

ЖИТОМИРСЬКИЙ ДЕРЖАВНИЙ ТЕХНОЛОГІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

На правах рукопису

Сисюк Світлана Василівна

УДК 657. 474.

ОБЛІК І КОНТРОЛЬ ВИТРАТ І КАЛЬКУЛЮВАННЯ СОБІВАРТОСТІ
ПЛАТНИХ ОСВІТНІХ ПОСЛУГ

08.00.09 – Бухгалтерський облік, аналіз та аудит
(за видами економічної діяльності)

ДИСЕРТАЦІЯ

на здобуття наукового ступеня
кандидата економічних наук

Науковий керівник
кандидат економічних наук,
професор Лучко М.Р.

ЖИТОМИР-2007

ЗМІСТ

ВСТУП	4
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ ФОРМУВАННЯ СОБІВАРТОСТІ ТА КАЛЬКУЛЮВАННЯ ПЛАТНИХ ОСВІТНІХ ПОСЛУГ В ДЕРЖАВНИХ ВИЩИХ НАВЧАЛЬНИХ ЗАКЛАДАХ	
1.1. Економічні передумови виникнення платних освітніх послуг державних вищих навчальних закладів	12
1.2. Теоретичні основи формування витрат на надання платних освітніх послуг	25
1.3. Особливості калькулювання платних освітніх послуг в державних вищих навчальних закладах	42
Висновки до розділу 2	57
РОЗДІЛ 2. АНАЛІЗ ЧИННОЇ СИСТЕМИ ОБЛІКУ ВИТРАТ І КАЛЬКУЛЮВАННЯ ПЛАТНИХ ОСВІТНІХ ПОСЛУГ ДЕРЖАВНИХ ВИЩИХ НАВЧАЛЬНИХ ЗАКЛАДІВ	
2.1. Узагальнення досвіду обліку витрат і калькулювання собівартості платних освітніх послуг	60
2.2. Методики обліку основних витрат та розподілу накладних витрат і особливості їх застосування при калькулюванні платних освітніх послуг	81
2.3. Вдосконалення методичного забезпечення обліку вартості освітніх послуг в системі калькуляційних розрахунків	103
Висновки до розділу 2	121
РОЗДІЛ 3. ДЕРЖАВНИЙ ТА ВНУТРІШНІЙ ФІНАНСОВИЙ КОНТРОЛЬ ВИТРАТ ДЕРЖАВНИХ ВИЩИХ НАВЧАЛЬНИХ ЗАКЛАДІВ	
3.1. Сучасна система державного фінансового контролю закладів освіти та проблеми її розвитку й удосконалення	124
3.2. Організація та методика внутрішнього контролю витрат і калькулювання собівартості платних освітніх послуг	142

3.3. Автоматизація обліково-контрольних процедур формування собівартості платних освітніх послуг	163
Висновки до розділу 3	178
ВИСНОВКИ	181
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	184
ДОДАТКИ	185

ВСТУП

Актуальність теми дослідження. При визначенні державної стратегії розвитку сучасного суспільства важливо сконцентрувати увагу на питаннях підвищення ролі освіти в досягненні політичної, економічної і соціальної стабільності у країні. Рівень розвитку людських ресурсів у розвинених країнах, їх знання, вміння, творчість, майстерність відіграють не меншу, а інколи й значно більшу роль, ніж природні ресурси.

Саме інтелектуально-освітній потенціал трудових ресурсів суттєво впливає на стан економічного розвитку держави. У зв'язку з цим зростає роль і значення системи підготовки кадрів, особливо у вищих навчальних закладах.

Діяльність вищих навчальних закладів у сучасних умовах змінюється адекватно до вимог соціально-орієнтованої економіки з характерними для неї тенденціями запровадження ринкових механізмів господарювання. Передусім, це стосується фінансового забезпечення їх діяльності. Дефіцит бюджету, офіційний дозвіл на право надання державними вищими навчальними закладами (ДВНЗ) послуг на платній основі, призвів до суттєвого зростання частки коштів спеціального фонду у загальному обсязі фінансових ресурсів.

Найактивнішим інструментом поповнення спеціального фонду є плата за навчання. Нині вона складає біля 80% загальних надходжень до нього й продовжує зростати, оскільки розширюється номенклатура освітніх послуг, що надаються вищими навчальними закладами на платній основі.

Запровадження такої системи фінансування призвело до низки неузгодженостей, як у законодавчій базі, так і в практиці обліку й контролю ДВНЗ. Особливої актуальності набувають також практичні питання опрацювання ефективних прийомів і способів обліку витрат та калькулювання освітніх послуг з орієнтацією на потреби управління вищим навчальним закладом як складною динамічною організаційною структурою.

Необхідність формування оперативної інформації про джерела фінансування діяльності навчальних закладів і, особливо, надходження коштів від надання платних послуг, недосконалість методичних розробок з питань калькулювання та встановлення плати за навчання, неузгодженість законодавчої, нормативної та інструктивної бази з бухгалтерського обліку й контролю підтверджують актуальність теми дисертаційної роботи.

Проблеми методології, теоретичних та практичних питань, пов'язаних з калькулюванням у бухгалтерському обліку знайшли відображення в працях вітчизняних вчених, зокрема: О.С. Бородкіна, Б.І.Валуєва, Ф.Ф.Бутинця, Г.М.Давидова, М.В.Кужельного, А.М.Кузьмінського, Л.В. Нападівської, В.В. Сопка, М.С. Пушкар, Н.М. Ткаченко, а також зарубіжних – П.С. Безруких, М.А.Вахрушина, К.Друрі, А.Ш. Маргуліса, В.Ф. Палія, І.І. Поклада, Я.В. Соколова, С.О.Стукова, І.Ф. Шера.

Окремо слід акцентувати значення фундаментальних досліджень проблем бухгалтерського обліку і контролю діяльності бюджетних установ, які розглядалися в роботах П.Й. Атамаса, Р.Т. Джоги, Є.П. Дедкова, М.М.Каленського, Є.В. Калюги, Л.М. Кіндрацької, В.І. Крисюка, С.О.Левицької, М.Р. Лучка, С.В.Свірко, Л.М.Сінельник, О.В.Юрченка, І.Д. Фаріона.

Втім, питання обліку витрат і калькулювання собівартості платних освітніх послуг у вищих навчальних закладах вимагають додаткових досліджень, оскільки цій сфері діяльності притаманні суттєві особливості.

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами. Дисертаційну роботу виконано відповідно до плану науково-дослідних робіт Житомирського державного технологічного університету № 213 “Організаційно-економічний механізм підвищення ефективності виробництва” (номер державної реєстрації 0102U001029). У межах наукової програми автором досліджено проблеми обліку витрат, калькулювання платних освітніх послуг і розроблені пропозиції з удосконалення організації та методики обліку й контролю витрат на підготовку студентів у розрізі спеціальностей у державних вищих навчальних закладах.

Мета та завдання дослідження. Метою дисертаційної роботи є обґрунтування теоретичних і методичних положень, а також розробка практичних рекомендацій з удосконалення обліку, калькулювання та контролю платних освітніх послуг в державних вищих навчальних закладах.

Відповідно до поставленої мети визначено сукупність основних завдань, спрямованих на її досягнення:

- дослідити економічні умови, функції, специфіку та особливості діяльності державних вищих навчальних закладів як об'єкта бухгалтерського обліку;
- удосконалити чинну класифікацію витрат на надання освітніх послуг з метою її використання безпосередньо в обліковому процесі та отримання достовірної інформації про складові ціни на послуги;
- критично оцінити методики обліку витрат і калькулювання освітніх послуг, які використовуються на практиці для обґрунтування напрямів їх вдосконалення та забезпечення відповідності інформаційним потребам керівництва вищого навчального закладу;
- розробити оптимальну номенклатуру калькуляційних статей собівартості освітніх послуг для отримання необхідної аналітичної інформації за всіма напрямками витрат на надання послуг;
- удосконалити методику обліку й розподілу загальновузівських (накладних) витрат, обґрунтувати ефективні способи їх включення до собівартості платних освітніх послуг;
- побудувати блок-схему та розробити алгоритм автоматизованого вирішення задачі з розрахунку вартості навчання одного студента за рекомендованою автором методикою у розрізі спеціальностей;
- поглибити методичні засади бухгалтерського обліку з урахуванням уточненої класифікації витрат, методики калькулювання (зокрема за операціями, пов'язаними з перенесенням вартості основних засобів на собівартість платних освітніх послуг в державних вищих навчальних закладах) та запропонованої схеми розподілу загальновузівських (накладних) витрат;

- уточнити економічну сутність і дослідити сучасний стан та перспективи розвитку державного фінансового контролю у вищих навчальних закладах;
- розробити методику внутрішньогосподарського контролю витрат і калькулювання собівартості платних освітніх послуг та визначити можливості її удосконалення з використанням сучасних комп'ютерних технологій.

Об'єкт дослідження – процес формування витрат на надання платних освітніх послуг в державних вищих навчальних закладах.

Предметом дослідження є комплекс теоретичних, методичних та практичних питань, пов'язаних з обліком, контролем витрат та калькулюванням собівартості платних освітніх послуг.

Методи дослідження. Загальнотеоретичною основою дослідження виступає діалектичний підхід до пізнання явищ і процесів у їх взаємозв'язку й взаємозалежності та об'єктивні закони економіки.

При вирішенні поставлених задач наукового дослідження використовувалися такі загальнонаукові методи: системний підхід – при виявленні та формулюванні сутності категорій, які мають безпосереднє відношення до об'єкта дослідження; графічний підхід, спостереження й порівняльний аналіз – в процесі встановлення тенденцій та динаміки фінансового забезпечення державних вищих навчальних закладів за спеціальним фондом; синтез, групування, узагальнення й моделювання: з метою обґрунтування концептуальних підходів до удосконалення методики обліку та калькулювання, розробці методики розподілу загальноузовівських (накладних) витрат, при формуванні алгоритму та побудові блок-схеми розв'язання задачі з калькулювання й контролю витрат. Також застосовані методичні прийоми обліку: підрахунок, документальне звіряння даних за системою їх взаємозв'язку, тестування. Серед спеціальних методів дослідження застосовано нормативний підхід та інформаційне моделювання.

Інформаційною базою проведеного наукового дослідження є вітчизняні законодавчі й нормативні акти, галузеві інструктивні матеріали, наукові праці вітчизняних і зарубіжних вчених, матеріали міжнародних і всеукраїнських науково-практичних конференцій, фахові журнали, періодичні видання, а також

загальногалузеві статистичні та фактичні дані досліджуваних державних вищих навчальних закладів.

Наукова новизна одержаних результатів полягає в теоретичному обґрунтуванні і розробці практичних рекомендацій, спрямованих на удосконалення обліку й контролю витрат на надання платних освітніх послуг державними вищими навчальними закладами освіти. Найважливішими результатами дисертаційної роботи, котрі засвідчують її наукову новизну є такі:

вперше :

– розроблено базові показники для розв’язання облікової задачі з розподілу загальноузовівських (накладних) витрат в процесі калькулювання платних освітніх послуг та побудовано блок-схему алгоритму для формування програми автоматизації розрахункових процедур, використання якої призведе до зниження затрат робочого часу обліково-економічних працівників бухгалтерської служби;

– запропоновано методикау аналітичного обліку витрат та адекватну їй систему бухгалтерських записів з використанням окремого рахунку 83 “Витрати до розподілу”, яка підвищує точність врахування понесених накладних витрат, їх розмежування за місцями виникнення та забезпечує удосконалення інформаційної бази для потреб управління.

удосконалено:

– класифікацію витрат за статтями калькуляції з урахуванням особливостей діяльності вищих навчальних закладів та вимог податкового законодавства, що спрощує розрахунок собівартості освітніх послуг і дає змогу науково обґрунтувати економічну сутність вартісної категорії “плата за навчання”;

– підхід до розмежування витрат за способом їх включення до собівартості, який забезпечує визначення реального обсягу прямих витрат, вивчення й оцінювання їх рівня та уможлиблює віднесення до тих періодів, у яких вони були фактично здійснені в процесі надання освітніх послуг;

- методику обліку зносу основних засобів, у якій, на відміну від чинної практики, визначеної інструктивно-нормативними документами Державного казначейства України, запропоновано щомісячне відображення в обліку суми зносу у розрізі об'єктів, придбаних за рахунок коштів загального та спеціального фондів;
- методику внутрішньогосподарського контролю витрат, у якій враховано обґрунтовані у дисертації рекомендації щодо їх класифікації, обліку та калькулювання, завдяки чому досягається оперативність управлінського впливу на рівень витрат, що, в свою чергу, забезпечує економію фінансових, трудових та матеріальних ресурсів.

набули подальшого розвитку:

- дослідження сутності та визначення понять, які безпосередньо стосуються об'єкта дослідження (видатки, витрати, прямі та непрямі витрати, собівартість, загальноузовівські (накладні) витрати, калькулювання) й враховують сучасні ринкові механізми і особливості економічних відносин в державних вищих навчальних закладах;
- обґрунтування теоретичних засад позамовного методу обліку витрат в державних вищих навчальних закладах, котрі базуються на ключових характеристиках, адаптованих до предмету дослідження, включають рекомендації щодо обчислення прогностичних величин вартості освітніх послуг і забезпечують підвищення ефективності оперативного контролю за рівнем витрат;
- формалізація та теоретичне обґрунтування напрямів удосконалення обліку й контролю витрат державних вищих навчальних закладів освіти в процесі використання автоматизованих інформаційних систем, що передбачає раціоналізацію програмного забезпечення й скорочення затрат робочого часу облікового персоналу на виконання покладених на нього функцій.

Практичне значення одержаних результатів. Використання в практичній діяльності державних вищих навчальних закладів обґрунтованих у

дисертації висновків і рекомендацій з удосконалення бухгалтерського обліку витрат, калькулювання собівартості платних освітніх послуг і формування ефективної системи внутрішнього контролю забезпечує підвищення аналітичності та інформативності масивів економічної інформації для прийняття обґрунтованих управлінських рішень, уможлиблює оцінку реального обсягу витрат та досягнення економії матеріальних і трудових ресурсів шляхом їх нормування й розмежування за місцями виникнення витрат. Рекомендована методика калькулювання платних освітніх послуг та розроблена блок-схема автоматизації забезпечує оперативність розрахункових процедур і формування відповідної первинної документації.

Результати дослідження впроваджено в практичну діяльність державних вищих навчальних закладів, про що свідчать довідки про впровадження Тернопільського державного технічного університету імені Івана Пулюя (довідка № 676 від 23.04.2007 р.), Тернопільського національного педагогічного університету імені Володимира Гнатюка (довідка № 337-40/05 від 23.04.2007 р.), Житомирського державного технологічного університету (довідка № 44-45/635 від 27.04. 2007 р.), а також управління освіти і науки Тернопільської обласної державної адміністрації (довідка № 01/1022-10 від 07.05.2007 р.)

Окремі положення дисертаційної роботи використовуються у навчальному процесі Тернопільської філії Європейського університету при викладанні дисциплін “Бухгалтерський облік”, “Ревізія і контроль” (довідка № 480/02 від 23.04.2007 р.)

Особистий внесок здобувача. Дисертаційна робота є самостійно виконаним науковим дослідженням. Теоретичні узагальнення, висновки, рекомендації, розробки та пропозиції, що містяться в роботі, отримані автором особисто й базуються на використанні не тільки літературних першоджерел, а й фактичних даних досліджуваних закладів освіти і статистичних показниках. З наукових праць, опублікованих у співавторстві, в дисертаційній роботі використані ідеї та положення, отримані автором особисто.

Апробація результатів дисертації. Основні положення дисертації доповідалися, обговорювалися та були схвалені на трьох наукових конференціях: VII-й Міжнародній науково-практичній конференції „Наука і освіта 2004” (м. Дніпропетровськ, 2004); III-й Міжнародній науково-практичній конференції „Науковий потенціал світу – 2006”(м. Дніпропетровськ, 2006); Всеукраїнській науковій конференції “Становлення облікової політики в Україні” (м. Тернопіль, 2007).

Публікації. За темою дисертації опубліковано 9 наукових праць загальним обсягом 5,3 д. а., що належать особисто автору. У наукових фахових виданнях опубліковано 5 наукових статей загальним обсягом 1,87 д.а., 3 – матеріали конференцій, обсягом 0,33 д.а., 1 – в інших виданнях (навчальний посібник), написаних у співавторстві, особисто автора – 3,1 д.а.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ ФОРМУВАННЯ СОБІВАРТОСТІ ТА КАЛЬКУЛЮВАННЯ ПЛАТНИХ ОСВІТНІХ ПОСЛУГ В ДЕРЖАВНИХ ВИЩИХ НАВЧАЛЬНИХ ЗАКЛАДАХ

1.1. Економічні передумови виникнення платних освітніх послуг державних вищих навчальних закладів

Ринкові відносини, конкуренція різних форм власності, які стають нині об'єктивною реальністю, змінюють стиль і сенс життєдіяльності особистості і суспільства, сформовані раніше звичні цінності, стосунки між людьми, характер і порядок організації всіх сфер суспільного виробництва. Скрізь і в усьому ринок і конкуренція встановлює свої правила. Не є винятком і сфера діяльності вищих навчальних закладів.

Ще донедавна освіта перебувала практично на цілковитому державному забезпеченні. Сьогодні вона перетворилася у сферу комерційних стосунків із низкою особливостей у веденні діяльності. У ній розгорнулися конкуренція, активний пошук додаткових джерел фінансування, суперництво між викладачами за право викладання тих чи інших дисциплін, за абітурієнтів, запрошених до вступу на контрактній основі.

Одним з найпроблемніших питань системи вищої освіти, є те, що на початку 90-х рр. відбулося різке скорочення державних асигнувань на її розвиток, практично зникли замовлення підприємств. Однак працівники вищої освіти змогли в непростих умовах перебудуватися та ефективно розвивати діяльність, пов'язану з наданням платних послуг, яка завдяки офіційному законодавчому дозволу, призвела до значного поліпшення фінансового забезпечення державних вищих навчальних закладів. Проте, такі сучасні економічні умови окреслюють коло проблем, без розв'язання, яких важко вибудувати ефективну систему фінансування освітніх послуг.

Дискусії, що ведуться з приводу того, якою ж має бути система фінансового забезпечення освіти, її джерела та механізм їх залучення, не припиняються. Окремі науковці вважають, що поняття “альтернативне джерело фінансування освіти” не передбачає заміни державного фінансування на приватне за рахунок коштів фізичних чи юридичних осіб, а передбачає лише зміну механізму залучення коштів для цього. Також робиться акцент на те, що держава не повинна забороняти розвиток і платного навчання, проте лише в недержавних вищих навчальних закладах [107,с.88]. Інші, навпаки, схиляються до думки, що фінансувати вищу освіту може (більше – того повинна) лише держава, а у якості альтернативного джерела доцільно використовувати освітні фонди, сформовані за рахунок регіональних суб’єктів господарювання [42, с. 260].

Завдяки таким фондам можна буде реалізувати принципи державного, державно-громадського управління економікою галузі, адже за своєю природою вони повинні бути відносно незалежними і від владних структур, і від органів державного управління, оскільки керуватимуть фондами виборні органи, а самі фонди мають бути вибудовані як окремі організаційні структури, що діють за своїми статутами. Можуть бути і такі окремі фонди, як фонд інновацій, підтримки, поточного фінансування тощо.

Сучасний стан, що склався в українській сфері вищої освіти, активізує проблему щодо розширення джерел фінансування. На сьогодні, не набули поширення такі джерела фінансування, як кредити, цільова допомога, гранти. Досвід зарубіжних країн переконує, що принцип кредитування населення з метою отримання вищої освіти успішно реалізується, а в деяких із них, наприклад, у Франції, ця система набула значного розвитку. У Великій Британії та Швеції кредити на освіту теж мають великий попит у населення [145, с.108-110]. Тому вивчення такої практики може бути корисним для України.

Отже, нові можливості, відкриті перед українськими вищими навчальними закладами, не лише розширюють масштаби і форми фінансування освіти, а й формують її багатофункціональний та багаторівневий характер, що особливо

актуально в умовах приєднання України до Болонської конвенції.

Основним джерелом фінансування вітчизняної вищої освіти донедавна був державний бюджет. Така практика є достатньо поширеною не тільки в нашій державі. Розвинені країни, наприклад, інвестують в освіту доволі значні суми. Однак дійсність така, що в останні роки динаміка фінансового забезпечення характеризується тенденцією до зниження, особливо щодо вищої освіти. З урахуванням недовиконання бюджету в цілому відбувається не тільки відносне, а й абсолютне зниження цих витрат. Нині цей показник підійшов до критичної межі, після чого може розпочатися безповоротний процес руйнування системи.

В.П. Андрущенко з цього приводу зазначає, що фінансування вищої освіти скоротилося більш як на чверть, а в умовах деформованої структури видатків (коли фінансування заробітної плати, стипендій та інших соціально значущих виплат становить близько 90 % усього обсягу видатків) таке скорочення залишило практично без фінансування решту таких важливих сфер життєдіяльності ДВНЗ, як оснащення лабораторій і кабінетів сучасним обладнанням, дослідження і впровадження найновіших технологій, комп'ютеризація навчального процесу, видавнича діяльність, формування бібліотечних фондів та багато іншого [2, с.5-7].

При цьому треба врахувати, що бюджетні кошти, які надаються державою, не відшкодовують повною мірою витрат на підготовку фахівців за державним замовленням. Такі витрати як придбання обладнання, навчальної та наукової літератури, капітальний, поточний ремонт та інші, без яких навчання студентів неможливе, здійснюються повністю за рахунок коштів спеціального фонду. Тобто для забезпечення навчання студентів за державним замовленням залучаються кошти студентів-платників. Таким чином держава покладає частку своїх зобов'язань на населення.

Це призводить до того, що заклади освіти об'єктивно змушені підвищувати плату за навчальні послуги, що в сучасних умовах набуває не тільки економічного, а й соціального значення, оскільки платне навчання, певним чином, порушує соціально-економічну рівновагу суспільства.

Тому, наполягаючи на збільшенні бюджетної частини, виділеної на розвиток вищої освіти, необхідно одночасно шукати й впроваджувати додаткові джерела фінансування, відпрацьовувати методологію цього процесу, створювати концептуальні основи організації фінансово-економічних відносин в освіті, удосконалювати організаційно-економічний механізм її функціонування, розробляти оптимальні моделі фінансового багаторівневого та багатоканального фінансування вищої школи, які відповідали б нинішнім умовам, обґрунтувати підходи до розроблення системи економічних норм і нормативів видатків вищої школи в Україні на рівні світових стандартів тощо.

Ситуація, що склалася у вітчизняній сфері вищої освіти, особливо в частині забезпечення конкурентоспроможності державних вищих навчальних закладів (ДВНЗ) на ринку освітніх послуг, вимагає прийняття заходів не лише щодо раціонального використання наявних ресурсів, а й поліпшення фінансового забезпечення в цілому. У цьому контексті значний позитивний вплив має система надання платних послуг. Статистичні дані [98, 99, 100] свідчать про динамічне зростання частки спеціального фонду у структурі джерел фінансового забезпечення діяльності державних вищих навчальних закладів. Так, у 1996 р. їх обсяг у загальній сумі надходжень становив 30,5 %, у 1997 р. – 32,5 %, у 1998 р. – 44,1 %, у 1999 р. – 55,9 %, у 2000 р. – 58,3 %, у 2001 р. – 60,1 %, у 2002 р. – 63,5 %, у 2003 р. – 65,3 %, у 2004 р. – 70,9 %, у 2005 - 71%, у 2006 та 2007 роках – відповідно 76% та 76,1%¹ (рис. 1.1).

Переконливим доказом зростання ролі та обсягів коштів спеціального фонду у державних вищих навчальних закладах свідчать також дослідження динаміки коштів, отриманих як плата за послуги. Порівняно з 2004 роком ці надходження зросли, наприклад у Тернопільському національному педагогічному університеті ім. Володимира Гнатюка у 2005 році на 22,35 відсотка, у 2006 році на 55,90 відсотка, у Житомирському державному технологічному університеті збільшення за 2005 та 2006 роки становило відповідно 19,2 та 33,7, у Тернопільському державному технічному університеті

¹ Дані за 2006 та 2007 рік отримані розрахунковим способом на основі інформації досліджуваних ВНЗ.

- 24,3 та 56,1 (додатки А.1, А.2, А.3).

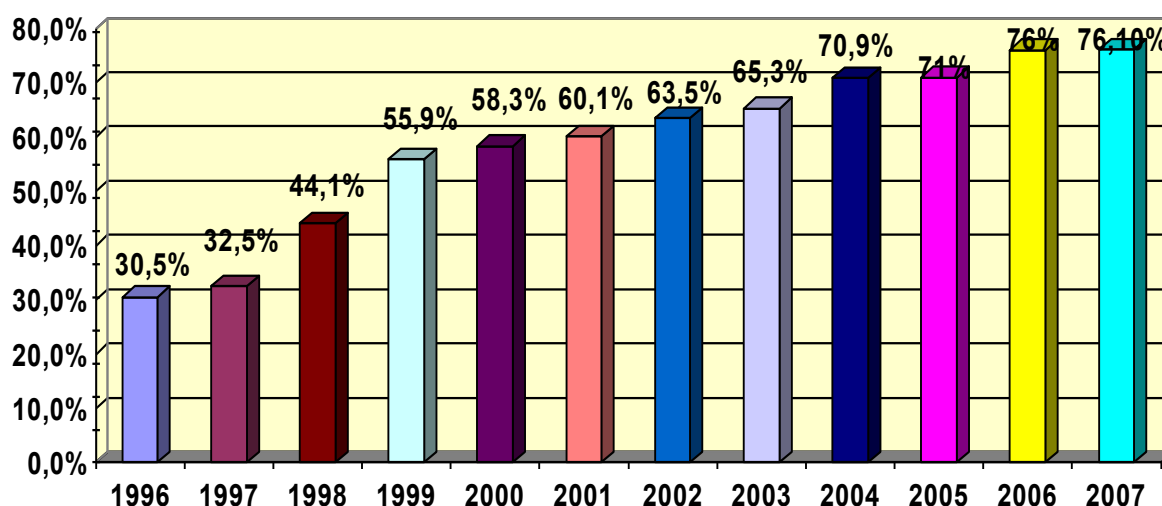


Рис. 1.1. Частка коштів спеціального фонду в загальній сумі фінансового забезпечення державних вищих навчальних закладів України

Такі тенденції свідчать, що розвиток системи платних освітніх послуг в бюджетних ВНЗ в сучасних умовах є одним з варіантів удосконалення механізму їх фінансування, однак даний процес на сьогодні не має ані досконалого законодавчого врегулювання, ані відповідної методики обліку та калькулювання.

Основними причинами посилення значення діяльності, пов'язаної з наданням платних послуг в системі вищої освіти є:

- недостатній обсяг бюджетних асигнувань на вищу освіту в Україні, який зумовлює зростаючу необхідність розширення доходів ДВНЗ від надання платних послуг;
- збільшення витрат на утримання державної вищої освіти за рахунок власних коштів є сьогодні загальноосвітньою тенденцією, а не тільки необхідністю, викликаною станом української вищої школи в умовах ринку;
- зростання попиту на додаткову другу вищу освіту, на підвищення кваліфікації, задоволення якого здійснюється, як правило, на платній основі;

- недостатній рівень оплати праці професорсько-викладацького складу та співробітників державних вищих навчальних закладів;
- перехід до нової системи організації науково-дослідних робіт, конструкторських розробок та комерційного використання їх результатів.

Проте на сьогодні, ряд важливих категорій, що стосуються надання державними вищими навчальними закладами платних освітніх послуг не мають логічної послідовності вживання (в різних нормативних документах подаються різні трактування одного й того ж поняття) та вимагають негайних уточнень, оскільки невизначеність (двозначність) трактувань призводить до подальших недоліків в обліку й контролі.

Дослідження умов виникнення та хронології законодавчого регулювання здійснення такої діяльності установ бюджетної сфери служать обґрунтуванням висновку про необхідність внесення поправок і уточнень в діючі нормативні акти [156, с.76].

Так, наприклад, бюджетні установи в результаті власної фінансово-господарської діяльності можуть отримувати в своє розпорядження кошти не тільки з бюджету, а й з інших джерел. З метою встановлення єдиних вимог до порядку використання та обліку позабюджетних коштів бюджетних установ і звітності по них наказом Головного управління державного казначейства України від 11.08.98 р. було затверджено однойменну Інструкцію №63 [59].

А вже у відповідності до Закону України “Про Державний бюджет на 2000 рік” всі позабюджетні кошти установ і організацій, що утримуються за рахунок коштів державного бюджету, включено до спеціального фонду Державного бюджету України як їх власні надходження.

Виділення у складі державного бюджету спеціального фонду, що вперше було здійснено у 2000 році, мало на меті запровадження обліку та казначейського виконання так званих “власних, позабюджетних” коштів бюджетних установ, які раніше були поза бюджетом і обліковувались в установах комерційних банків. Таким чином, усі позабюджетні кошти бюджетних установ включаються до спеціального фонду як власні надходження.

Наступним нормативним документом, який стосується даного питання є Бюджетний кодекс, у якому встановлено, що складовими частинами державного й місцевих бюджетів можуть бути загальний та спеціальний фонди (ст. 13) [23]. Отже, так звані позабюджетні кошти стали бюджетними і враховуються в складі спеціального фонду кошторису бюджетної установи. Спеціальний фонд складається з власних надходжень бюджетних установ, які поділяються на дві підгрупи – плата за послуги, що надаються бюджетними установами та інші джерела власних надходжень і доходи за іншими надходженнями спеціального фонду. До власних надходжень бюджетних установ належить: плата за послуги, що надаються бюджетними установами, кошти, що отримуються бюджетними установами від господарської чи виробничої діяльності; плата за оренду майна бюджетних установ; кошти, що отримують бюджетні установи від реалізації майна. До інших джерел власних надходжень включають гранти і подарунки; кошти, отримані на виконання окремих доручень; кошти, отримані від інших бюджетних установ. Окрім того, право мати спеціальні кошти виникає за відсутності можливості організувати на засадах господарського розрахунку реалізацію продукції, виконання робіт, надання послуг або здійснення іншої діяльності, а також якщо видатки, пов'язані зі здійсненням вказаної діяльності, повністю забезпечуються одержуваними доходами.

Як бачимо поняття “позабюджетні кошти” (кошти, які бюджетні установи та організації отримують понад асигнування, що виділяються їм з державного або місцевого бюджету), збереглося лише в Інструкції №63 [59]. В інших нормативних документах ці кошти мають назву “кошти спеціального фонду”. У зв'язку з цим, доцільно внести відповідні уточнення у вищевказаний інструктивний документ й привести його у відповідність з іншими нормативними актами, зважаючи на те, що вони мають вищу юридичну силу [156, с.77].

Найбільш суттєвою проблемою, яка пов'язана з розвитком системи платних послуг в галузі вищої освіти (отримання плати за надані послуги в сфері освіти), є обґрунтування розміру відшкодування їх вартості.

Враховуючи той факт, що основним джерелом доходів за спеціальним фондом у вищих навчальних закладах державної форми власності виступає плата за навчання, виникає необхідність розробки методики розрахунку вартості навчання, яка, на наш погляд, пов'язана з існуванням таких проблем як неможливість забезпечення співставності вартості послуг і проблемність здійснення контролю відповідності вартісних параметрів освітніх послуг і їх якості.

Окрім того, розглядаючи особливості сучасного розвитку вищої освіти, необхідно акцентувати увагу на тому, що розвиток додаткових джерел фінансування (контрактне навчання студентів, оренда приміщень, навчання студентів-іноземців, платні інформаційні послуги тощо), супроводжується необхідністю вирішення проблеми обґрунтованого ціноутворення відповідної послуги, а також податкових зобов'язань з цього приводу.

Проведені дослідження свідчать, що в сучасних умовах ціни практично вільні. Одна й та сама послуга в різних вищих закладах освіти має різну ціну, що пояснюється визначенням розміру оплати за навчання не з врахуванням реальних витрат на нього і не якістю освітніх послуг, а кон'юнктурою, тимчасовою привабливістю окремих спеціальностей. Звідси – суперечності, а іноді й конфлікти, які суттєво впливають на фінансове забезпечення навчального закладу.

Ціни на освітні послуги, що пропонуються навчальним закладом, в умовах ринкової економіки визначаються рядом зовнішніх та внутрішніх факторів (рис. 1.2). Однак рівень постійних та змінних витрат визначає мінімальну ціну, нижче якої виробництво послуг буде збитковим. Для визначення мінімальної ціни слід скласти кошторис всіх витрат на надання освітньої послуги. Одержана сума виступатиме як фактична собівартість освітньої послуги.

Таким чином, хоча державні вищі освітні заклади і надають платні послуги, вартість останніх не можна ототожнювати з ціною на ці послуги, яка діє у системі ринкових відносин. Державні вищі освітні заклади за рахунок надання платних послуг покривають витрати на навчання і суми перевищення доходів

над витратами спрямовуються на покриття дефіциту коштів загального фонду (на оплату праці, різноманітні комунальні послуги, господарські витрати тощо). Прибуток як такий не закладається в оплату послуги, тому не можна говорити про ціну на послуги освіти у її класичному розумінні.

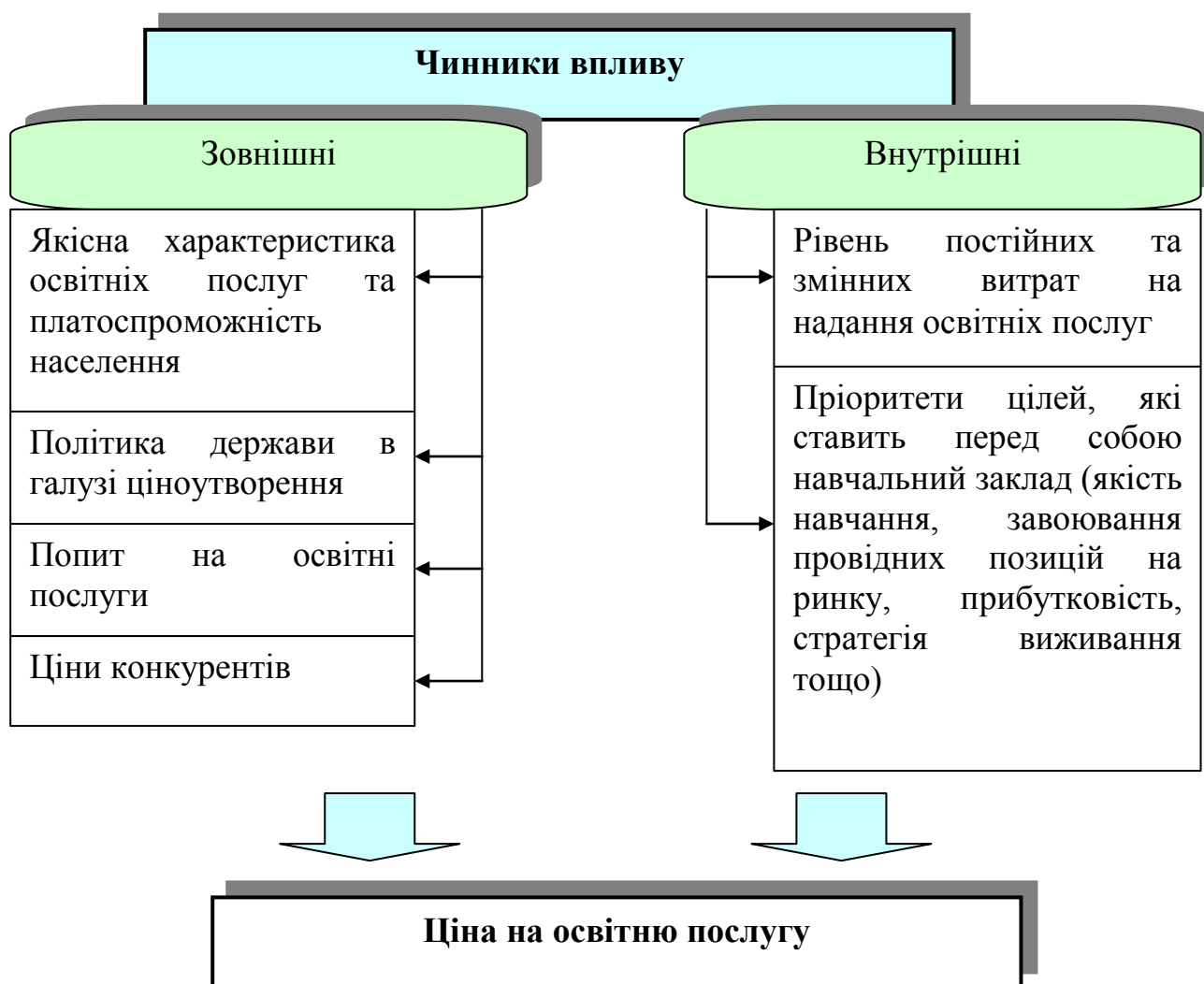


Рис. 1.2. Чинники впливу на ціну освітньої послуги ДВНЗ

Забезпечення виживання може бути основною метою вищого навчального закладу в умовах жорсткої конкуренції. Щоб втримати свою частину ринку, навчальні заклади змушені встановлювати нижчі ціни та постійно підвищувати якість освітніх послуг. Якщо ж заклад освіти має на меті завоювати лідируючі позиції на ринку за показником частки ринку, то його цінова політика повинна бути спрямована на зниження цін, щоб привернути до себе більше абітурієнтів.

Якщо навчальний заклад бажає стати лідером на ринку по показнику якості послуг, то він має встановити високу ціну, щоб покрити витрати на досягнення високої якості освітніх послуг. Проте у будь-якому випадку, ключову роль у забезпеченні досягнення мети діяльності вищого навчального закладу відіграє наукове обґрунтування та система облікового забезпечення управління витратами, основною ланкою якого виступає процес калькулювання.

В економічній літературі немає єдиної думки щодо методики калькулювання собівартості платних освітніх послуг. Практика засвідчує, що це пояснюється різноманітністю підходів до визначення обсягу та обліку витрат на надання цих послуг.

Вказані проблеми доцільно розв'язувати в таких варіантах:

1) держава підвищує розмір фінансування вищої освіти до рівня, необхідного для повноцінного навчання студентів за державним замовленням;

2) розмір оплати за навчання в ДВНЗ регулюється державою, яка виробляє підходи й для тих, хто навчається за державним замовленням, і для контрактників з диференціюванням за фаховими напрямками (економічні, технічні, гуманітарні).

Методикою розрахунку вартості навчання при цьому мають бути передбачені такі складові, як розмір оплати праці професорсько-викладацького складу та інших категорій працівників, обов'язкових надбавок до посадових окладів, застосовуваних коефіцієнтів до заробітної плати, законодавчо встановлених розмірів стипендій, витрат пов'язаних з утриманням матеріальної бази, асигнувань у статті "інші витрати" тощо.

Окрім того, одним із головних завдань у цьому напрямі на сучасному етапі є розробка економічних моделей вищих навчальних закладів різних рівнів акредитації, які давали б чітку картину взаємозв'язку навчальних, виховних, науково-дослідних функцій вищих навчальних закладів з обсягами фінансування. Економічні моделі мають стати основою для розроблення нормативів, а гнучка методика обчислення вартості навчання повинна давати можливість визначити не тільки собівартість навчання в окремих вузах, але й суспільно необхідні

витрати на освіту.

Незважаючи на те, що вітчизняна вища освіта характеризується низкою специфічних особливостей та рис, які відрізняють її від системи освіти розвинених зарубіжних країн, критична оцінка такого досвіду загалом свідчить про доцільність застосування щонайменше п'яти основних рекомендацій, котрі стосуються витрат на освітні послуги:

- державне фінансування має домінувати і включати безпосередню передачу частини коштів у ДВНЗ на їх поточну навчальну роботу і розподіл решти на конкурсній основі під конкретні наукові та інноваційні проекти;
- субвенційні державні стипендії призначаються меншій частині студентів, більшість має навчатися на державні позики з їх поверненням на вигідних для випускників умовах;
- студенти повинні відшкодовувати частину витрат ДВНЗ на навчання і додаткові послуги з власних коштів;
- законодавча і податкова системи країни мають сприяти благодійницькій і неприбутковій діяльності у сфері освіти, скеровувати якомога більшу частину приватних ресурсів безпосередньо у вищу школу;
- необхідно звернути особливу увагу на здешевлення вищої освіти шляхом належного використання досягнень інформаційної революції [71, с. 33].

З приводу останнього твердження слід врахувати можливість збільшення обсягів самостійної роботи студентів, а також роботу в діалоговому режимі з професорсько-викладацьким складом через комп'ютерну мережу.

Таким чином, зі сказаного випливає, що розвинені країни, вимагаючи від власних систем освіти виконання дуже складних завдань з інтелектуального забезпечення розвитку економіки й нових технологій в умовах відкритого світового ринку, не можуть гарантувати збільшення витрат на вищу освіту, яке було б пропорційним до вказаних вимог. Тому в багатьох розвинених країнах досить гостро стоїть проблема пошуку шляхів досягнення максимальних освітніх і суспільних результатів за стабільності чи дуже повільного зростання фінансування освіти.

Для обґрунтування можливих кроків на шляху вирішення цієї складної проблеми пропонується, насамперед, створити відповідну організаційну структуру для дослідження стану власної системи вищої освіти, доручити їй здійснювати порівняння з кращими світовими зразками та вироблення рекомендацій щодо підвищення якості навчання й науково-технологічних досліджень. Таку структуру в економічній літературі запропоновано назвати „системою кваліфікаційного забезпечення (system of quality assessment)” [181, 182, 183, 185].

Власне кажучи, її елементи існують практично в кожній розвиненій країні. Нове полягає в тому, що ставиться завдання вийти на вищий рівень кваліфікаційного забезпечення в кожній окремо взятій країні, а також приступити до створення регіональних і глобальних мереж кваліфікаційного забезпечення.

Науковці вважають, що у двох регіонах світу – Північній Америці (США, Канада і Мексика) та в Західній Європі процес створення регіональних систем кваліфікаційного забезпечення зайшов досить далеко, хоч у широкому розумінні „проблема підвищення якості” вищої освіти знаходиться лише на початку серйозного наукового дослідження, а не повного вирішення [183].

Одне з найслабших місць української освіти – практично повна відсутність системи „вимірювання” всіх рівнів освіти, аналізу й порівняння її характеристик з європейськими та іншими зразками, вироблення на цій основі обґрунтованих рекомендацій щодо черговості й глибини заходів, які б давали змогу виправити недоліки й істотно поліпшити нашу освіту з урахуванням можливостей країни [99]. Одним із перспективних напрямів удосконалення при цьому є розвиток ступеневої системи освіти.

Основною метою ступеневої системи вищої освіти в Україні має стати розширення можливостей задоволення освітніх потреб особистості та суспільства в цілому, забезпечення гнучкості освітньої та професійної підготовки фахівців, підвищення рівня їх соціального захисту в умовах зміни потреб економіки й ринку праці. Ефективна побудова освітнього процесу передбачає

визначення завдань кожного етапу освітньої системи і взаємозв'язки між ними, а також статус випускника кожного освітнього та професійного рівня. Відповідні вимоги мають бути однозначно визначені нормативними документами Міністерства освіти і науки України, а не визначатися кожним ВНЗ на свій розсуд, виходячи з розуміння цих питань або із своїх потреб і наявних можливостей.

Основні принципи, на яких базується зміст навчання і побудова навчальних планів – це системність, безперервність, фундаменталізація освіти за обов'язкової умови забезпечення вільного вибору освітнього процесу для студентів як усередині кожного ступеня навчання, так і при переході з однієї освітньої програми на іншу.

Під системністю освіти розуміється взаємозв'язок і взаємне проникнення освітніх процесів суміжних ступенів. Організаційно це може бути досягнуто за рахунок включення до навчального комплексу університетів навчальних закладів інших рівнів: середніх шкіл (або їх профільних класів), гімназій, ліцеїв, коледжів та училищ, факультетів післядипломної освіти.

Системність освіти, на наш погляд, також повинна передбачати побудову процесу навчання всередині кожного ступеня в такий спосіб, щоб основні напрями підготовки здійснювалися безперервно (суцільним ланцюгом) від початкового етапу до кінцевого. При цьому кожний наступний етап навчання має базуватися на знаннях попереднього, розширюючи й поглиблюючи опанований матеріал. З таким розумінням системності нерозривно пов'язане поняття “безперервність освіти”, що розглядається не тільки як процес безперервного навчання, а й як процес перманентної зміни мети, завдань і функцій ланок освітньої системи, в якій початкові ланки формують знання-знайомство, що, поступово розширюючись, переходить на етапі здобуття базової вищої освіти у знання-вміння і далі – у знання-трансформацію, коли творча людина здатна генерувати нові ідеї.

Оцінюючи систему ступеневої освіти загалом як прогресивну, необхідно уточнити призначення кожного етапу освітнього процесу. На цій основі можна

розраховувати на тісну взаємоув'язку освітніх програм кожного етапу навчання, ефективне функціонування ступеневої системи освіти в Україні й відповідне зниження рівня витрат на надання освітніх послуг.

Тобто розвиток ступеневої освіти та відповідне узгодження навчальних програм, безумовно, позитивно впливатиме і на рівень видатків, що врешті сприятиме їх зниженню. Втім, економічне оздоровлення освіти, в тому числі вищої, потребує докорінної реконструкції системи фінансового забезпечення і як найбільшого залучення коштів від надання платних послуг, а також безпосередньої участі споживачів освітніх послуг у формуванні й використанні централізованих і децентралізованих фондів фінансових ресурсів. Центральною проблемою є витрати, які формують собівартість освітніх послуг.

1.2. Теоретичні основи формування витрат на надання платних освітніх послуг

Сучасна українська вища освіта характеризується такою ринковою ознакою, як надання платних послуг. Зважаючи на збільшення чисельності студентів, що навчаються за кошти фізичних і юридичних осіб в державних вищих навчальних закладах, недостатнє бюджетне фінансування, прагнення вищих навчальних закладів підвищувати якість навчання в конкурентному середовищі, а також наявність ряду прогалин в регулюванні й визначенні теоретико-методичних основ обліку та калькулювання собівартості платних освітніх послуг, в сучасних умовах актуалізуються наукові дослідження, що передбачають формування адекватних і відповідних концепцій та підходів до вирішення проблем фінансового забезпечення. Слід враховувати світові та загальноєвропейські тенденції: зростання пропозиції спеціальностей у вищій школі, мобільність споживачів освітніх послуг в контексті Болонського процесу, можливість працевлаштування на міжнародному ринку праці, які також є підґрунтям виникнення не лише організаційних, а й фінансово-ресурсних проблем. Основою вирішення таких проблем виступає розвиток системи надання

платних освітніх послуг вищими державними навчальними закладами.

Дослідження вітчизняної та зарубіжної літератури, даних практики обліку й калькулювання собівартості платних освітніх послуг, дозволяють визначити та узагальнити основні дискусійні й проблемні аспекти, що виникають з цього приводу.

По-перше, це необхідність категорійного визначення термінів і приведення їх у відповідність з новими економічними умовами й чинниками. По-друге – необхідність впорядкування як самої організації обліку витрат (обґрунтування методу обліку), так і визначення її взаємозв'язку та впливу на процес калькулювання собівартості. В даному випадку актуальними питаннями є визначення статей витрат, калькуляційних одиниць і методів калькулювання. В історичному ракурсі такі дослідження проводились як вітчизняними, так і зарубіжними дослідниками, однак для бюджетної сфери єдиного підходу до сьогодні не вироблено.

З метою вирішення першої проблеми (категорійного визначення), доцільно зупинитися на існуючих трактуваннях і сформуванню послідовну концептуально-теоретичну модель, характерну саме для бюджетних установ (в т.ч. державних вищих навчальних закладів).

Надання платних послуг бюджетними закладами пов'язане із відповідними витратами ресурсів, величина яких суттєво впливає на зміни основних показників діяльності бюджетної установи. Проте в економічній літературі та нормативних актах України термін “витрати” підмінюється економічною категорією “видатки”.

Одночасно, в різних літературних джерелах, які стосуються терміну видатки також подаються визначення, котрі часто різняться між собою.

Так, в новому тлумачному словнику української мови визначено, що видатки – це “... кошти, витрачені або необхідні для витрат при здійсненні чогонебудь” [92, с. 281].

Відповідно до Наказу “Про затвердження змін до роз'яснень щодо застосування економічної класифікації видатків бюджету”, затвердженого

Міністерством фінансів України та Державним казначейством України від 08.12.06р. №330 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 вважається, що категорія видатків не включає платежі в рахунок погашення державного боргу, які класифікуються як фінансування.

В підручнику А.О. Єпіфанова використано термін поточні видатки, які трактуються 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. А видатки розвитку – це витрати бюджетів на фінансування інвестиційної та інноваційної діяльності, зокрема фінансування капітальних вкладень виробничого і невиробничого призначення; фінансування структурної перебудови народного господарства, субвенції та інші видатки, пов'язані з розширеним відтворенням [52, с. 65].

На думку О.Д. Василика, видатки бюджету – кошти, що спрямовуються на здійснення програм і заходів, передбачених відповідним бюджетом, за винятком коштів на погашення основної суми боргу та повернення надміру сплачених до бюджету сум. При цьому використання доходів держави здійснюється на поточні і капітальні потреби за галузевим, відомчим, цільовим і територіальним призначенням. Витрати бюджету – видатки бюджету та кошти на погашення основної суми боргу [25, с. 513].

П.С. Безруких стверджує, що видатки державного бюджету – це витрати держави на загальнодержавному рівні, які необхідні для виконання державою її функцій. Ці витрати виражають економічні відносини, на основі яких здійснюється використання централізованих коштів за напрямками, визначеними законом [5, с. 334].

Існують і інші точки зору з цього питання, отже дана проблема вимагає відповідного наукового вирішення. Загалом категорійне визначення поняття “видатки”, яке дається різними авторами узагальнено у додатку Б.1.

Отже, з огляду на вище викладене, можна сказати, що видатки бюджетних установ, які вони здійснюють в процесі надання нематеріальних послуг, за економічним змістом відрізняються від витрат госпрозрахункових підприємств та організацій. Під видатками розуміють державні платежі, які 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, використаних установою у процесі господарської діяльності в межах сум, передбачених кошторисом доходів і видатків. Особливістю обліку видатків у бюджетних установах є розподіл їх на касові та фактичні: касові видатки – це сума коштів, витрачених бюджетною установою шляхом їх перерахування з реєстраційних рахунків, відкритих на їх ім'я в органах ДКУ, для оплати за спожиті послуги, отримані матеріальні цінності, виплати заробітної плати, допомог тощо; фактичні видатки – це видатки установи, які здійснюються у вигляді нарахування заробітної плати та стипендій, прийняття до оплати рахунків підприємств-постачальників і суб'єктів господарювання, котрі надають послуги, витрачання запасів на забезпечення потреб установи [20, с. 316].

Проте термін видатки, відповідно до позиції автора, доцільний до використання стосовно бюджетних коштів, виділених на фінансування діяльності бюджетних установ, а термін витрати – більш прийнятний до тих, послуг, котрі надаються на платній основі. У зв'язку з цим слід дати критичну оцінку існуючих підходів до визначення терміну витрати з метою забезпечення вирішення проблеми щодо їх означення в бюджетній сфері.

Дослідження економічної літератури свідчить, що більш вживаним є термін “витрати” у підприємницькій діяльності. Хоч сучасні реалії розвитку системи вищої освіти такі, що і в умовах державних навчальних закладів може розвиватися підприємницька діяльність. Так, В.І. Куценко та Г.І. Трілленберг

даючи оцінку визначень окремих авторів, зазначають: на думку Д.Л. Майсакова, під підприємницькою діяльністю державного вузу - розуміється ініціативна, самостійна, ризикова діяльність, яка приносить прибуток і спрямована на розв'язання його статутних завдань. Н.В. Ніязова вважає, що підприємницька діяльність вищих навчальних закладів – це відносно самостійна, передбачена статутом освітнього закладу діяльність, яка не суперечить чинному законодавству про освіту, і має на меті одержання результату у формі прибутку для забезпечення освітнього процесу. Отже, підприємницька діяльність в освіті загалом і у вищій зокрема - це інноваційно-господарська діяльність, спрямована на підвищення її ефективності в умовах обмежених можливостей ресурсного забезпечення з боку держави [77, с.140].

Більш прийнятними, на думку автора є позиції Д.Л. Майсакова та Н.В. Ніязової, оскільки в умовах ринку слід внести певні коригування в діюче законодавство та закріпити можливість отримання прибутку від надання платних освітніх послуг і за державними навчальними закладами. Визнання їх неприбутковими (в т.ч. в частині плати за навчання) призводить до приховування дійсних надходжень і, що найгірше, – до відсутності сплат відповідних податків. В даному випадку рекомендується внести поправки у загальні положення закону України “Про освіту” від 23.05.1991 р. й подати там таке означення: підприємницька діяльність в галузі освіти - це діяльність, передбачена статутом освітнього закладу, що не суперечить чинному законодавству про освіту, пов'язана з наданням платних послуг і має на меті одержання результату у формі прибутку для забезпечення освітнього процесу.

Передбачення у визначенні такої можливості як отримання прибутку, безумовно пов'язане з іншою важливою економічною категорією – витрати. Відповідно до цього авторська позиція передбачає підтримку тих авторів, які вказують на доцільність застосування терміну витрати у бюджетній сфері та характеризують його як основну категорію, що є вирішальною для забезпечення позитивного кінцевого результату діяльності. Існування різних точок зору на

сутність витрат обумовлена різними підходами в поглядах на природу економічного буття взагалі і процесу надання освітніх послуг, зокрема.

Можна виділити два основоположні підходи. Перший базується на розумінні господарського життя з позиції трудової теорії вартості, що припускає взаємодію в процесі виробництва трьох основних чинників (робочої сили людини, предметів праці і засобів праці) з подальшою інтерпретацією поняття вартості та структури, яка впливає з цього. Другий в своїй основі має ресурсне розуміння природи фінансово-господарської діяльності, припускаючи обмеженість всіх видів ресурсів, які використовуються при наданні послуг і альтернативності варіантів їх застосування, що по-своєму визначає суттєвість вартості та елементів, котрі її формують.

Зупинимося на першому підході. Відповідно до нього “закон вартості – це об’єктивний закон, що регулює зв’язки між товаровиробниками, розподіл і стимулювання суспільної праці в умовах товарного виробництва. Виробництво і обмін товарів здійснюються на основі їх вартості, величина якої вимірюється суспільно необхідними витратами праці. Природною мірою праці є робочий час. Але вартість створюється не просто працею, а суспільною працею” [11, с. 22-27].

Оскільки ми вважаємо, що освітня послуга також є специфічним товаром, дане визначення може служити теоретичною основою усіх наступних поглядів та досліджень. Одночасно не слід забувати про те, що до процесу запровадження платних освітніх послуг в Україні усі дослідження стосувалися, як правило, матеріального виробництва, а отже і визначення розглядалися з цієї точки зору. Проте окремі з них можуть бути використані й застосовані, за умови певної трансформації, до бюджетної сфери. Деякі з означень узагальнені нами в додатку В та трансформовані відповідним чином до об’єкта дослідження.

При розгляді сутності витрат виробництва домінувала ідея про загальний їх характер. Проте переважав погляд про мінливість змісту витрат по мірі зміни суспільно-економічних формацій [12]. Тому витрати виробництва соціалістичної економіки представлялися специфічною категорією, що володіє рисами, властивими тільки цій формації. Причому, існувала думка, що держава, з одного боку, а

підприємства, з іншого, є відособленими учасниками суспільного виробництва і що “в соціалістичному суспільному відтворенні держава й підприємство виступають як два економічно відносно відособлених учасники та, одночасно, розпорядники різними частинами загальнонародного майна. Кожному учаснику суспільного відтворювання властиві свої витрати” [13, с. 55].

Зрозуміло такий погляд поділявся не всіма. Існувала й точка зору про єдність і взаємозв'язок суспільних витрат та витрат підприємства (організації, установи). Основою такої єдності була безпосередньо-суспільна форма виробництва, властива вітчизняній економіці [13, с. 67].

Не дивлячись на товарний характер виробництва, витрати підприємств представлялися безпосередньо-суспільними, регульованими державою. Сукупність витрат суспільства розумілася як суспільні витрати. Таким чином, економічний зміст витрат виробництва підприємств (установ, організацій) і суспільних витрат ототожнювався, адже вважалося що одне є складовою частиною іншого.

Необхідно зазначити, що на категорійному рівні терміни витрати та суспільні витрати найчастіше вживалися в синонімічному значенні. Хоча робилися спроби і розмежувати їх. Наприклад, С.А. Котляров співвідносив витрати виробництва з процесом виробництва взагалі, а собівартість – з конкретним продуктом, завершеним виробництвом. Витрати виробництва розглядаються ним як ступінь сходження від абстрактного – вартості до конкретного – собівартості продукції, причому самі витрати, на його думку, представляють лише теоретичне поняття, що характеризує процес відтворення з погляду всього суспільства [72].

В узагальненому вигляді уявлення про витрати згідно даного підходу наступне. Вони виступають в трудовій, натурально-речовій і вартісній формах. Витрати суспільної праці, виражені необхідною і додатковою працею, складають трудову форму витрат. Витрачена частина засобів виробництва і витрати на оплату праці працівників визначають натурально-речовинні витрати виробництва, які відособлюються у формі собівартості.

У дисертації узагальнено основні визначення терміну “витрати” та сформовано найбільш поширені й стійкі тенденції їх використання, котрі подані у додатку Б.2.

Загалом дослідження економічної думки з приводу категорійного визначення терміну витрати, дозволяє зробити висновок про доцільність використання рекомендацій міжнародних стандартів з 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) [184]. Ми вважаємо доцільним таке визначення, однак уточнення в дужках рекомендуємо 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 розглядалося лише по відношенню до комунальних та деяких інших послуг, по яких передбачалася оплата споживачами.

Проблемам визначення економічної категорії собівартості та її ролі в системі управління організаціями присвячено ряд робіт, зокрема Вахрушина М.А. [27], Котова В.Ф.[73], Колеватова О.А. [68], Міхалкевича А.П. [88], Носова С.І. [94], Палія В.Ф. [102], Стукова С.А. [165] та ін.

Собівартість визначається як грошовий вираз витрат на виробництво і реалізацію продукції підприємства, або як сума виражених в грошовій формі витрат підприємства. На думку С.І. Носової, “грошова форма, що служить лише відображенням собівартості, видавалась за саму суть, що зводило собівартість до ролі облікової категорії” [94, с.125]. В праці В.Ф. Котова собівартість

визначається „як відокремлена частина суспільних витрат виробництва, що безпосередньо співвідносяться з вартістю як частина і ціле” [73, с. 15].

Прихильники цього напряму схиляються до думки, що собівартість не тільки частина вартості, але й частина ціни продукту: “собівартість рівна тій частині ціни, яка відшкодовує підприємству грошові кошти, витрачені при виробництві і реалізації товару” [102, с. 74]. Тобто „собівартість формує кошти для відшкодування затрачених ресурсів, забезпечує відновлення процесу виробництва (просте відтворювання). Отже, собівартість відокремилася від вартості, оскільки відображає вартість спожитих засобів виробництва і витрат на оплату праці, відшкодування яких необхідне для відновлення процесу виробництва” [102,с.18]. На наш погляд, це найповніше визначення собівартості, що розкриває її сутність і призначення.

Окрім того, саме таке визначення можна застосувати до бюджетних установ. Адже ринкові відносини викликали необхідність розгляду, узагальнення та визначення сутності собівартості саме в бюджетній сфері, зокрема в сфері освіти. Прийнятним для застосування у бюджетній сфері може бути наступне визначення: собівартість – це відокремлена частина вартості (ціни) послуги, яка включає в себе 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. Обчислення собівартості – це етап облікових робіт, який прийнято називати калькуляцією. Під калькуляцією собівартості продукції, як правило, розуміють розрахунок або обчислення витрат на одиницю готової продукції (робіт, послуг) по статтях витрат, так само як при організації обліку виробничих витрат беруть до уваги вимоги калькуляції собівартості продукції (робіт, послуг).

Визначення фактичної собівартості одиниці продукції, робіт, послуг є важливою умовою при встановленні цін на окремі види продукції, робіт, послуг, при плануванні діяльності установ та організацій і оцінці їх економічної ефективності, а також важливим засобом управління діяльністю.

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

Власне у зв'язку з цим, доцільно розглянути у взаємозв'язку діючі методи обліку витрат і калькуляцію собівартості освітніх послуг. Однак, як свідчать проведені дослідження, у більшості джерел та нормативних актах увага зосереджена в основному, на питаннях калькулювання в сфері виробництва. Незважаючи на те, що існуючі методики та методи в цій сфері не завжди прийнятні для бюджетних установ, акцентування уваги на методиці та визначеннях дозволить виробити науково обґрунтовані підходи до обчислення собівартості послуг, які надаються бюджетними установами, в тому числі і в галузі вищої освіти, а тому слід провести їх відповідне узагальнення та критичну оцінку.

Найбільш узагальнене визначення, яке стосується калькулювання собівартості, належить С.А. Щенкову “...сукупність калькуляційних розрахунків охоплює не тільки обчислення собівартості одиниці різних видів продукції, але й визначення собівартості всієї товарної продукції в цілому, а також незавершеного виробництва. Під “методом обліку собівартості” слід розуміти загальний підхід до побудови аналітичного обліку витрат на калькуляційних рахунках виробництва, побудови номенклатури об'єктів збирання витрат на цих рахунках, розподілу їх між товарною продукцією і незавершеним виробництвом” [176, с. 257].

Дане визначення цілком відповідає виробничій сфері, однак неприйнятне для бюджетної галузі щонайменше з двох причин. По-перше – відсутність чітко окресленого обсягу послуг (результати діяльності освітніх закладів важко

виразити одним узагальненим показником, яким на думку окремих науковців може бути кількість випущених фахівців, що на наш погляд, недостатньо, адже не враховано інші види діяльності освітніх закладів). По-друге – відсутність точних показників незавершеного виробництва (вважати, що незавершеним виробництвом є, знову ж таки, кількість студентів не випускних курсів, доволі абстрактно, адже не всі студенти успішно завершують навчання).

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 дозволяє визначити: повну фактичну собівартість одиниці обліку (послуг); відпускну ціну одиниці обліку (послуг).

Таким чином, для калькулювання фактичної собівартості освітніх послуг необхідно визначити:

- 1) калькуляційні одиниці (об'єкти обліку, за якими групуються витрати на надання платних послуг);
- 2) перелік калькуляційних статей (перелік статей витрат, що стосуються калькуляційної одиниці);
- 3) методи калькулювання собівартості освітньої послуги (способи узагальнення інформації про витрати на надання послуг з урахуванням особливостей технологічного процесу тощо).

У виробничій сфері використовується ряд різноманітних методів обліку витрат і калькулювання. Основними з них є позамовний і попередільний методи (додаток Д). Для вищих навчальних закладів доцільним до використання може бути позамовний метод, оскільки основні його характеристики цілком можна адаптувати до галузі освіти (табл. 1.1).

В сучасній обліковій практиці також використовується нормативний метод. Він може бути достатньо ефективно застосований в діяльності бюджетних закладів освіти. Особливо ті його елементи, котрі стосуються нормування видатків, а також їх використання при організації обліку поточних видатків

Характеристики позамовного методу, які роблять його придатним до
застосування в галузі освіти

Показник	Рекомендовані до використання в галузі освіти характеристики
Калькуляційні одиниці чи об'єкти обліку витрат	Окреме індивідуальне замовлення освітньої послуги, окремий контракт зі споживачем освітніх послуг, однаковий технологічний процес надання послуги
Умови застосування методу	Якщо послуга відповідає будь-якій з перелічених ознак: - легко ідентифікуються, тобто її можна легко відрізнити від інших видів послуг; - виконується на замовлення (в тому числі технічне) або за завданням замовника із зазначенням у ньому результату, який повинен бути досягнутий; - надається у відповідності з потребою; - вимагає значних витрат
Організація узагальнення інформації про витрати за калькуляційними одиницями	На кожне замовлення відкривається карта аналітичного обліку витрат, у якій указуються: - характеристика послуги (найменування, тип, якість); - замовник; - термін виконання замовлення; - виконавці; - планова собівартість замовлення.
Оцінка запасів (прямих матеріальних витрат), використаних в процесі надання послуги	До карти аналітичного обліку на підставі первинних документів заносяться дані про витрати, пов'язані з виконанням замовлення
Наднормативні витрати	Оцінюються за методом ідентифікованої собівартості
Розподіл загальноузітських* витрат	Фактичні загальноузітські витрати: - змінні – у повній фактичній сумі відносяться на собівартість освітньої послуги та розподіляються тільки між об'єктами обліку*; - постійні – включаються до собівартості залежно від співвідношення фактичного обсягу послуг і рекомендованих коефіцієнтів розподілу*
Оцінка незавершеного виробництва	Визначається за плановою собівартістю на одиницю обліку (рекомендується використовувати в розрахунку на 1 студента - контрактника)
Визначення фактичної собівартості одиниці освітньої послуги	Здійснюється шляхом ділення загальної суми витрат на загальну кількість студентів (обсяг наданих послуг)
Визначення повної фактичної вартості	Визначається розрахунковим шляхом: прями матеріальні витрати + прями витрати на оплату праці + нарахування на оплату праці + інші прями витрати + розподілені загальноузітські витрати + інші витрати

* авторські пропозиції, які будуть деталізовані в наступних розділах дисертаційної роботи

і списання протягом звітних періодів (в тому числі з врахуванням методики прикінцевого коригування до рівня фактичних видатків).

Необхідно підкреслити, що метод обліку і калькулювання в основі своїй залежить від типу, характеру й технології надання послуг, складності та номенклатури цих послуг тощо. Відповідно, визначаються і сфера застосування різних методів. Але з цього виходить, що в одній і тій же галузі і навіть в межах одного бюджетного навчального закладу можуть використовуватися різноманітні варіанти методів обліку та калькуляції.

Одночасно, можна також зустріти один і той же метод, конкретний вираз якого, може виявитися різним. В цьому зв'язку класифікація видатків і калькуляції собівартості освітніх послуг, певною мірою умовна, бо на практиці ці методи досить ефективно використовуються, як в чистому, так і в змішаному вигляді. Цілком обґрунтованим при калькулюванні платних освітніх послуг можуть бути витратний і нормативний методи, основні ознаки яких зображені на рис. 1.3.

На наш погляд, використання нормативного методу обумовлює включення також витрат, які передбачені нормативами, але фактично не виробничих у зв'язку з недостатнім фінансуванням. В основному це стосується витрат на придбання окремих предметів в складі оборотних активів, матеріалів (для господарських цілей), згідно затверджених нормативів.

Перевагою цього методу є можливість формування рівня витрат, необхідного для забезпечення нормального функціонування навчального закладу і надання послуг згідно з вимогами стандартів, а також для розрахунку кошторисних призначень. Недолік його – відсутність зв'язку з реальним бюджетним фінансуванням [153,с. 109].

Ми також підтримуємо думку про те, що в основі методики калькулювання собівартості освітніх послуг повинен використовуватися витратний метод і окремі елементи нормативного. Його використання в процесі калькулювання дозволить визначити обсяги бюджетних коштів, що були понесені при наданні платних освітніх послуг, для проведення розрахунків по їх визначенню.



Рис. 1.3. Рекомендовані методи обліку й калькулювання витрат в галузі освіти

Достатньо зваженою стосовно можливостей застосування в галузі освіти є концепція загальних витрат. Виявлена ще Курсель-Сенелем особливість, коли ціна може бути доведена до рівня собівартості, що складається із спеціальних витрат (таке можливе унаслідок збереження компенсації загальних витрат за рахунок деякого збільшення цін на інші товари), лягла в основу відомої системи “direct-costing”.

“Директ-костинг” є класичним методом часткового калькулювання. Хоча сама назва методу натякає на те, що обчислення собівартості має здійснюватись

лише за прямими витратами (а так і було спочатку), існуючі нині модифікації “директ-костингу” базуються на розподілі витрат на постійні та змінні залежно від характеру зв’язку їх з динамікою обсягу виробництва.

Згідно із сучасним тлумаченням сутності “директ-костингу” саме розподіл витрат постійні та змінні є головною характеристикою цього методу. Розроблені різновиди “директ-костингу” базуються на включенні в собівартість змінних витрат (як прямих, так і непрямих), змінних витрат і певної частки постійних витрат (у їх продуктивній частині, яку визначають за ступенем використання виробничої потужності). В той же час зауваження, що просте збільшення обсягів вироблених виробів в плані зниження даних витрат не дає очікуваного результату, якщо під тиском пропозиції доводиться знижувати ціну (в цілях забезпечення оптимального попиту), актуальне і сьогодні.

Безпосередньо загальні витрати аналізував і Л. Дюбок. Його заслуга полягає у виділенні постійної частини загальних витрат, з одного боку, зміна яких не залежить від торговця, фабриканта або промисловця, і від коливання загальних витрат, розміри яких “необхідно прагнути зменшити невинним чином”, з іншого [160, с. 79].

За кордоном в кінці XIX століття (1880 – 1900 роки) проблемами загальних (накладних) витрат займалися такі видатні вчені, як Дж. Магнер Фелс і Е. Гарне [4, с.12]. Вони також поділяли сукупні витрати на змінний і фіксований компоненти, вважаючи, що останні здатні змінюватися із збільшенням обсягів продукції (робіт, послуг), що випускається.

Суттєвим є той факт, що в середині XIX століття Д.П. Нортон запропонував вести “рахунки по відділах”, на яких відображалися фактичні і планові витрати ділянок. Оскільки загальні витрати велися в розрізі відділів, то можна говорити про ведення вже в той час обліку витрат (в першу чергу, витрат по обслуговуванню виробництва і управлінню) за центрами відповідальності. А. Гамільтон виділив з середовища загальних витрат загальноорганізаційні витрати і витрати на робочу силу. Згодом це дало імпульс до розробки аналогічної класифікації у вітчизняному обліку [160, с. 80].

Різноманітність витрат, понесених закладами освіти за рахунок різних джерел фінансування, вимагає використання нових методів і прийомів в управлінні ними з метою їх розмежування при включенні до собівартості за джерелами доходу, що створює певні труднощі в процесі обліку витрат і калькуляції освітніх послуг.

Об'ємний перелік витрат в закладах освіти зумовлений великим спектром об'єктів (місць, центрів) їх виникнення. За своєю суттю облік і контроль витрат можна здійснювати лише там, де вони понесені, а тому організація повинна бути поділена на окремі центри, де можна встановити відповідальність за рівень витрат. У зв'язку з цим і в основі деталізації та групування витрат можуть бути визначені так звані обліково-калькуляційні ділянки: місця виникнення витрат, центри витрат, центри відповідальності.

Концепція обліку витрат, яка базується на встановленні цих ділянок, вже тривалий період використовується фахівцями. Проте щодо галузі освіти дана проблема не вирішувалась. Досягнення удосконалення обліку витрат і калькулювання в цьому випадку можливе на основі здійснення критичної оцінки існуючих рекомендацій, що і зроблено нами.

Наші дослідження дозволяють відокремити щонайменше два підходи: так, ряд авторів (Стуков С.А., Безруких П.С., Івашкевич В.Б. та ін.) дотримуються думки, що місцями виникнення витрат можна вважати структурні підрозділи, а центрами витрат – робочі місця. Це означає, що місця виникнення витрат створюються за просторовою або функціональною ознакою; інші фахівці об'єднують поняття „центри витрат” і „місця їх виникнення”, пояснюючи тим, що “центр витрат” може співпадати з організаційною одиницею (відділенням, ділянкою) або може бути частиною цих організаційних одиниць, а основою виділення центру витрат є єдність виконання операцій або функцій, які виконуються [165].

Виділення центрів відповідальності в окремий об'єкт аналітичного обліку витрат викликано необхідністю здійснення контролю за собівартістю і одночасно необхідністю закріплення персональної відповідальності керівників окремих

рівнів управління за певними витратами, а також виявленню відхилень від кошторису за статтями витрат з метою їх подальшого регулювання і впливу на кінцеві результати. По суті, центри відповідальності – це підрозділи організації, але більш укрупнені. Вони, як правило, об'єднують декілька ділянок, секторів, які можуть бути одночасно і місцем виникнення витрат.

Центри відповідальності по відношенню до процесу надання освітніх послуг доцільно розподілити на виробничі та невиробничі. Виробничі центри відповідальності зайняті навчанням студентів, невиробничі – обслуговують основні підрозділи установи. І ті, й інші одночасно є і центрами відповідальності і місцями виникнення витрат.

Центри витрат виробничих (основних) підрозділів характеризуються групуванням витрат в аналітичному обліку по окремих послугах, роботах і операціях, а невиробничих (обслуговуючих) – за функціональною ознакою, тобто залежно від функцій, які вони виконують. Витрати на освітні послуги спочатку збираються в розрізі статей за центрами витрат, а потім переносяться на послуги. Наприклад, стосовно ЖДТУ місцями виникнення витрат є основні підрозділи (кафедри економічної теорії, фінансів, бухгалтерського обліку і контролю), а центрами витрат – основні відділи, витрати за якими групуються в рамках відділень (обліково-фінансовий факультет, факультет економіки і менеджменту тощо). Для невиробничих центрів витрат, до яких в закладах освіти відносяться загальні служби, характерною особливістю є поширення відповідальності на основні підрозділи. Наприклад, служби адміністративно-господарської частини установи несуть відповідальність за витрати основних підрозділів, що включають витрати на ремонт устаткування і інвентарю, вартість придбаних засобів, послуг, наданих сторонніми організаціями (послуги зв'язку, транспортні, комунальні послуги тощо).

Всі етапи збору інформації, пов'язані з формуванням, розподілом і перерозподілом витрат, центрів витрат і центрів відповідальності, віднесення витрат на послуги можна представити у вигляді схеми (додаток Е). Зміни складу накладних витрат, згрупованих в рамках місць їх виникнення залежно від

чинників їх формування, а також використання нових базових показників для розподілу витрат дозволяють підвищити точність і спростити процедуру калькуляції собівартості платних освітніх послуг.

Приступаючи до розрахунків собівартості наданих платних послуг, заклади освіти стикаються з проблемою визначення початкової бази для розрахунків. Фактичні бюджетні оцінки або нормативні аналоги є різними показниками, що формують собівартість в бюджетних закладах освіти і призводять до незіставності результатів, які одержують установи. Тому виникла необхідність в розробці методик розрахунку собівартості, що базуються на єдиних базових показниках, здатних стати основою здійснення розрахунків по відшкодуванню видатків, понесених за рахунок різних джерел фінансування на надання платних послуг.

Практика досліджуваних вищих навчальних закладів засвідчує, що в тій чи іншій мірі окремі елементи методів, що розглядаються використовуються при визначенні вартості навчання чи встановленні ціни на освітні послуги, однак наукового обґрунтування доцільності їх застосування немає. У даному випадку слід брати до уваги ефективність впливу обраного методу обліку й калькулювання на фінансове забезпечення закладу освіти та оперативність отримання інформації про витрати для цілей управління.

1.3. Особливості калькулювання платних освітніх послуг в державних вищих навчальних закладах

Основу формування методики калькулювання платних освітніх послуг складають положення чинного законодавства. Передусім це нормативні акти, які мають найвищу юридичну силу – Закони України, прийняті Верховною Радою. Одним із центральних є Закон України “Про оподаткування прибутку підприємств”. Відповідно до нього при формуванні ціни на освітні послуги заклади освіти зобов’язані дотримуватися, наприклад, такого принципу, як відповідність мінімальної межі вартості навчання суспільно необхідному рівню

валових витрат на його здійснення (надання платної освітньої послуги).

При цьому наводиться перелік складу валових витрат, однак бюджетна сфера – достатньо специфічна галузь з точки зору організації бухгалтерського обліку, а тому даний перелік неможливо застосовувати в такій галузі як освіта без відповідних уточнень та деталізації.

Особливості калькулювання собівартості освітніх послуг, як свідчать проведені дослідження, визначаються безпосередньо специфікою послуги як такої, а саме:

- 1) послуга не існує до моменту свого надання;
- 2) послуга невіддільна від виконавця;
- 3) процес надання послуги співпадає з її споживанням;
- 4) послуга найчастіше неосяжна і не може приймати матеріальну форму;
- 5) реальний результат послуги може проявитися не одночасно з її використанням, а тільки через деякий період часу;
- 6) високий ступінь суб'єктивізму і широкий діапазон оцінки результатів послуги (в той час як товару можна дати чітку характеристику згідно з встановленими стандартами і вимогами);
- 7) залежність результатів послуги від ряду факторів: самого об'єкта, складності послуги, рівня кваліфікації виконавця послуги;
- 8) виділення в якості об'єкта купівлі-продажу, калькуляції не результату, а процесу діяльності.

Значний вплив на сучасну організацію обліку та контролю в галузі освіти має приєднання України до Болонської декларації. Об'єктивно у цьому сенсі слід продовжити роботу по впровадженню міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ) в практику бухгалтерського обліку бюджетних установ України. Особливо гостро стоїть завдання адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу з урахуванням норм Закону України “Про загальнодержавну програму адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу (ЄС)” [136], що також накладає відповідний відбиток на процес калькулювання собівартості освітніх послуг.

Вітчизняна освіта в сучасних умовах широко використовує ринкові механізми, однак, попри це, одночасно базується на діалектичному підході, визначеному класичною економічною теорією. Про це свідчать дослідження економічної літератури та статей як сучасних вітчизняних науковців, так і відомих вчених різних епох, зокрема таких як Х.Боуен [180], А.Сміт [158], Д.Рікардо [142], Т.Шульц [186]. Також відомі публікації з теорії знань людського капіталу, стратегічного менеджменту в системі вищої освіти та розвитку приватного сектору на ринку освітніх послуг таких вітчизняних вчених, як Д.А.Грішної [37], Б.М.Данилишина [41], І.С.Каленюк [63].

Перспективи розвитку системи нормативного планування витрат на соціальну сферу та інших питань фінансово-кредитних взаємовідносин вищої школи, шляхів удосконалення механізму надання освітніх послуг та їх господарських механізмів здійснено в працях Й.Бескида, С.Юрія [177], В.Новікова [93], Г.Оганяна [96], В.Граніш [36], а в працях вітчизняних вчених Г.Щокіна [175] і В.Юхименка [179] проведено аналіз особливостей функціонування галузей невиробничої (соціальної) сфери в цілому, і освіти, зокрема та визначено основні аспекти, пов'язані з організацією безперервної фахової освіти, економічного регулювання сфери платних освітніх послуг та розвитку їх ринку в цілому.

Однак проблема саме обліку і калькулювання вартості освітніх послуг, як справедливо зазначають у своїх наукових публікаціях ряд науковців, на сьогоднішній день залишається недостатньо вивченою і розкритою як в українській, так і в світовій науковій літературі, а питання облікової політики, що пов'язані з державним регулюванням в сфері надання освітніх послуг в нових ринкових умовах майже не досліджуються вченими..

Існуючі підходи щодо системи калькулювання в сучасних умовах розмежовують за двома напрямками: калькулювання неповної собівартості і калькулювання повної собівартості. За повного калькулювання до собівартості продукції включають усі види витрат, що стосуються її виробництва і продажу, за неповного калькулювання – лише частину загальної суми витрат на її

виробництво і збут. До повної собівартості продукції, робіт і послуг включаються також витрати на обслуговування виробництва і управління. Під витратами на обслуговування виробництва і управління в більшості випадків розуміють накладні витрати, що пов'язані зі всією масою продукції (робіт, послуг), виготовленою в певний період часу.

Подібна концепція виникла не відразу. Тисячоліттями виробництво велося кустарними способами. Одним з основних джерел прибутку була торгівля. Тому тягар ведення облікових процедур лягав, головним чином, на негоціантів і купців. Досліджуючи різні аспекти бухгалтерського обліку торгових операцій, відомі вчені того часу намагалися систематизувати наявний досвід [104]. Зокрема, францисканському монаху, математику Луці Пачолі належить одна з перших класифікацій витрат обігу. В його праці “Про рахунки і записи” були офіційно виділені прямі і загальні витрати: “Тобі доводиться платити носильнику, вагарю, вантажнику, пакувальнику або човняреві-перевізнику. Дуже морочливо складати в кожній такій витраті окрему статтю: вони не коштують такої праці, бо деталі заважають головному. До того ж працівники виконують різні завдання, а оплату одержують відразу. Отже, неможливо віднести витрату на кожний одиничний товар. Звідси виникає рахунок торгових витрат, куди відносяться всякі витрати взагалі” [104, с.73].

Зростання виробництва, зародження нової ідеї економічного розвитку стали передвісниками нового напрямку в бухгалтерському обліку – промислового. Одним з перших, хто розробив вчення про калькуляцію, був Курсель-Сеннель. Ніхто до нього так повно не аналізував також і поняття загальних витрат. Будучи відомим представником однієї з шкіл політичної економії, досліджуючи різні аспекти господарської діяльності підприємств, він пропонував диференціювати загальні витрати залежно від їх належності до мікро- або макроекономічного рівня. Загальні витрати макрорівня (держава), згідно Курсель-Сенелю, співставлялися з продуктивною силою взагалі. Про них не можна сказати, що вони служили отриманню того або іншого результату згідно закладеної програми. До цього розряду відносяться витрати на управління країною, на

релігійне і загальноосвітнє навчання, на вищі учебні заклади. Разом із загальними витратами макрорівня мають місце спеціальні витрати, що відносяться на певну спеціальну частину продуктивної сили. Причому, витрати на управління будь-яким підприємством – це загальні витрати по відношенню до кожного з різних продуктів, вироблених цим підприємством, але по відношенню до всієї промисловості ці витрати будуть спеціальними, оберненими на один тільки даний рід продуктів [159,с. 78].

У додатку Ж наведені узагальнені підходи до розмежування різних видів витрат і пропозиції щодо їх групування вченими початку ХХ століття. На початку століття це були достатньо революційні для бухгалтерського обліку ідеї, котрі піддавалися нищівній критиці, втім сьогодні, ці ідеї дійсно актуальні, в тому числі для застосування в галузі освіти.

На відміну від постійних і непостійних накладних витрат у практиці стали виділяти ще загальні накладні витрати - як витрати непродуктивного характеру, які повинні бути включені у вартість виробу місячними частками. Такий підхід досить простий за процедурою проведення розрахунків, але вимагає розробки науково обґрунтованого механізму розподілу (в т.ч. вибору найбільш оптимальних базових показників розподілу). Обґрунтування баз розподілу має базуватися на натуральних показниках.

На методику й техніку калькулювання освітніх послуг державних закладів освіти впливають особливості організації їх діяльності як бюджетних установ, тобто установ некомерційного характеру, для яких отримання прибутку не є метою діяльності. Згідно з класифікацією організаційно-правових форм господарювання ті установи, для яких одержання прибутку не є метою їх діяльності, відносяться до групи організацій, які не займаються підприємницькою діяльністю. Дане положення накладає певний відбиток і на формування системи обліку та ціноутворення в галузі платних послуг бюджетних установ, оскільки проблемним стає закладення в ціну певного рівня прибутку (рентабельності).

Єдиним нормативним документом, який регламентує порядок і надає можливість визначення собівартості платних освітніх послуг є Порядок надання платних послуг державними навчальними закладами [114]. Відповідно до цього нормативного документу розмір плати за той чи інший вид освітніх послуг визначається на підставі її ціни. Базою для визначення ціни послуги є розрахунок валових витрат, пов'язаних з її наданням. При визначенні валових витрат необхідно керуватись ст. 5 Закону України від 22 травня 1997 р. “Про внесення змін до Закону України “Про оподаткування прибутку підприємств”. Порядком визначення вартості платних освітніх послуг передбачений також склад витрат, які повинні включатися до вартості навчання (додаток 3): витрати на заробітну плату; внески на соціальні заходи; господарські та канцелярські витрати; навчальні витрати; інші витрати. Однак вказаний перелік дещо не співпадає з тими рекомендаціями, які подані ст. 5 Закону України від 22 травня 1997 р. “Про внесення змін до Закону України “Про оподаткування прибутку підприємств”. Це ще одна особливість калькулювання собівартості платних освітніх послуг, яка вимагає, на нашу думку, відповідного впорядкування. Витрати, понесені при наданні платних освітніх послуг, знаходяться в прямій залежності від об'ємних показників і характеризуються суперечливістю впливу на економічний результат і великою номенклатурою.

Складність і суперечність впливу витрат на економічний результат діяльності закладів освіти можна розглянути з кількох позицій. Так, наприклад, зниження витрат при наданні освітніх послуг дозволить поліпшити фінансове забезпечення, але, разом з цим, може значно знизити якість їх надання, а значить економічний ефект від їх надання може бути зведений до нуля або сприятиме зниженню знань студентів.

Збільшення обсягів надання освітніх послуг зумовлює зростання змінних витрат при незначному зростанні постійних, оскільки всі функції по наданню послуг виконуються основним педагогічним персоналом в межах основного робочого дня і на спільних площах.

На відміну від промислових підприємств, де частка спожитих предметів і засобів праці переважає в собівартості продукції, в закладах освіти вона не займає домінуючого положення у складі витрат. Співвідношення, що склалося, на користь витрат на оплату праці і придбання товарно-матеріальних цінностей багато в чому визначає рівень собівартості освітніх послуг і знаходиться в залежності від їх обсягів.

Згідно наведеної на рис. 1.4 постатейної структури споживання, в основі надання освітніх послуг лежить праця, спрямована безпосередньо на споживача даних послуг, а тому витрати праці представляють найбільшу частину у витратах закладів освіти.

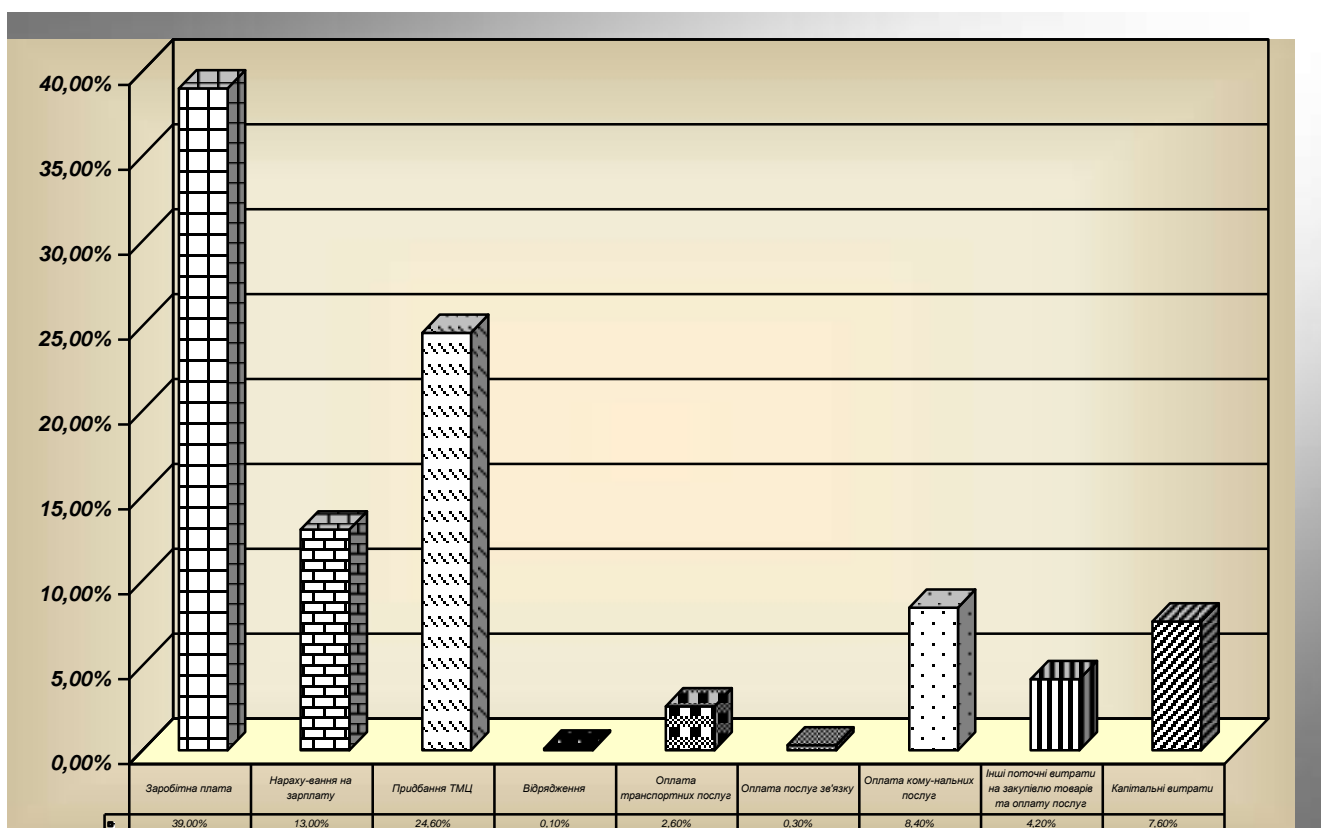


Рис. 1.4. Постатейна структура витрат Житомирського державного технологічного університету за 2005 рік

Враховуючи специфіку обліку в державних вищих навчальних закладах, необхідно відзначити, що планування, облік доходів і видатків, складання звітності про використання коштів, контроль і аналіз діяльності, що ведеться за рахунок коштів бюджету і діяльності, пов'язаної з наданням платних послуг,

здійснюються відповідно до економічної (предметної) класифікації, яка передбачає чотири рівні класифікаційної структури (рис. 1.5.) [20,с. 320].

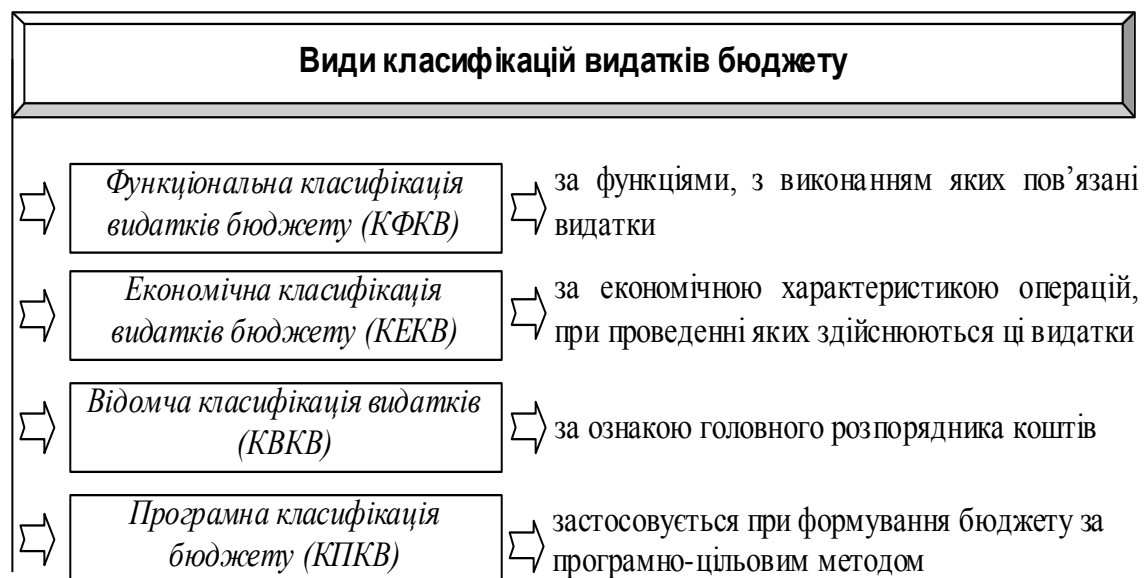


Рис. 1.5. Класифікація видатків бюджетних установ

Функціональна класифікація здійснюється відповідно до основних функцій держави, які наведені як розподіл видатків за підрозділами. Економічна класифікація видатків бюджету визначає конкретне спрямування коштів, тобто їх предметно-цільове призначення, а відомча класифікація видатків бюджету дає можливість здійснювати аналіз і контроль за витрачанням бюджетних коштів. Вона засвідчує, якому міністерству, відомству спрямовуються кошти, тобто містить перелік головних розпорядників бюджетних коштів

На основі такої класифікації органи ДКУ та місцеві фінансові органи ведуть реєстр формування і використання фінансових ресурсів розпорядниками бюджетних коштів.

Програмна класифікація видатків бюджету застосовується при формуванні бюджету за програмно-цільовим методом і щорічно визначається у Законі України “Про Державний бюджет України” на конкретний бюджетний рік згідно з вимогами Бюджетного кодексу України.

Відповідно планування видатків з Державного бюджету проводиться за певними напрямками – програмами оплати видатків бюджетної установи.

Використання наведеної класифікаційної структури видатків при розрахунку собівартості необхідне в цілях досягнення зіставності з даними поточного обліку і звітності по кожному виду доходів і видатків бюджетної установи. Тому в методиці калькуляції собівартості платних освітніх послуг слід передбачити всі рівні деталізації видатків бюджетної класифікації.

При групуванні витрат залежно від обсягів виробництва (або послуг) вони поділяються на умовно-постійні (незалежні від обсягів) і умовно-змінні (як правило, які прямо пропорційно змінюються залежно від обсягів послуг).

До умовно-постійних витрат відносяться витрати закладів освіти, обсяг яких залежить від тривалості календарного періоду і як правило, не залежить від зміни обсягів діяльності. У даному випадку до таких витрат слід застосовувати термін “загальноузівські витрати”. При цьому до цих витрат можна віднести такі витрати, як заробітна плата керівників структурних підрозділів і господарсько-обслуговуючого персоналу (які забезпечують навчальний процес в цілому) з нарахуваннями, канцелярські і господарські витрати, амортизація устаткування, яке служить для загальноузівських цілей, витрати на відрядження. Постійні витрати за своєю економічною природою є витратами на створення умов для конкретної діяльності і більшою мірою залежать від управлінського рішення.

До умовно-змінних витрат відносяться витрати, величина яких залежить від обсягів діяльності. У вказану групу включається заробітна плата основного педагогічного персоналу з нарахуваннями, витрати на придбання м'якого інвентарю, інших ТМЦ.

При зростанні обсягів надання послуг частка постійних витрат в собівартості знижується за рахунок їх розподілу між великою кількістю наданих послуг. Змінні витрати із зростанням обсягів наданих послуг зростають більш швидкими темпами.

При заміні нових високих технологій на більш економічні, спрацьовує чинник економії. І хоча зростання змінних витрат продовжується, але набагато

меншими темпами, ніж зростання обсягів послуг. Така динаміка можлива до певних меж зміни показника – кількість послуг.

Таким чином, величина змінних витрат залежить не тільки від зміни обсягів послуг, що надаються, ефективності використання потенціалу закладів освіти, але й від організаційно-економічної структури установи. Розподіл витрат на постійні і змінні має практичне значення і дозволяє:

- 1) регулювати (управляти) співвідношенням між постійними і змінними витратами у пошуках „золотої середини”, враховуючи мінливість останніх залежно від обсягів послуг;
- 2) більш точно прогнозувати собівартість послуг, які надаються.

Рекомендована класифікація витрат державних вищих навчальних закладів наведена на рис. 1.6.

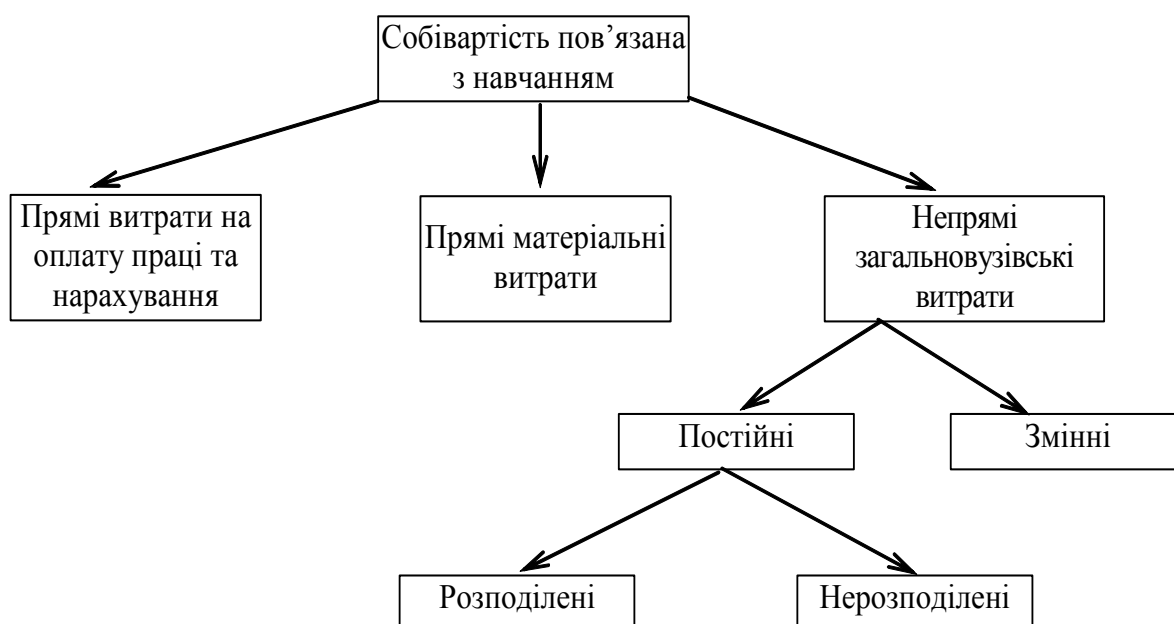


Рис. 1.6. Класифікація витрат закладів освіти*

* джерело: запропонована власна розробка автора

Не менш важливо для системі обліку і калькуляції розмежування змінних витрат за місцями їх виникнення, а саме:

- витрати основних підрозділів (відділень, безпосередньо зайнятих наданням освітніх послуг);
- витрати допоміжних підрозділів;
- витрати адміністративних служб – на утримання апарату управління адміністративно-господарських служб, бухгалтерії, відділу кадрів і тощо.

Труднощі калькулювання собівартості платних освітніх послуг в державному ВНЗ полягають у розмежуванні видатків на навчання, що фінансуються з бюджету та видатків на надання платних освітніх послуг. Відомо, що велика частка фінансування поточних видатків (не передбачених у бюджеті) проводиться з інших джерел фінансування (до яких належить і плата за навчання) – ДВНЗ закуповують обчислювальну техніку, виконують поточні ремонти обладнання та аудиторного фонду, здійснюють оплату послуг додаткового контингенту викладачів тощо [153, с. 112].

Ще одна проблемна особливість калькулювання пов'язана з віднесенням видатків на конкретний освітній напрям (як правило, ДВНЗ готують спеціалістів за кількома напрямками). Це особливо стосується закладів підготовки бакалаврів, спеціалістів і магістрів, прикладом яких є Тернопільський державний технічний університет ім. І.Пулюя (ТДТУ), Тернопільський державний педагогічний університет (ТДПУ), Житомирський державний технологічний університет (ЖДТУ).

У структурі видатків, пов'язаних з навчальним процесом у ВНЗ, найбільшу частку становить оплата праці професорсько-викладацького (ПВП) та допоміжного (ДП) персоналу (рис.1.7).

Це дає змогу припустити, що оплата праці, з одного боку, може бути одним з критеріїв у визначенні мінімальної вартості навчання студента у ДВНЗ. З іншого боку, основним критерієм для цього слугує час, проведений викладачем із студентами. Цей час можна виміряти аудиторним навантаженням (кафедри, викладача), яке вимірюється в годинах і є плановим показником у навчальному процесі для кожного ДВНЗ.

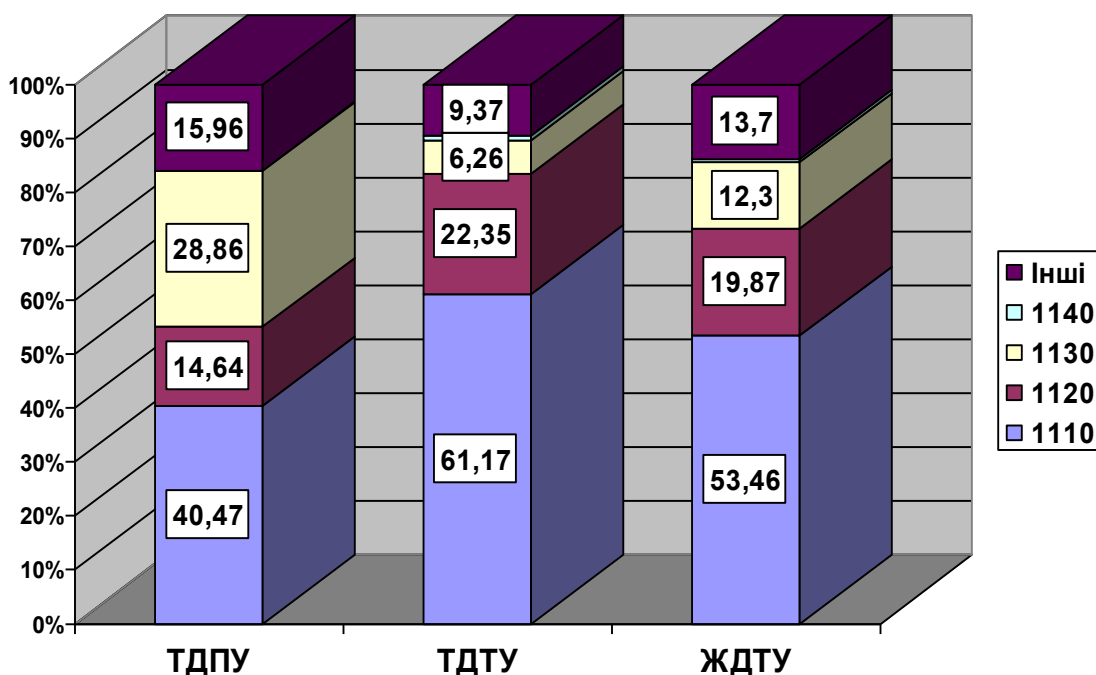


Рис. 1.7. Структура видатків досліджуваних ДВНЗ на забезпечення навчального процесу у 2006 році

Відомо також, що видатки за напрямом навчання як за структурою, так і за частками в структурі щодо конкретного напрямку суттєво відрізняються між собою. Це залежить від складу, кількості структурних навчальних підрозділів, які обслуговують напрям. Треба сказати, що й видатки структурних підрозділів також істотно різняться між собою. Отже, видатки, що формуватимуть вартість навчання студента у ДВНЗ, залежать від видатків навчальних структурних підрозділів закладу та обраного напрямку навчання – номенклатури навчальних послуг (табл. 1.2).

Я. Воловець пропонує цю залежність описати в такий спосіб [29, с. 68-71]:

$$B_N \rightarrow f(N, \cap X_n), \quad (1.1)$$

де B_N – видатки на навчання студентів за напрямом N ; $\cap X_n$ – сукупність видатків структурних навчальних підрозділів, що припадає на обслуговування освітнього напрямку.

Матриця залежності видатків навчальних підрозділів ВНЗ за напрямом
навчання

Назви кафедр		Аудиторне навантаження навчальних підрозділів (кафедр)				
		(год.)				
Види спеціальностей		1	2	3	n
	Спеціальність	1		X	X	
2		X	X			
3			X	X		X
....						
n		X		X		X

X - навантаження кафедри, яке формує видатки навчального підрозділу ВНЗ для відповідної спеціальності

Згідно з даними Тернопільського технічного університету ім. І. Пулюя результат за спеціальністю “Інженерно - комп’ютерні технології” дорівнює 4473171 грн. (додаток И). Проте як правило, ієрархія управління навчальним процесом у ВНЗ складається з кількох управлінських рівнів. Певну кількість освітніх напрямів об’єднано одним факультетом (навчальним інститутом). У свою чергу, кілька споріднених кафедр також становлять структуру факультету (навчального інституту). Тому наші рекомендації щодо використання матриці витрат будуть недостатніми, якщо не враховувати і ряд інших, витрат, пов’язаних з управлінням і організацією навчального процесу (такі витрати нами рекомендується називати загальноузузівські витрати). Загальна схема процесу калькулювання з врахуванням ієрархії управління подана нами на рис. 1.8.

Проте, наведену схему можна деталізувати з урахуванням рівня підпорядкованості навчального напрямку (по вертикалі) та кафедри (по горизонталі) відповідному факультету чи навчальному інституту у ДВНЗ.

Таким чином, проблема визначення мінімальної вартості навчання за напрямом зводиться до визначення видатків структурних навчальних підрозділів відповідного напрямку, підрозділів ВНЗ та перенесення видатків пропорційно часові, який витрачає кожен підрозділ на конкретний навчальний напрям.

Поділивши суму віднесених на відповідний освітній напрям видатків навчальних підрозділів ДВНЗ (B_N) на чисельність студентів за напрямом ($Ч_N$), отримаємо мінімальну вартість навчання за напрямом ($B_{\text{навч.}}$) у ВНЗ:

$$B_{\text{навч.}} = B_N / Ч_N \quad (1.2).$$

У нашому випадку $B_{\text{навч.}} = 4473171 : 875 = 5112$ грн.

Як уточнення слід зазначити, що за основу розрахунку взято загальну чисельність студентів за напрямом, а не їх кількість за окремим курсом (як це зроблено в перших пунктах додатку Н.1), оскільки на наш погляд, недоцільно розподіляти такі витрати як амортизація, матеріальні та інші витрати окремо за кожним курсом. Розрахована таким чином мінімальна вартість навчання не включає в себе загальноузівських витрат, методику розподілу і включення яких до собівартості нами буде розглянуто у наступному розділі.

При такому підході завжди можна визначити мінімально допустимі видатки держбюджету (загального фонду) на навчання одного студента за напрямом, що навчається за рахунок держбюджету, або ж визначити видатки ВНЗ за освітніми напрямами, що припадають на одного студента, який навчається у ДВНЗ незалежно від джерел фінансування навчальних послуг.

Найбільш складним у процесі обґрунтування вартості навчання є визначення першої складової, тобто видатків навчальних підрозділів. З одного боку, як зазначалося, видатки навчальних підрозділів, в основному, залежать від загального навантаження по кафедрах, що входять у структуру. Це навантаження формується залежно від конкретної дисципліни, що читається кафедрою для даного напрямку підготовки. З іншого боку, видатки кафедр, які обслуговують даний напрям є лише частиною видатків, необхідних для підготовки конкретного напрямку. Отже, видатки, віднесені на освітній напрям, – це сума часток видатків навчальних підрозділів, що беруть участь у підготовці напрямку [153, с.113].

Оскільки у ВНЗ кафедри структурно об'єднані в інститути (факультети), то доцільно обліковувати видатки такого підрозділу, що припадають на конкретний освітній напрям. Коли ДВНЗ готує декілька напрямів, то проблема підготовки

даних, хоча і являє собою громіздкий процес, але все ж таки є вирішуваною. При підготовці спеціалістів за кількома десятками напрямів поставлене завдання “ручними” засобами не вирішити.

За наявності у ДВНЗ засобів обчислювальної техніки можливо з високою точністю визначити видатки на навчання одного студента за відповідним напрямом. Закладу це дає змогу диференціювати вартість навчання залежно від умов конкурсу абітурієнтів за напрямами підготовки і оперативно впливати на формування контингенту студентів відповідного напрямку підготовки, ефективно вирішувати проблеми управління навчальним процесом [153, с.113].

Методика обчислення видатків на навчання одного студента за напрямами підготовки з адаптацією до конкретних умов відповідного ВНЗ повинна базуватися на даних, які формуються за ДВНЗ в цілому та конкретними структурними підрозділами зокрема. Для цього можуть бути використані як фактичні (за минулий рік), так і планові показники фінансової та господарської діяльності ВНЗ. Етапи підготовки даних для калькулювання, які передбачені на рис. 1.8 дають можливість визначення порядку надання необхідної інформації для калькулювання собівартості освітніх послуг.

Висновки до розділу 1

1. В ринкових умовах значення такого джерела фінансового забезпечення діяльності державних закладів освіти як спеціальний фонд зросло. Надання платних освітніх послуг викликало необхідність розвитку відповідного облікового й контрольного забезпечення, особливо в галузі витрат (видатків).

2. Результативність роботи державних вищих навчальних закладів освіти знаходить своє відображення в забезпеченні оптимального рівня собівартості надання послуг, досягнення якого передбачає формування науково обґрунтованої класифікації витрат. В державних закладах освіти витрати класифікуються на: прямі витрати на оплату праці та нарахування; прямі матеріальні витрати; непрямі загальноузівські витрати (постійні (розподілені та нерозподілені) та змінні).

3. Одним із можливих напрямів удосконалення класифікації витрат є їх розмежування за центрами виникнення. Вивчення економічної літератури показало, що в даний час не склалося єдиної думки щодо визначення центрів витрат в державних закладах освіти, що цілком зрозуміло, оскільки неможливо врахувати різноманіття і специфіку кожної організаційної системи установи, видів діяльності, об'єктів, цілей обліку витрат і калькуляції. Стосовно досліджуваних закладів освіти приведені угруповання витрат можна представити таким чином: головним центром відповідальності, що координує і забезпечує контроль витрат в місцях їх виникнення, виступає конкретний вищий навчальний заклад. Центри відповідальності по відношенню до процесу надання освітніх послуг доцільно розподілити на виробничі та невиробничі. Виробничі центри відповідальності зайняті навчанням студентів, невиробничі – обслуговують основні підрозділи установи. Центри витрат виробничих (основних) підрозділів є угрупованням витрат в аналітичному обліку по окремих послугах, роботах і операціях, а невиробничих (обслуговуючих) – по виконуваних функціях.

4. Враховуючи специфіку обліку бюджетних закладів освіти, необхідно відзначити, що планування, облік доходів і видатків, складання звітності про використання коштів, контроль і аналіз діяльності, здійснюваної за рахунок коштів бюджету, і діяльності, що приносить доходи, здійснюються відповідно до економічної (предметної) класифікації, що передбачає чотири рівні класифікаційної структури: функціональну класифікацію видатків бюджету (КФКВ), економічну класифікацію видатків бюджету (КЕКВ), відомчу класифікацію видатків (КВКВ), програмну класифікацію видатків бюджету (КПКВ). Використання наведеної класифікаційної структури видатків при розрахунку собівартості необхідне в цілях досягнення зіставності з даними поточного обліку й звітності по кожному виду доходів і видатків бюджетної установи. Тому в методиці калькуляції собівартості платних освітніх послуг повинні передбачатися всі рівні деталізації видатків бюджетної класифікації.

5. При калькулюванні собівартості платних освітніх послуг можуть

використовуватися різні методи визначення розміру витрат, з числа яких можна виділити два основні підходи в регламентації витрат: по-перше, витратний метод, при якому рівень витрат визначається і обмежується розміром фінансування. Відповідно до нього до собівартості включаються всі фактично витрачені ресурси, в тому числі і кошти спеціального фонду; по-друге, нормативний метод, при якому в основу собівартості береться розмір необхідних витрат на надання послуги. При калькулюванні собівартості освітніх послуг рекомендовано комплексне використання позамовного та елементів нормативного методу, що дозволить визначити реальну собівартість наданих освітніх послуг, забезпечить дієвий та оперативний контроль за її рівнем, а також можливість визначення мінімальної вартості навчання за відповідним напрямом, що надзвичайно важливо для управління ДВНЗ.

6. Проблема визначення мінімальної вартості навчання за напрямом зводиться до визначення видатків структурних навчальних підрозділів, зайнятих підготовкою фахівців даного напрямку та перенесення видатків пропорційно часові, який витрачає відповідний підрозділ на конкретний навчальний напрям. Мінімальну вартість навчання за напрямом можна визначити у ВНЗ поділивши суму віднесених на відповідний освітній напрям видатків навчальних підрозділів ВНЗ на чисельність студентів за напрямом. При такому підході завжди можна визначити мінімально допустимі видатки держбюджету (загального фонду) на навчання одного студента за напрямом, що навчається за рахунок держбюджету, або ж визначити видатки ВНЗ за освітніми напрямами, що припадають на одного студента, який навчається у ВНЗ незалежно від джерел фінансування навчальних послуг.

7. Методика обчислення видатків на навчання одного студента за напрямами підготовки з адаптацією до конкретних умов відповідного ВНЗ повинна базуватися на даних, які формуються за ВНЗ в цілому та конкретними структурними підрозділами зокрема.

Основні результати розділу опубліковані в наукових працях автора [156, 153, 16].

РОЗДІЛ 2

АНАЛІЗ ЧИННОЇ СИСТЕМИ ОБЛІКУ ВИТРАТ І КАЛЬКУЛЮВАННЯ ПЛАТНИХ ОСВІТНІХ ПОСЛУГ ДЕРЖАВНИХ ВИЩИХ НАВЧАЛЬНИХ ЗАКЛАДІВ

2.1. Узагальнення досвіду обліку витрат і калькулювання платних освітніх послуг

Ринкові відносини, які стали сьогодні об'єктивною реальністю призвели до того, що освіта перетворилась у сферу комерційних стосунків із низкою своїх особливостей. У ній розгорнулися конкуренція, активний пошук додаткових джерел фінансування. Це свідчить про важливість та перспективність розвитку платних послуг, які надаються державними закладами освіти й, одночасно, необхідність удосконалення механізмів управління ними, в тому числі шляхом удосконалення принципів фінансування, обліку та контролю, що, безумовно, належить до компетенції облікової політики.

Проблемність організації обліку платних освітніх послуг та недостатня законодавча урегульованість вимагає формування виваженої облікової політики особливо щодо обліку витрат.

Оскільки в Україні на законодавчому рівні не визначені такі аспекти як методика калькулювання собівартості платних освітніх послуг та порядок розподілу непрямих (загальноузівських) витрат – ця проблема має бути чітко окреслена у наказі про облікову політику. У зв'язку з цим облікова політика повинна охоплювати такі питання:

- перелік статей витрат для калькулювання вартості освітніх послуг;
- методику і вибір закладу освіти щодо бази розподілу непрямих (загальноузівських) витрат;
- методику розрахунку вартості навчання та інших платних послуг;
- обрану закладом модель взаємозв'язку навчальних, виховних, науково-дослідних функцій навчального закладу з обсягами фінансування та ін [152,

с.195].

При цьому економічні моделі мають стати основою для розроблення нормативів, а гнучка методика обчислення вартості платних послуг в галузі освіти повинна давати можливість визначити не тільки собівартість навчання в окремих навчальних закладах, але й суспільно необхідні витрати на освіту. Окрім цього задекларована в наказі про облікову політику методика обчислення вартості має забезпечувати визначення, по-перше обсягів, державного фінансування, по-друге, договірних цін при укладанні договорів про навчання чи надання інших платних послуг з фізичними та юридичними особами, по-третє, розмірів виплат при наданні кредитів. Крім названих вище соціальних мотивів, це дасть можливість сучасній молоді обирати майбутню професію не за вартістю навчання, а за особистим бажанням і здібностями [152, с.195].

У міру трансформації економічних умов діяльності суб'єктів господарювання виникає необхідність вдосконалення системи управління витратами у сфері надання платних освітніх послуг на основі єдиних принципів планування, калькуляції та обліку. Умови функціонування закладів освіти за останні роки зазнали серйозних змін. Діючі в даний час методики організації обліку в сфері освіти більшою мірою орієнтовані на забезпечення інформацією зовнішніх користувачів – контролюючих і податкових органів, казначейства, Міністерства освіти і науки України про рівень доходів, касових, фактичних видатків, кошторисних призначень, відображених у формах фінансової звітності бюджетних установ. Тоді як розширення власних джерел фінансування, у тому числі і за рахунок надання платних освітніх послуг, ставить ряд проблем в системі калькуляції собівартості послуг, обліку і використання коштів спеціального фонду. До них можна віднести наступні: відокремлений облік доходів і видатків загального і спеціального фондів, у тому числі за кожним видом діяльності, розробка методологічних підходів до обчислення собівартості, відновлення бюджетних видатків, понесених при наданні платних освітніх послуг тощо. В даний час здебільшого використовується спрощений метод формування вартості освітніх послуг (плати за навчання) побудований на

затратному принципі, який затверджено спільним наказом Міністерства освіти, Міністерства фінансів, Міністерства економіки України від 27.10.97 № 383/239/131 [114].

Його сутність полягає в тому, що на першому рівні формування вартості послуги встановлюється мінімальна межа величини вартості навчання, яка не може бути нижчою від суспільно необхідного рівня валових витрат закладу освіти (на заробітну плату, нарахування на неї, господарських, канцелярських та навчальних витрат тощо). В узагальненому структуризованому вигляді затратний метод, що рекомендований діючим законодавством для застосування в галузі освіти з метою визначення мінімальної ціни на освітні послуги, на думку деяких науковців, яку ми повністю підтримуємо, можна подати у вигляді табл. 2.1.

Таблиця 2.1

Рекомендована структура ціни на платні освітні послуги

№ з/п.	Назва статті витрат
1	Заробітна плата: - основного персоналу (професорсько-викладацький склад, вихователі, вчителі); - допоміжного персоналу (лаборанти, технічні працівники); - іншого персоналу
2	Резерв на оплату чергових відпусток
3	Заробітна плата (п. 1 + п. 2)
4	Нарахування на заробітну плату (п. 3 x 37,5%)
5	Матеріали
6	Амортизація обладнання
7	Витрати на придбання обчислювальної, комп'ютерної та копіювальної техніки
8	Господарські витрати (комунальні витрати, поточний ремонт приміщень, ремонт обладнання та інвентарю, витрати на технічне обслуговування)
9	Витрати (п. 3 + п. 4 + п. 5 + п. 6 + п. 7 + п. 8)
10	Прибуток (п. 9, помножений на визначений закладом відсоток і на коефіцієнт X)
11	Всього (п. 9 + п. 10)
12	Відрахування в інноваційний фонд (від п. 11)
13	Собівартість (п. 9 + п. 12)
14	Ціна без ПДВ (п. 10 + п. 13)
15	ПДВ (п. 14 x 0,2)
16	Ціна з ПДВ (п. 14 + п. 15)

У таблиці вказаний коефіцієнт X. Цей коефіцієнт підвищує та знижує частку прибутку у ціні освітньої послуги, на який впливатимуть такі чинники:

- рейтинг закладу, його імідж і престижність;
- місцезнаходження закладу (периферія, столиця, велике місто, невелике місто, сільська зона);
- місце розташування закладу (центральна частина міста, околиця);
- наявність аналогічних закладів у тому чи іншому регіоні, місті;
- кількість тих, що навчаються;
- тип, вид закладу (школа, гімназія, ліцей, приватний дитячий садок, вищий освітній заклад (за галузями економіки));
- статус закладу (державний, недержавний);
- великий, середній, невеликий освітній заклад.

В цілому не заперечуючи вказаного підходу, слід зазначити, що не всі розділи та рекомендації наказу можна використовувати в практиці розрахунку ціни послуги, оскільки деякі з них суперечать чинній нормативній базі.

Так пунктами 2.3.6, 3.4.6 наказу [114] при визначенні вартості навчання враховуються витрати, пов'язані з амортизацією основних фондів, що використовуються в їх головній діяльності, тобто для навчання студентів. В Інструкції з обліку основних засобів та інших необоротних активів бюджетних установ, затвердженої наказом Державного казначейства України від 31.07.00 № 459/4680, зазначено, що на необоротні активи установ та організацій, які утримуються за рахунок бюджетних коштів, амортизаційні відрахування не проводяться, а здійснюється нарахування зносу.

У процесі споживання необоротні активи бюджетних установ поступово втрачають свою вартість, що спричиняється не тільки їх використанням, а й впливом зовнішнього середовища, а також морального зносу. Необхідно зазначити, що поняття зносу основних засобів не тотожне зносу основних засобів галузей матеріального виробництва, оскільки тут не здійснюється перенесення вартості на результати праці, тобто не нараховується амортизація. Вартість необоротних активів бюджетних установ втрачається із споживанням їх

споживчої вартості. Тому під зносом необоротних активів бюджетних установ необхідно розуміти процес споживання їх вартості в тій мірі, в якій вони втрачають свою споживчу вартість.

Знос нараховується на всі основні засоби, крім земельних ділянок; будинків і споруд, які є пам'ятками архітектури; обладнання, експонатів та інших наочних посібників, що знаходяться в кабінетах та лабораторіях і використовуються для навчальних цілей; музейних та художніх цінностей; бібліотечних фондів; малоцінних необоротних активів; природних ресурсів.

Для нарахування зносу необоротні активи бюджетних установ поділяють на три групи. Групу 1 складають необоротні активи, що обліковуються на субрахунках 103,106 – це будинки та їх структурні компоненти і передавальні пристрої. Групу 2 складають основні засоби, що обліковуються на субрахунках 104,105 – це вимірювальні прилади, регулювальні прилади та пристрої, лабораторне обладнання, обчислювальна техніка, медичне обладнання, комп'ютерна техніка, інші машини та обладнання, інструменти, господарський інвентар. Групу 3 складають необоротні активи, що обліковуються на субрахунках 104, 105 (крім автотранспорту), 107,108, 121, 122. Тобто будь-які інші необоротні активи не включені до групи 1 і 2.

Наприкінці грудня 2002 року Верховною Радою було прийнято декілька нормативних документів, які певним чином стосуються обліку необоротних активів (в тому числі в бюджетних установах). Серед них: Закон України від 26.12.2002р. №380 “Про Державний бюджет України на 2003 рік” , Закон України “Про внесення змін до Закону України “Про оподаткування прибутку підприємств” від 24.12.2002р. №349.

Щодо останнього, то він більшою мірою стосується виробничих підприємств, а не бюджетних установ, однак ознайомлення та критична оцінка даного нормативного акту дозволяє стверджувати, що рекомендації з обліку нарахування амортизації є достатньо аргументованими та можуть бути використані як позитивний досвід для застосування в установах, що фінансуються з бюджету.

Згідно зазначеного Закону квартальна норма амортизації для об'єктів 1-ї, 2-ї, 3-ї груп збільшилася на 60% , і відповідно становить 2% , 10% і 6% на квартал. Окрім того, достатньо зваженою є також пропозиція комп'ютерну техніку та засоби зв'язку обліковувати окремо, формуючи для цього групу 4. Рекомендується норма амортизації для цієї групи в розмірі 15% на квартал. Позитивним аспектом є також те, що перегруповувати засоби не потрібно, оскільки група 4 включатиме лише об'єкти, придбані після набрання чинності вищевказаного Закону.

Доцільність застосування вищевказаних норм амортизації (знос) бюджетними установами обґрунтовується швидким моральним старінням переважної частини необоротних активів (обладнання, передавальних пристроїв, комп'ютерної техніки тощо). Відповідно до ст. 7 (п. 7.11.9) Закону України "Про оподаткування прибутку підприємств" від 28.12.94 №334-94/ВР [56] навчальні заклади, такі як бюджетні організації, амортизаційних відрахувань не проводять і при оподаткуванні вони не враховуються.

Проте практика обліку та калькулювання в ряді навчальних закладів свідчить про те, що собівартість платних послуг визначається з урахуванням саме амортизації (табл. 2.2).

Як свідчить табл. 2.2 у Тернопільському державному технічному університеті розмежовують витрати за статтями калькуляції та за економічними елементами. Бачимо, що в основу поділу взято рекомендації національного стандарту (хоч на бюджетні установи П(С)БО не поширюються). Окрім цього, вживається термін "Амортизація". Хоча це для бюджетних установ не зовсім коректно, оскільки відновлення основних фондів здійснюється у них за рахунок фінансування, а тому в діючому законодавстві щодо обліку в таких установах вживається термін "знос".

Види витрат Тернопільського державного технічного університету ім. І.Пулюя

№ п/п	Основні складові	Характеристика складових
За економічними елементами		
1	Матеріальні витрати	Прямі матеріальні витрати
2	Витрати на оплату праці	Прямі витрати на оплату праці
3	Відрахування на соціальні заходи	Нарахування на фонд заробітної плати працівників, безпосередньо зайнятих наданням платних освітніх послуг
4	Амортизація	Згідно вимог податкового законодавства до даного елемента відносяться суми нарахованих амортизаційних відрахувань розраховані прямолінійним методом
5	Інші затрати	Усі інші витрати, що не увійшли у вищеназвані
За статтями калькулювання		
1	Зарплата основного персоналу з надання платних послуг	Код 1110: Код 1111 – заробітна плата за встановленими окладами (або розцінками) професорсько-викладацького складу всіх штатних працівників; надбавка за вислугу років; доплата за вчені ступені та звання; оплата праці за трудовими договорами; надбавки та доплати обов'язкового характеру (за позаурочні години, знання та використання іноземної мови в навчальному процесі тощо); надбавки, що носять стимулюючий характер; премії; матеріальна допомога (в т.ч за рішенням адміністрації навчального закладу)
2	Відрахування на соціальні заходи виконавців робіт	Код 1120 – нарахування на фонд оплати праці відповідно до встановлених норм (в тому числі: збір на обов'язкове державне пенсійне страхування та інші види страхування)
3	Сировина, матеріали, медикаменти, продукти харчування	Код 1130 – оплата поточних видатків, оплата послуг, придбання всіх предметів і матеріалів, термін експлуатації яких не перевищує 365 календарних днів, або вартість яких без податку на додану вартість не перевищує 1000 гривень (включно)
4	Амортизація обладнання використовуваного при наданні послуг	Сума обчислюється відповідно до Закону України “Про оподаткування прибутку підприємств”
5	Інші витрати	Інші витрати, що не увійшли до складу вищевказаних статей витрат

Пропозиції щодо вирішення такої неузгодженості при обліку платних освітніх послуг державних вищих навчальних закладів (в т.ч. порядок відображення операцій в системі рахунків) сформульовані нами нижче.

Наступним важливим регулюючим нормативним актом, котрий визначає ключові засади встановлення плати за навчання є Закон України “Про внесення змін до статті 61 Закону України “Про освіту”. Пунктом 5 статті 61 цього закону визначено, що розмір плати за весь термін навчання, підготовку, підвищення кваліфікації кадрів або за надання додаткових освітніх послуг встановлюється у договорі (формується як договірна ціна) і не може змінюватися упродовж усього терміну навчання. Перелік витрат повинен плануватися на підставі складеної калькуляції собівартості реалізованої послуги, що підтверджує ціну, закладену в договорі.

Основним компонентом ціни на освітні послуги є заробітна плата професорсько-викладацького складу, її питома вага має бути тим вища, чим вищий рівень якості освіти, що надається, який, у свою чергу, безпосередньо залежить від підбору кадрів, кількості викладачів із науковим ступенем, рівня їхньої кваліфікації. Тобто заробітна плата має перебувати у прямій залежності від рівня підготовки професорсько-викладацького складу. Цим створюється матеріальна зацікавленість для удосконалення процесу викладання та якості освіти, яку здобувають. З огляду на теперішні обставини, викладач мусить шукати кошти, аби забезпечити собі та своїй сім’ї прожитковий мінімум, що негативно відбивається на якості освітніх послуг.

Отож одним із джерел фінансового забезпечення галузей освіти є плата за надання відповідних послуг. Із розвитком ринкових відносин вона усе ширше застосовується і стає невід’ємним елементом механізму фінансування галузей соціальної сфери. Однак зважаючи на некомерційний характер діяльності вищих навчальних закладів при формуванні ціни на платні освітні послуги слід враховувати величину фактичних видатків, понесених на їх надання, отже основою ціноутворення в галузі освіти має виступати фактична собівартість,

визначена з допомогою зваженої методики калькулювання, яка, на жаль, на сьогоднішній день відсутня.

Із становленням ринкових відносин господарська операція з надання освітніх послуг (платне навчання студентів) повинна відобразитися по-новому, а тому виникає потреба по-новому калькулювати й собівартість. Отримані вищим навчальним закладом кошти у вигляді авансової одноразової плати за навчання студентів потребують розроблення і запровадження нової системи у плануванні й використанні власних коштів (коштів спеціального фонду).

У зв'язку з тим, що відповідно до Програми реформування системи бухгалтерського обліку із застосуванням міжнародних стандартів, яка була затверджена Постановою Кабінету Міністрів України від 28.10.98 №1706 [136] Міністерство освіти і науки своєчасно не розробило типових положень із формування собівартості продукції (робіт, послуг), тепер виникла потреба у розробленні нової методики розрахунку собівартості плати за навчання та віднесення нарахованих сум на об'єкти обліку.

До запровадження стандартів бухгалтерського обліку для визначення ціни (оплати послуги) навчання студентів у вищих навчальних закладах розрахунок проводився за методом: середні валові витрати плюс прибуток, що відповідало вимогам спільного наказу Міністерства освіти, Міністерства фінансів та Міністерства економіки України від 27.10.97 № 383/239/131 [114].

В бухгалтерському обліку особливості відображення видатків на рахунках обліку залежать від того, на які цілі були здійснені видатки установи. Бюджетні установи на рахунку 80 “Видатки загального фонду” відображають видатки, понесені за рахунок коштів державного бюджету.

Облік видатків за рахунок інших джерел у тому числі й коштів спеціального фонду ведеться по дебету рахунку 81 “Видатки спеціального фонду”, на якому протягом місяця враховуються всі прямі та непрямі витрати з надання послуг, передбачені кошторисом доходів і видатків за спеціальним фондом, за кожним видом діяльності. В кінці звітного періоду суми видатків списуються на рахунок 43 “Результати від виконання кошторису”, тобто проводиться їх закриття.

В бухгалтерському обліку не враховуються видатки, які у момент їх виникнення не можна віднести на певний вид діяльності, що в практичній діяльності, на наш погляд, порушує методологію обліку прямих витрат і ускладнює систему розподілу непрямих витрат. Тому ми пропонуємо ввести до Плану рахунків бюджетних установ рахунок 83 “Витрати до розподілу”, на якому витрати до розподілу будуть накопичуватися та пізніше розподілятися на рахунки 80 “Видатки загального фонду” і 81 “Видатки спеціального фонду” [149, с.152].

Як показує практика обліку, в бюджетних установах прямі та непрямі витрати, понесені за рахунок коштів спеціального фонду, відносять в дебет субрахунку 81 “Видатки спеціального фонду”. Оплату витрат, що відносяться до накладних (витрати на комунальні послуги, послуги зв’язку, транспорту, витрати на утримання і експлуатацію будівель і споруд, ремонт і обслуговування устаткування тощо), проводять частково з реєстраційного бюджетного рахунку, що відображається записом по дебету рахунку 80 “Видатки загального фонду”. Після закінчення місяця здійснюється перерахунок з віднесенням частки на витрати, понесені за рахунок коштів загального та спеціального фонду з подальшим відновленням витрат або додатковим переліком, що відображається в обліку сторнованими або додатковими записами.

Таким чином, у ВНЗ облік прямих і непрямих витрат ведеться на одному рахунку, що дає вагомі підстави змінити його методіку. Враховуючи комплексність накладних витрат, неоднорідність по характеру і ступеню їх впливу на собівартість різних видів послуг, а також переважання в їх складі частки незалежних від обсягу витрат, першорядною задачею є формування достовірної інформації і визначення величини цих витрат, що поглинаються при наданні послуг. У зв’язку з цим вважаємо за необхідне вести відокремлений облік прямих і непрямих витрат, які в практиці ВНЗ відображаються на одному рахунку 81 “Видатки спеціального фонду”. При цьому для обліку накладних витрат пропонуємо застосовувати рахунок 83 “Витрати до розподілу” з введенням ряду аналітичних ознак (рис. 2.1).

Введення аналітичних ознак значно розширює аналітичний зміст субрахунку і групує витрати для подальшого розподілу між функціональними підрозділами відповідно до встановленого носія витрат (бази розподілу). Наприклад, нарахування витрат на оплату праці адміністративного персоналу, згідно запропонованій структурі субрахунку, буде представлено в обліку наступним записом: дебет субрахунку 83.1.4.2 “Витрати до розподілу” – кредит субрахунку 661 “Розрахунки з оплати праці”. Сума пред’явленого рахунку за спожиту теплову енергію в обліку відобразиться за дебетом субрахунку 83.1.5.4 “Витрати до розподілу” в кореспонденції з субрахунком 364 “Розрахунки з іншими дебіторами”, 675 “Розрахунки з іншими кредиторами”.

Після розподілу субрахунок 83 “Витрати до розподілу” і відкриті до нього додаткові ознаки щомісячно закриватимуться в кореспонденції з рахунками 80 “Видатки загального фонду” і 81 “Видатки спеціального фонду” – в частині витрат, що припадають на даний вид діяльності.

Розроблена нами схема аналітичного обліку накладних витрат дозволяє:

- 1) ідентифікувати витрати, пов’язані з певним джерелом фінансування і видом діяльності;
- 2) розмежовувати витрати за місцями їх виникнення і звітними періодами;
- 3) накопичувати інформацію про розмір витрат, що підлягають подальшому розподілу відповідно до носіїв витрат (загальною базою розподілу для групи накладних витрат) ”[149, с.154].

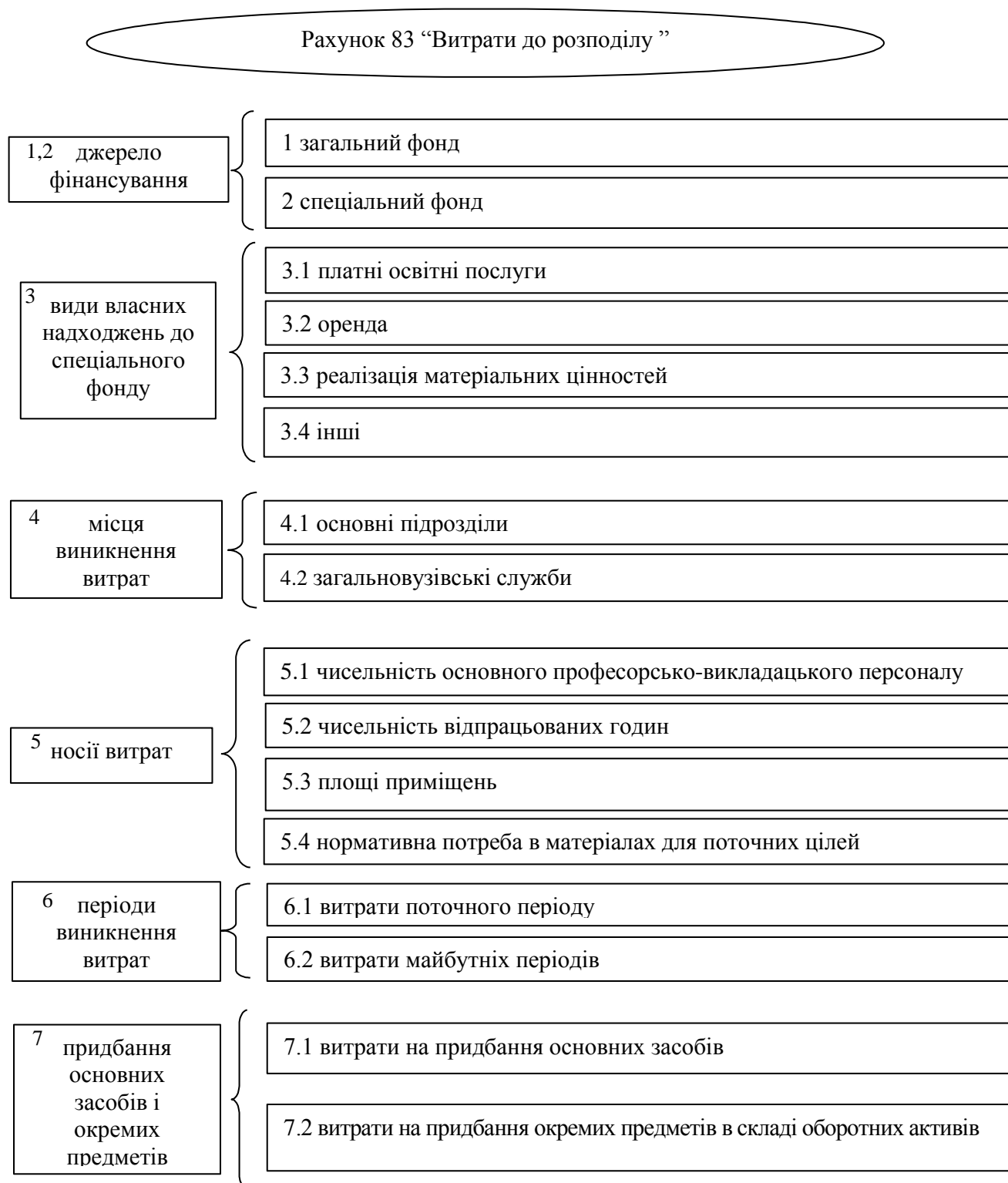


Рис. 2.1. Аналітична структура синтетичного рахунку 83 “Витрати до розподілу”*

* Джерело: власна розробка на основі вивчення спеціальної економічної та облікової літератури

Слід зазначити, що в Україні взагалі не існує інструкцій, методичних вказівок, положень по бухгалтерському обліку витрат та порядку формування

собівартості освітніх послуг ВНЗ. Міністерством освіти і науки, Міністерством економіки та Міністерством фінансів України взагалі не розроблені нормативи витрат на освітні послуги та тарифи на платні послуги. На наш погляд, для удосконалення системи планування та калькулювання освітніх послуг ВНЗ необхідно в нормативних актах передбачити наступні основні напрями:

- 1) планування витрат по коштах спеціального фонду;
- 2) загальні вимоги і рекомендації по відображенню в обліку операцій, пов'язаних з використанням коштів від діяльності, яка приносить доходи;
- 3) порядок формування і застосування нормативів, тарифів на платні освітні послуги;
- 4) застосування уніфікованих форм документів первинного і зведеного обліку;
- 5) розмежування витрат на прямі та непрямі (теоретичні основи калькулювання передбачають таку класифікацію);
- 6) детальна розшифровка складу витрат ВНЗ, які підлягають включенню до собівартості;
- 7) структуризація підрозділів (місце виникнення витрат) і персоналу установи залежно від виконуваних ними функцій на основний, допоміжний, загальногосподарський;
- 8) чіткий порядок розрахунку калькуляційної статті витрат (прямих і непрямих), що дозволяють здійснювати єдиний методологічний підхід до віднесення їх на вартість освітньої послуги;
- 9) єдині методи і підходи до оцінки витрат (нормативний, витратний) при формуванні собівартості платних освітніх послуг;
- 10) визначення процедури розмежування сум нарахованого зносу за об'єктами основних засобів, що використовуються в бюджетній діяльності і при наданні платних послуг; необхідно передбачити методику розподілу сум зносу між послугами, що надаються на платній основі і за рахунок коштів бюджету” [149, с.151].

Проблемні аспекти в бюджетних установах виникають при відображенні в обліку витрат, пов'язаних з придбанням основних засобів, що використовуються

в процесі надання платних освітніх послуг і сум нарахованого зносу. В обліку бюджетних установ суми нарахованого зносу за об'єктами основних засобів відносяться не на субрахунки витрат з метою подальшого їх віднесення на собівартість освітніх послуг, а на субрахунок 401 “Фонд у необоротних активах”, за їх видами в кореспонденції з субрахунком 131 “Знос основних засобів”. Ми пропонуємо систему записів, яка дозволяє відносити суми нарахованого зносу на аналітичні рахунки за загальним та спеціальним фондами. Ці записи є необхідними для виділення сум зносу за основними засобами, придбаними за рахунок загального та спеціального фондів і подальшого помісячного включення до собівартості освітніх послуг. При цьому, розроблена система облікових записів не порушує традиційний взаємозв'язок рахунків в балансі і зберігає рівність касових і фактичних витрат, як однієї з вимог бухгалтерського обліку бюджетних установ (табл. 2.3).

Таблиця 2.3

Запропонована кореспонденція рахунків по відображенню сум нарахованого зносу

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Д-т	К-т
1.	Нараховано знос основних засобів, придбаних за рахунок загального фонду	401.1 “Фонд у необоротних активах за їх видами, придбаних за рахунок загального фонду”	131 “Знос основних засобів”
2.	Нараховано знос основних засобів придбаних за рахунок спеціального фонду	401.2 “Фонд у необоротних активах за їх видами, придбаних за рахунок спеціального фонду”	131 “Знос основних засобів”

Для планування калькуляції собівартості платних освітніх послуг необхідним є чіткий розподіл прямих та непрямих витрат, який взагалі не передбачений діючим чинним законодавством. В таблиці 2.3 запропоновано перелік прямих і непрямих витрат, що повинні використовуватися при калькуляції собівартості платних освітніх послуг.

Запропонований перелік витрат для калькулювання собівартості платних
освітніх послуг

Коди економічної класифікації витратків	Назва категорії витратків, предметної статті, підстатті, елемента витрат
Прямі витрати	
1111	Заробітна плата
1120	Нарахування на заробітну плату
1131	Предмети, матеріали, обладнання та інвентар у частині, яка затрачена на конкретну спеціальність
1171	Дослідження і розробки, окремі заходи розвитку по реалізації державних (регіональних) програм за конкретною спеціальністю
1172	Окремі заходи по реалізації державних (регіональних) програм, не віднесені до заходів розвитку за конкретною спеціальністю
Непрямі витрати	
1131	Предмети, матеріали, обладнання та інвентар загальноузівського призначення
1133	Продукти харчування
1134	М'який інвентар та обмундирування
1135	Оплата транспортних послуг та утримання транспортних засобів
1136	Оренда
1137	Поточний ремонт обладнання, інвентарю та будівель, технічне обслуговування обладнання
1138	Послуги зв'язку
1139	Оплата інших послуг та інші видатки
1140	Видатки на відрядження
1150	Матеріали, інвентар, будівництво, капітальний ремонт та заходи спеціального призначення, що мають загальнодержавне значення
1160	Оплата комунальних послуг та енергоносіїв
1161	Оплата теплопостачання
1162	Оплата водопостачання і водовідведення
1163	Оплата електроенергії
2100	Придбання основного капіталу*

* В частині сум нарахованого зносу через запропоновану в табл. 2.1 кореспонденцію

** Джерело: власна розробка на основі вивчення спеціальної економічної літератури

Велика частина основних витрат при обліку може бути прямо віднесена на вартість послуги, тобто включається до складу прямих витрат. Такими прямими

витратами є витрати, які на підставі первинних документів можуть бути безпосередньо віднесені на певні види освітніх послуг, з наданням яких вони пов'язані. В основу розрахунку їх вартості закладено обчислення середніх витрат (див. п. 2.3).

При обчисленні використовується нормативна чисельність професорсько-викладацького персоналу, необхідна для виконання конкретних обсягів освітніх послуг і норми часу на освітні послуги, що надаються установами (підрозділами) закладів освіти, а також нормативи чисельності студентів на одну штатну посаду. При цьому вакантні посади співробітників не повинні враховуватися, оскільки вони занижують величину середньої заробітної плати.

Для розрахунку витрат на оплату праці основного професорсько-викладацького персоналу необхідні наступні початкові дані: фонд оплати праці відповідної категорії працівників; річний бюджет робочого часу; нормативи чисельності студентів на одну штатну посаду (Додаток К).

Частка оплати праці основного професорсько-викладацького персоналу визначається виходячи з вартості 1 години робочого часу і зайнятості в послугі. Фонд оплати праці основного персоналу складається з витрат на оплату праці професорсько-викладацького персоналу. У випадку, якщо ректорат, керівники підрозділів та завідувачі кафедрами разом з адміністративними обов'язками займаються викладацькою роботою витрати на оплату їх праці також підлягають включенню в розрахунок вартості послуги.

До складу непрямих витрат входять всі накладні витрати, крім прямих витрат на придбання предметів, матеріалів (коди економічної класифікації 1131, 1171, 1172) (див. табл. 2.3).

До накладних витрат відносяться витрати на управління і обслуговування, що виникли в рамках основних підрозділів і в цілому по установі. Вони включаються до вартості освітніх послуг у розмірі фактично проведених витрат за минулий звітний період. Для цього використовуються дані звітів про виконання кошторису доходів і видатків.

До персоналу, який забезпечує діяльність ВНЗ відносяться: ректор; проректори; працівники відділу кадрів, бухгалтерії, планово-фінансового відділу, інженерних служб; господарсько-обслуговуючий персонал: агенти по постачанню; комірники; робітники по обслуговуванню і ремонту будівель; прибиральниці, гардеробники тощо.

Заробітна плата цього персоналу, нарахування на заробітну плату, вартість ТМЦ, які повинні виділятися відповідно до встановлених норм, відшкодована вартість придбаного устаткування і предметів тривалого користування, підрозділів, що побічно беруть участь в основній діяльності, розподіляються між основними підрозділами, пропорційно до відповідних баз розподілу.

Методика розподілу та основні бази розподілу непрямих витрат наводяться в п. 2.2. На підставі запропонованого переліку прямих і непрямих витрат визначена загальна форма калькуляції собівартості платних освітніх послуг за певною спеціальністю (додаток Л).

Нами також розроблена форма первинного документа для здійснення калькулювання платних освітніх послуг (табл. 2.5). Причому її можна використовувати як для розрахунку планової, так і для визначення фактичної собівартості.

Проте, при калькулюванні освітніх послуг, наприклад, собівартості навчання одного студента слід виходити з існуючої практики та попереднього досвіду здійснення витрат, адже не усі з перерахованих у додатку складові в даному конкретному навчальному закладі використовуються.

Окрім цього, практика досліджуваних державних вищих навчальних закладів свідчить про те, що вони при калькулюванні собівартості навчання не передбачають рентабельності.

Хоч, на наш погляд, така ситуація є не зовсім обґрунтованою, однак вона логічно вписується в означення самих закладів, метою яких є не отримання прибутку, а забезпечення якісного надання освітніх послуг (оскільки державні вищі навчальні заклади відносяться до неприбуткових установ і організацій, а ще точніше до бюджетних установ).

Недоліком існуючої практики калькулювання також є те, що відсутній єдиний підхід до розподілу і включення до собівартості навчання непрямих витрат.

В досліджуваних навчальних закладах використовують наступні підходи:

- включення до собівартості лише витрат на відрядження та на придбання обладнання і предметів довгострокового користування;
- формування корпусного підходу при складанні розкладів навчань. Сутність цього підходу проявляється в тому, що в навчальних закладах при підготовці фахівців наперед планують, у якому корпусі буде проходити навчання студентів тої чи іншої спеціальності і, часто, навіть закріплюють корпус за даною спеціальністю. При калькулюванні собівартості такий підхід значно спрощує врахування такої статті як оплата комунальних послуг (код видатків 1160), адже в цьому випадку можна вважати, що такі видатки є прямими;
- калькуляція собівартості навчання одного студента (денної, заочної форми навчання) за спеціальністю;
- калькуляція затрат по платному навчанню. Сутність даного підходу полягає в тому, що калькулюється собівартість одного студента в цілому по навчальному закладу (недоліком цього підходу, на наш погляд, є так звана зрівнялівка, адже зрозуміло, що собівартість навчання студента спеціальності “Облік і аудит” чи “Маркетинг” звичайно ж не дорівнює собівартості навчання за спеціальністю “Інженер” чи “Технолог (будь якого виробництва)”).

Один із прикладів калькулювання, зокрема по Тернопільському національному педагогічному університету ім. Володимира Гнатюка свідчить про врахування таких статей (кодів) як оплата праці (1110), нарахування на заробітну плату (1120), придбання предметів постачання, матеріалів, оплата послуг та інші видатки (1130), видатки на відрядження (1140) та придбання обладнання і предметів довгострокового користування (2110). При калькулюванні враховують контингент студентів (загальний і конкретної спеціальності), а методика калькулювання при цьому є наступною:

КАЛЬКУЛЯЦІЯ

собівартості навчання одного студента денної форми навчання (контракт)
спеціальність проф.навч.(інженерно-комп'ютерні технології) 2006-2007 н.р.

Контингент студентів - 22 чол.

1110. Оплата праці працівників: $944660,21:1781=530,41$ грн. (загальноузузівські постійні розподілені)

$$35\ 406,94: 22=1609,41$$

1120. Нарахування на зарплату: $341969,81:1781=192,01$ (загальноузузівські постійні розподілені витрати)

$$12817,31: 22= 582,61$$

1130. Придбання предметів постачання, матеріалів, оплата послуг та інші витрати

$$2786784,13:1781=1564,73 \quad (\text{загальноузузівські постійні розподілені витрати})$$

1140. Витрати на відрядження (загальноузузівські): $66021,67:1781=37,07$

2110. Придбання обладнання і предметів довгострокового користування:

$$1551767,49:1\ 781=871,29 \text{ (загальноузузівські)}$$

Витрати на одного студента в рік: $5\ 387,53$

Інші приклади калькулювання собівартості наведені нами в додатках М.1, М.2 . Описану методику калькулювання можна автоматизувати. Тоді розрахунки будуть здійснюватися значно швидше, що дозволить зекономити робочий час облікових працівників. На наш погляд, при розробці програмного забезпечення для автоматизації калькуляції собівартості навчання одного студента за спеціальностями слід використати наступний алгоритм, який ми побудували у вигляді блок-схеми (рис.2.2).

У цілому, як бачимо з блок-схеми, процедура розрахунків включає в себе такі етапи як введення даних, розрахунок витрат за кодами економічної класифікації, визначення загальної суми, а також характеризується циклічністю розрахунків (блок б).

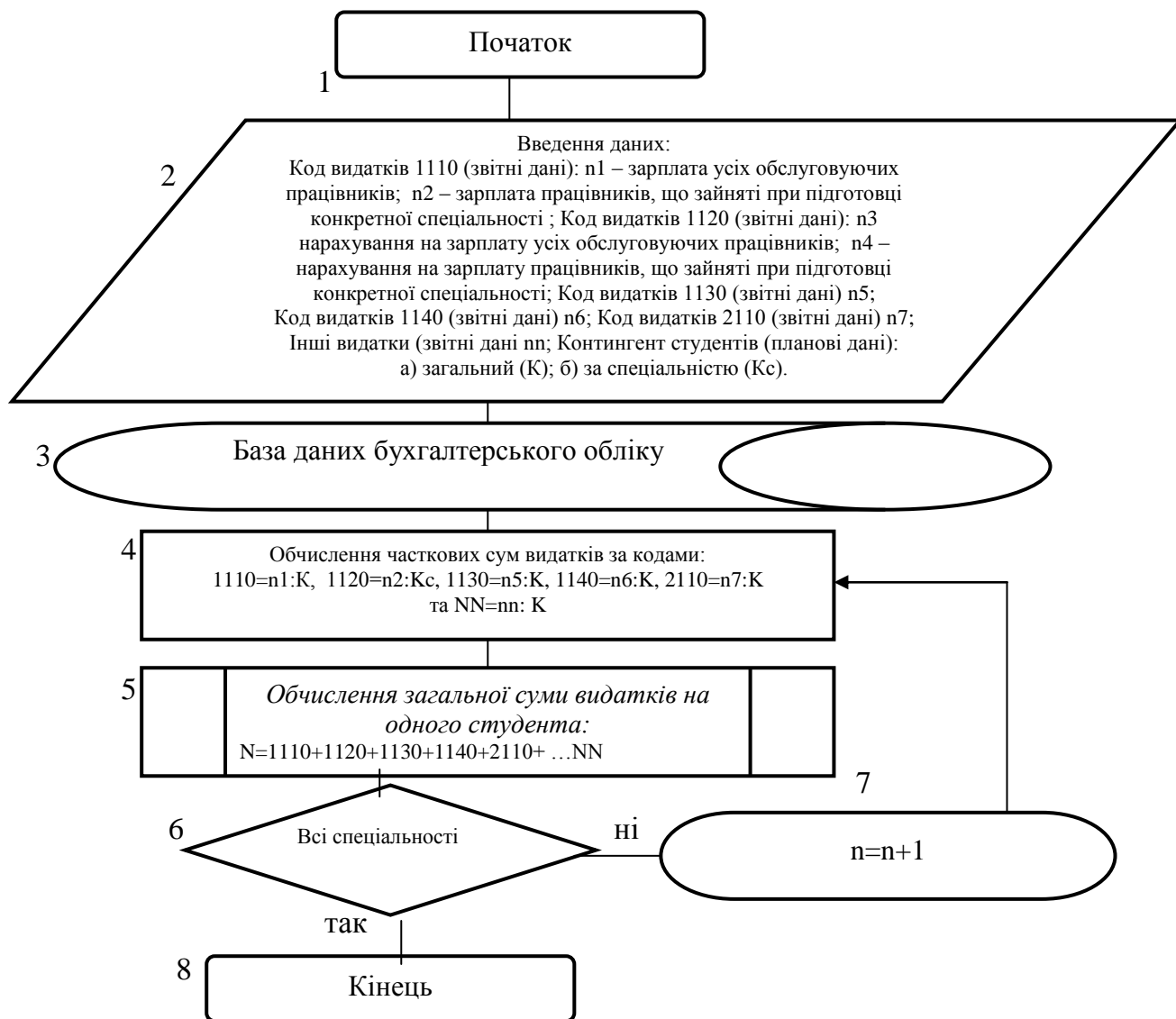


Рис. 2.2. Блок-схема калькуляції собівартості навчання одного студента

Достатньо зваженим, на наш погляд, з точки зору економії затрат праці облікових працівників є методика калькулювання затрат по платному навчанню, яка базується на принципі врахування усіх витрат і їх ділення на загальну кількість студентів (додаток Н.1, Н.2), однак суб'єктивним моментом у цьому випадку є цілковита зрівнялівка усіх спеціальностей, хоч, як уже зазначалося вище, величини витрат на навчання одного студента різних спеціальностей також є різні, і такі відмінності є достатньо суттєвими. Дещо складнішою буде блок-схема калькуляції собівартості навчання за умов врахування розподілу

загальноузовівських витрат, однак рівень складності у цьому випадку буде визначатися тим, що обрано за базу розподілу таких витрат. Наші пропозиції щодо вибору баз розподілу подані у наступних параграфах дисертаційної роботи.

Як бачимо, оцінка стану обліку прямих і непрямих витрат та калькуляції собівартості в ДВНЗ, дозволяє обґрунтувати необхідність їх вдосконалення стосовно наступних основних напрямів:

– створення рекомендацій по калькуляції платних освітніх послуг з чітким визначенням номенклатури прямих та непрямих витрат і докладними порядками розрахунків за кожною статтею витрат;

– вдосконалення номенклатури прямих і непрямих витрат, що дозволяє обґрунтувати цільову спрямованість і реальну величину витрат у вартості наданої освітньої послуги, згідно місця і періоду їх виникнення, підвищити точність обчислення собівартості послуги.

2.2. Методики обліку основних витрат та розподілу накладних і особливості їх застосування при калькулюванні платних освітніх послуг

Обсяги видатків на підготовку фахівців у вищих навчальних закладах освіти, котрі виділяються з державного бюджету визначаються виходячи з затверджених нормативів на відповідні виробничі показники. Проте розвиток ринкових відносин вносить нові особливості у систему фінансування, визначення вартості освітніх послуг, встановлення тих же нормативів тощо.

Особливістю сучасного обліку в галузі освіти й особливо стосовно витрат на навчання є зміна структури й частки окремих їх складових. Зокрема зростає частка витрат на оплату комунальних послуг, витрат на оплату опалення, освітлення тощо. В більшості випадків зростання частки витрат пов'язане зі зростанням вартості енергоносіїв, однак це не єдиний чинник. В таких умовах важливе значення має забезпечення зниження рівня витрат на надання послуг шляхом раціоналізації їх обліку та контролю, пошуку резервів такого зниження.

Однією з можливостей досягнення зниження собівартості послуг, як результату зниження рівня витрат на їх надання, є раціоналізація обліку, однією із складових якої, на нашу думку, може виступати формування ефективного механізму включення до собівартості непрямих витрат.

Для розподілу витрат в установах бюджетної сфери нами рекомендується виділяти наступні групи витрат й відповідні їм підрозділи:

- основні, тобто безпосередньо ті, що надають освітні послуги (факультети, кафедри);
- загальноузівські: адміністрація, відділ кадрів, бухгалтерія, планово-фінансовий відділ; підрозділи, що обслуговують діяльність основних підрозділів тощо.

Навчальні заклади можуть встановлювати власні коефіцієнти розподілу, враховуючи при цьому ринкову кон'юнктуру: попит на ті чи інші спеціальності (чим меншим є попит, тим меншою має бути сума включених до собівартості непрямих витрат).

Окрім цього можна використати також міжнародний досвід розподілу непрямих витрат. Так, в США широко застосовують розподіл витрат за бюджетною ставкою на одиницю замовлення або одиницю випущеної продукції.

Одиницею замовлення у нашому випадку може бути підготовлений фахівець за конкретною спеціальністю (1 студент). Встановлені норми розподілу непрямих витрат дозволять розраховувати планову собівартість освітньої послуги, а також фактичну собівартість відразу ж після закінчення навчання, що є надзвичайно важливим для прийняття оперативних управлінських рішень та вирішення маркетингових проблем і, окрім цього, має надзвичайно позитивний вплив на спрощення та підвищення оперативності самої процедури розрахунків собівартості навчання.

Відсутність методики розрахунку собівартості навчання одного студента, як цілком справедливо стверджує Т. Кондрашова [69] знижує роль бухгалтерського обліку як джерела необхідної економічної інформації для прийняття рішень у галузі ціноутворення, вироблення стратегії поведінки на

ринку освітніх послуг, проведення порівняльного аналізу. Разом з тим вузи відчують потребу у такій інформації. У досліджуваних вищих навчальних закладах з метою визначення ціни на навчання за контрактом розраховується середня собівартість навчання одного студента шляхом розподілу всієї суми витрат за минулий рік на визначений контингент студентів. Ціна на навчання встановлюється з урахуванням індексу інфляції і залежить від форми навчання – очної чи заочної й попиту на спеціальність. Однак такий спосіб визначення собівартості має істотний недолік: при використанні цього способу відсутня раціональна база розподілу окремих видів витрат по спеціальностях, формах і термінах навчання.

Ми цілком погоджуємося не лише з цією думкою вищевказаного автора [69], а й з її цілком зваженим підходом до визначення основних причин відсутності наукового підходу до обліку витрат на навчання й калькулювання собівартості навчання одного студента у вузах на нашу думку, полягають у наступному.

По-перше, з порушених нами питань обліку витрат і калькулювання собівартості освітніх послуг існує вузьке коло спеціальної літератури, майже невідомої практикуючим бухгалтерам.

По-друге, історично так склалося, що державні вузи фінансувалися за кошторисом доходів та видатків, тому весь облік був спрямований на контроль дотримання кошторисної дисципліни. У зв'язку із цим проблеми вибору методу обліку витрат на навчання й способу калькулювання фактичної собівартості навчання одного студента не існувало. Основна увага приділялася плануванню витрат і вирахуванню планової собівартості підготовки фахівців.

По-третє, на сьогодні відсутні якісь офіційні або внутрішньо системні методичні рекомендації із планування обліку й калькулювання собівартості в сфері освіти. Керівникам міністерств і відомств України було рекомендовано розробити галузеві інструкції з питань планування, обліку й калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) стосовно специфіки відповідних виробництв і видів діяльності. Однак дотепер ні методичні рекомендації, ні

галузева інструкція із планування, обліку й калькулювання собівартості послуг у сфері освіти не розроблені, що негативно позначається на стані обліку витрат у навчальних закладах.

По-четверте, при вивченні навчальних дисциплін з бухгалтерського обліку, як правило, не акцентують увагу на специфіці обліку у вузах.

По-п'яте, основна увага сучасного бухгалтера зосереджена на правильному вирахуванні податків тобто оподаткування стоїть сьогодні на першому місці в роботі бухгалтера, а методика бухгалтерського обліку в освітній установі відходить на другий план.

Облік витрат у цілому по освітній установі без калькулювання собівартості освітніх послуг за категоріями фахівців, без розподілу непрямих витрат більш простий і менш трудомісткий, але він втрачає своє контрольне значення, не забезпечує внутрішніх користувачів необхідною інформацією для проведення аналізу собівартості й прийняття своєчасних управлінських рішень [69].

У доповнення обґрунтування необхідності більш точного й повного визначення собівартості освітніх послуг, яке Т.Кондрашова бачить в тому, що в сучасних умовах державні вузи починають все більше потребувати всебічної інформації про господарські процеси, хочемо зазначити наступне. Не лише для керівництва та прийняття оперативних управлінських рішень і планування така інформація є ключовою. Специфіка сучасних тенденцій щодо динаміки демографічних показників і кількості потенційних абітурієнтів така, що забезпечення їх зрозумілою та доступною інформацією матиме суттєвий вплив на кількість студентів. Одночасно, самі потенційні споживачі освітніх послуг все більше цікавляться співвідношенням "ціна-якість", а тому вимагають більш деталізованої інформації про те, що включено у вартість навчання та які можливості її зниження існують, або який обсяг знань буде надано за таку ціну.

У такому випадку особливої актуальності набуває розвиток і широке застосування у вузах належної інформаційної системи, котра стосується саме даних про витрати. Інформаційна система, яка може бути розташована на сайтах

навчальних закладів, на наш погляд, повинна включати інформацію про кількість студентів, перелік основних місць їх працевлаштування, а також забезпечувати:

- достатній рівень переконливості щодо якості освітніх послуг і їх відповідність встановленій ціні для прийняття рішень потенційними споживачами пропонованих послуг;
- інформованість про можливості коректування планів та регулювання щорічних платежів залежно від обраних студентами курсів для вивчення;
- своєчасне одержання даних про можливі варіанти отримання знижок в оплаті за навчання (рекомендуємо закласти в основу застосування знижки рейтингове становище студента);
- інформацію про порядок формування показників для розрахунку повної й скороченої собівартості навчання в розрізі спеціальностей, форм і термінів навчання та ін.

Як відомо, вартість освітніх послуг розраховується виходячи з фактично проведених витрат ДВНЗ. За призначенням фактично здійснені витрати поділяються на основні та накладні.

До основних витрат відносяться витрати безпосередньо пов'язані з наданням освітніх послуг. До їх числа входять наступні витрати, що враховуються за кодами економічної класифікації видатків (далі – код):

- оплата праці основного професорсько-викладацького персоналу з нарахуваннями (коди 1111 та 1120);
- вартість спожитих в процесі надання освітніх послуг предметів, матеріалів та інших ТМЦ (код 1131);
- витрати на придбання м'якого інвентарю і обмундирування в межах сум, обчислених відповідно до норм їх відшкодування (код 1134);
- знос приладів і устаткування, що використовується безпосередньо при наданні освітніх послуг.

До накладних витрат відносяться:

а) витрати, сформовані в рамках основних підрозділів (факультетів, кафедр), а саме:

- заробітна плата декана, його заступників, завідувача та його заступників з нарахуваннями (коди 1111 та 1120);

- господарські витрати (витрати на матеріали і предмети для поточних господарських цілей, санітарно-гігієнічні засоби, канцелярські прилади, видавничі витрати, придбання протипожежного інвентарю, книг (код 1130));

- витрати на управління і обслуговування при наданні освітніх послуг, необхідні для забезпечення діяльності підрозділів; витрати на оплату відряджень на наради і конференції наукового характеру, а також всякого роду поїздок з науковою метою (код 1140);

- оплата послуг зв'язку (код 1138);

- оплата поточного ремонту устаткування і інвентарю, що числиться за підрозділом (код 1137);

- знос об'єктів основних засобів підрозділів, що безпосередньо не беруть участь в освітньому процесі (меблі, сейфи, комп'ютери);

б) загальноузівські витрати по управлінню і обслуговуванню при наданні освітніх послуг, необхідні для забезпечення діяльності установи. До них відносяться:

- витрати на оплату праці персоналу, який забезпечує навчальний процес в цілому по установі з нарахуваннями (коди 1111 та 1120);

- господарські витрати: витрати на матеріали і предмети для поточних господарських цілей, канцелярські прилади тощо (код 1130);

- витрати на відрядження і службові роз'їзди (код 1140);

- оплата транспортних послуг (код 1135);

- оплата послуг зв'язку (код 1138);

- оплата комунальних послуг (код 1160);

- знос меблів і устаткування, що знаходяться в приміщеннях служб, які забезпечують діяльність ВНЗ в цілому;

- знос будівель, споруд.

Відповідно до Наказу “Про затвердження змін до роз’яснень щодо застосування економічної класифікації видатків бюджету”, затвердженого Міністерством фінансів України та Державним казначейством України від 08.12.06р. №330 оплата праці працівників бюджетних установ (код 1110) включає оплату праці всіх працівників бюджетних установ (організацій), військовослужбовців, осіб рядового і начальницького складу (в тому числі відряджених до органів виконавчої влади та інших цивільних установ) органів внутрішніх справ, органів і установ виконання покарань, податкової міліції у зв’язку з виконанням обов’язків несення служби згідно з встановленими посадовими окладами, ставками або розцінками, матеріальну допомогу, в тому числі видатки на премії та інші види заохочень чи винагород (у грошовій та/або матеріальній формі). Величина оплати праці відображається без нарахувань на фонд оплати праці, які обліковуються за кодом 1120. До цієї категорії також входить встановлена чинним законодавством одноразова грошова допомога у зв’язку з виходом на пенсію або, якщо це передбачено чинним законодавством, у відставку.

Ця категорія для освітніх закладів включає:

код 1111 - заробітна плата - заробітну плату за встановленими окладами, ставками або розцінками всіх штатних працівників; надбавку за вислугу років; доплату за ранг; оплату праці за трудовими договорами; надбавки та доплати обов’язкового характеру (оплата нічних змін, позаурочних годин, за науковий ступінь, за використання в роботі знання іноземних мов тощо); надбавки, що носять стимулюючий характер; премії (всі види преміальних виплат у грошовій та/або матеріальній формі); матеріальну допомогу, в тому числі у разі нещасного випадку, хвороби, оздоровлення та в інших випадках за рішенням адміністрації установи відповідно до чинного законодавства.

Нарахування на заробітну плату (код 1120):

За зазначеним кодом здійснюється нарахування бюджетними установами (організаціями) на фонд оплати праці, в тому числі: збір на обов’язкове державне пенсійне страхування та інші види страхування, передбачені

законодавством у розмірах, встановлених чинними нормативно-правовими актами.

Придбання предметів постачання і матеріалів, оплата послуг та інші видатки (код 1130):

До цієї категорії відноситься оплата поточних видатків, оплата послуг, придбання всіх предметів і матеріалів, термін експлуатації яких не перевищує 365 календарних днів або вартість яких без податку на додану вартість не перевищує 1000 гривень (включно).

За цим кодом здійснюється закупівля матеріалів, канцелярського приладдя, предметів для поточних потреб установи чи організації, обладнання, продуктів харчування, медикаментів та перев'язувальних матеріалів, довідкових, офіційних та періодичних видань тощо.

Сюди також відносяться видатки на придбання товарів та послуг, що надаються безкоштовно або за зниженими цінами як у звичайному порядку, так і за особливих обставин (наприклад, після стихійного лиха) відповідно до чинного законодавства, у тому числі витрати на товари, що надаються працівникам, включаючи державні закупівлі продовольства та обмундирування для Збройних Сил України. Видатки, пов'язані з оплатою тари, доставкою матеріалів тощо враховуються за кодом придбання зазначеного матеріалу у разі, коли це обумовлено угодою про поставку.

До цієї категорії відносяться:

код 1131 - предмети, матеріали, обладнання та інвентар

1. Придбання предметів, матеріалів, обладнання та інвентарю, включаючи канцелярське, креслярське, письмове приладдя і матеріали, пакувальний матеріал, папір, картон, вітальні листівки без марок; придбання та виготовлення бухгалтерських, статистичних та інших бланків, відомостей, а також класних журналів, бланків дипломів, свідоцтв, медалей, нагрудних знаків, грамот, печаток та штампів, посвідчень, іншої документації.

2. Придбання або передплата періодичних, довідкових, інформаційних видань, а також придбання підручників та книг (крім бібліотечних фондів).

3. Видатки на придбання матеріалів та інвентарю для господарських цілей: щіток, мастики, миючих засобів, електричних лампочок тощо; видатки на санітарну обробку інвентарю, прання і санітарно-гігієнічне обслуговування контингентів (військовослужбовців строкової служби, мешканців будинків-інтернатів, лікарень, гуртожитків тощо), які обслуговуються відповідними закладами та мають постійний характер.

4. За цим кодом здійснюється оплата таких видатків:

1) придбання матеріалів, комплектуючих і дрібних деталей та інструментів для ремонту виробничого і невиробничого обладнання та для проведення інших господарських робіт власними силами установи (шпалери, руберойд, цемент тощо);

2) придбання фарби, лаків, вапна, піску, бітуму, щебеню, технічної солі для благоустрою територій міст, сіл, селищ, районів;

3) придбання малоцінних предметів (фізкультурного та спортивного інвентарю, калькуляторів, іграшок для дитячих установ тощо);

4) придбання меблів (столів, стільців, шаф, тумбочок тощо), жалюзі, ролетів, металевих ґрат, дверних блоків тощо;

5) придбання витратних та інших матеріалів до комп'ютерної техніки та оргтехніки (кабельних коробів-кабелеводів, монтажних та комутаційних панелей, розеток, конекторів-з'єднувачів, дискет, магнітних стрічок, оптичних дисків, картриджів, тонерів тощо), швидкозношуваних предметів;

6) придбання посуду, термосів, фляг, шоломів тощо;

7) придбання матеріалів і предметів для науково-дослідних робіт, випробувань, навчальних цілей: реактивів, хімікатів, спеціального посуду, дрібного обладнання, тканин, насіння тощо;

8) придбання хімікатів та біопрепаратів для оброблення лісових насаджень та рибопосадкового матеріалу тощо; придбання добрив;

9) придбання квіткової продукції для участі в урочистих подіях, державних святах, для ритуальних послуг; сувенірів; новорічних дитячих подарунків;

10) придбання квіткової продукції і декоративних насаджень для бюджетних установ, крім багаторічних насаджень;

11) придбання води, мінеральної води (крім мінеральної води для лікувальних цілей);

12) придбання ґрунту для клумб, однолітніх озеленювальних насаджень, рослин, квітів для оформлення клумб, які не передбачають придбання необоротних активів;

13) придбання саджанців для багаторічних насаджень віком до 1 року;

14) придбання тварин для вирощування та відгодівлі;

15) придбання тварин для станцій переливання крові, науково-дослідних установ тощо;

16) придбання корму для собак та інших тварин, а також інвентарю для їх утримання;

17) придбання тканини для наступного пошиття одягу;

18) придбання фурнітури для оздоблення форменого одягу (гудзиків, пряжок, кокард тощо).

Практика обліку й розподілу накладних витрат, що склалася в закладах освіти в сучасних умовах, на жаль, не регламентована діючим законодавством: відсутні тарифи та нормативи щодо розподілу. Тому виникає необхідність розробки загальних методів їх обліку, розподілу і включення до собівартості освітніх послуг накладних витрат.

Обґрунтуванням актуальності такого напряму удосконалення обліку є той факт, що накладні витрати складають значну частку (48-50%) в собівартості освітніх послуг. Але на практиці відомості про їх рівень в калькуляції досить умовні. У зв'язку з цим вельми проблематично з високим рівнем точності розподілити в рамках кожної служби витрати на основні та накладні, а також розробити прийнятну схему обліку і розподілу накладних витрат між підрозділами.

Дослідження теорії і методології бухгалтерського обліку в бюджетних установах показало, що в системі обліку накладних витрат бюджетних

організацій необхідно застосовувати рахунок 83 “Витрати до розподілу”, який ми запропонували в п. 2.1. Рахунок призначений для збору інформації про витрати, які у момент їх виникнення не можуть бути віднесені безпосередньо на певний вид освітніх послуг за відповідними спеціальностями.

Останніми роками залучення додаткових фінансових потоків, що набули широкого поширення в державних закладах освіти, свідчить про необхідність внесення змін в порядок і схему роздільного обліку витрат за джерелами фінансування, обґрунтованого розподілу і включення до вартості послуг накладних витрат. При цьому методики обліку основних витрат і розподілу накладних витрат повинні бути адаптовані до вимог калькуляції. Підставою для організації обліку витрат на платні послуги і обчислення їх собівартості є ув’язка в повному обсязі двох підсистем обліку. Удосконалюючи одну з підсистем, необхідно зберегти всі функції, покладені на кожну з них.

Розглянемо номенклатуру накладних витрат, що застосовується у ДВНЗ. До її складу відносять витрати, що припадають на адміністративно-управлінський персонал, господарсько-обслуговуючий персонал та інший персонал (загальні для всіх структурних підрозділів), включаючи витрати централізованих бухгалтерій, незалежно від місць їх виникнення. Розробка єдиної номенклатури статей накладних витрат за кодами економічної класифікації видатків, із змістом витрат і їх докладною характеристикою з урахуванням специфіки державних закладів освіти жодним з виданих Міністерством освіти і науки України нормативних актів не передбачена.

Як показало дослідження нормативної бази, що регулює систему бухгалтерського обліку накладних витрат в установах закладів освіти, більшість інструктивних вказівок в даній галузі недостатньо уваги приділяє методологічним розробкам в галузі обліку і розподілу цієї групи витрат, що займають значну питому вагу у складі витрат.

В економічній літературі, на жаль ці питання також обмежуються дослідженнями більше в сфері матеріального виробництва, ніж стосовно

бюджетних установ. Загалом мова йде про калькулювання повної собівартості на базі обліку повних витрат.

Таким чином визначено, що на сьогоднішній день більшість авторів виділяють наступні сучасні системи:

- облік відносних індивідуальних витрат;
- облік витрат по факторах виробництва;
- функціональний облік витрат;
- структурний облік витрат;
- облік витрат, що постійно розподіляються [17, с.119].

Стосовно галузі освіти можна вважати, що облік відносних індивідуальних витрат – варіант, при якому по місцях виникнення, центрах відповідальності та на освітню послугу (на 1 студента) відносять тільки ті витрати, які мають пряме відношення до них. В результаті цього всі витрати розглядаються як прямі. Одразу зазначимо, що у випадку існування різних факультетів (інститутів), спеціальностей даний метод застосувати неможливо.

Облік витрат за факторами виробництва – варіант, при якому витрати групуються за факторами, які визначають технологічний процес надання освітньої послуги, - витрати робочої сили, знарядь праці і матеріалів. Витрати на спожиті ресурси накопичуються в залежності від фази господарського циклу. В основі побудови системи лежать різні способи накопичення витрат на стадії придбання ресурсів, формування запасів і їх використання (тобто витрати в розрізі постачання, виробництва, збуту).

Функціональний облік витрат на виробництво (надання) освітніх послуг – це варіант, суть якого полягає в повному використанні виробничого і організаційного потенціалу. Витрати за даного методу групуються по кожній функції.

Структурний облік витрат – варіант, при якому витрати групуються в трьох розрізах:

- прямі;
- загальні змінні;

- структурні, які складаються з короткострокових і довгострокових [17, с.120].

Короткострокові витрати – витрати, пов’язані з підтриманням ресурсного потенціалу при заданому ступені інтенсивності використання і витрати на заробітну плату, які не були включені до загальних змінних витрат. Щодо останньої складової у галузі освіти погляди вчених не є однотайними. У класичному розумінні відносити заробітну плату працівників освіти до категорії змінних витрат економічно не обґрунтовано, проте якщо розглядати дане питання з точки зору закладення обсягів діяльності при плануванні фонду заробітної плати закладу освіти, то змінність заробітної плати простежується (наприклад, при більшій кількості студентів, обсяг педагогічного навантаження, скажімо з керівництва магістерськими чи курсовими роботами, зростає пропорційно до кількості студентів).

Довгострокові витрати – витрати, пов’язані з досягненням як поточних (до року), так і перспективних (більше року) цілей. Основною ознакою структурних витрат є мета управлінських рішень і час їх прийняття. Слід зауважити, що як витрати, так і можливі доходи прогнозуються у вищих навчальних закладах відділами прогнозування та маркетингу.

Облік витрат, що постійно розподіляються – варіант, який передбачає розподіл витрат в три етапи:

- включення до собівартості прямих пропорційних витрат;
- віднесення до собівартості змінної частини загальних витрат;
- розподіл за видами продукції загальних постійних витрат [17, с.121].

Характерною рисою даної системи є застосування різних способів розподілу постійних загальних витрат.

У випадку взяття за основу даного методу, доцільно, на наш погляд, використати рекомендації Ф.Ф.Бутинця, Л.В.Чижевської та Н.В.Герасимчук [17, с.121-122] щодо застосування системи коефіцієнтів для розподілу накладних витрат, а саме:

1. Загального коефіцієнта, який призначений для розподілу постійних витрат пропорційно до змінних витрат (Кзаг):

$$K_{\text{заг}} = \text{Заг. пост витрати} : \text{Заг. змінні витрати} \times 100\% \quad (2.1).$$

2. Коефіцієнта постійних витрат основного виробництва, котрий є аналогічним до загального коефіцієнта (Кпвов):

$$K_{\text{пвов}} = \text{Пост. витрати основних підрозділів} : \text{Заг. змінні витрати} \times 100\% \quad (2.2).$$

3. Коефіцієнта постійних адміністративно-управлінських витрат, який доцільно застосувати для розподілу витрат на управління (Кпаув):

$$K_{\text{паув}} = \text{Пост. адмін.- упр. витрати} : \text{Заг. змінні витрати} \times 100\% \quad (2.3).$$

4. Коефіцієнта постійних комерційних (для галузі освіти маркетингових) витрат (Кпмв):

$$K_{\text{пмв}} = \text{Пост. маркетингові витрати} : \text{Заг. змінні витрати} \times 100\% \quad (2.4).$$

Проте з метою адаптації вказаних коефіцієнтів до галузі освіти слід використати економічну класифікацію видатків. В такому разі рекомендованими будуть наступні коефіцієнти:

1. Загальний коефіцієнт, розрахунок якого здійснюється згідно формули 2.1.

2. Коефіцієнт постійних трудових витрат (Кптів):

$$K_{\text{птів}} = \text{Пост. витрати на заробітну плату (КЕКВ 1110 та 1120)} : \text{Заг. змінні витрати} \times 100\% \quad (2.5)$$

3. Коефіцієнт постійних витрат оборотних запасів (Кпвз):

$$K_{\text{пвз}} = \text{Пост. витрати на придбання предм. постач. (КЕКВ 1130)} : \text{Заг. змінні витрати} \times 100\% \quad (2.6)$$

4. Коефіцієнт постійних витрат на відрядження (Кпвв):

$$K_{\text{пвв}} = \text{Пост. витрати на відрядження (КЕКВ 1140)} : \text{Заг. змінні витрати} \times 100\% \quad (2.7)$$

5. Коефіцієнт постійних витрат необоротних засобів (Кпвнз):

$$K_{\text{пвнз}} = \text{Пост. витрати на відновлення необор. активів (КЕКВ 2110)} : \text{Заг. змінні витрати} \times 100\% \quad (2.8)$$

Слід зауважити, що характерною рисою галузі освіти, на відміну від матеріального виробництва є значні обсяги постійних накладних витрат. У зв'язку з цим при розрахунках отримуються коефіцієнти, які абсолютно не вписуються в класичне уявлення й межі. Розрахунки коефіцієнтів по досліджуваних вищих навчальних закладах подано у додатку П.

Використавши розраховані нами коефіцієнти для розподілу накладних витрат з метою визначення мінімальної вартості навчання по окремих спеціальностях у досліджуваних вищих навчальних закладах, ми отримали наступні результати (табл. 2.6).

Таблиця 2.6

Приклад розподілу накладних витрат для визначення мінімальної вартості освітньої послуги в вищих державних закладах освіти (денна форма навчання)

№ п/п	Навчальний заклад і спеціальність	Методика розрахунку	Сума накладних витрат, що підлягає включенню до вартості освітньої послуги	Загальна мінімальна вартість освітньої послуги, грн.
1	Житомирський державний технологічний університет, спеціальність "Облік і аудит" (27 чол.)	Прямі матеріальні витрати х Розрахунковий коефіцієнт = 39787 х 201,3% = 86776	78724	(39787 = 78724) : 27 = 4389
2	Тернопільський державний технічний університет ім. І. Пулюя, спеціальність "Інженерно - комп'ютерні технології" (25 чол.)	Прямі матеріальні витрати х Розрахунковий коефіцієнт = 42514 х 159,1% = 67640	67640	(42514 + 67640): 25 = 4402
3	Тернопільський національний педагогічний університет ім. В.Гнатюка, спеціальність "Соціальна педагогіка" (23 чол.)	Прямі матеріальні витрати х Розрахунковий коефіцієнт = 2552 х 5752,7%=146808	146808	(2552+146808) : 23 = 6493,91

Як бачимо, незважаючи на значні розриви у величині розрахункових коефіцієнтів для розподілу накладних витрат, вартість освітньої послуги за спеціальностями розрахована з їх використанням є дійсно реальною величиною.

При послідовному розподілі витрат, який дозволяє регулювати величину очікуваного прибутку (якщо такий планується) при наданні освітніх послуг доцільно застосовувати інший спосіб, котрий передбачає розрахунок наступних коефіцієнтів:

1. Коефіцієнт постійних витрат підрозділів, що надають освітні послуги (для визначення повної виробничої собівартості освітніх послуг) (К пввц):

$$K_{пввц} = \frac{(\text{Пост. витрати осн. підрозділів} - \text{Пост. витрати на управл. і маркетинг})}{\text{Прибуток}} \quad (2.5)$$

2. Коефіцієнт постійних витрат по управлінню та реалізації освітніх послуг (також використовується для визначення повної собівартості) (Кпвур):

$$K_{пвур} = \frac{(\text{Пост. витрати на управл. і маркетинг} + \text{Пост. маркетингові витрати})}{(\text{Маржин.доход} - (\text{Загальні пост. витрати} - \text{Пост. витрати на управл. і маркетинг}))} \quad (2.6)$$

Однак, враховуючи той факт, що у жодному з досліджуваних навчальних закладів прибуток не планується (в результаті віднесення державних вищих закладів освіти до неприбуткових установ і організацій), відповідні розрахунки ми не здійснювали, хоч і схилиємося до думки, що питання закладення у ціну освітньої послуги певної величини прибутку повинно бути вирішене на законодавчому рівні. Загалом, беручи до уваги важливість даного питання на підставі дослідження діючої в установах закладів освіти методики розподілу накладних витрат, що має, на нашу думку, ряд недоліків, можна зробити певні висновки.

Визначення загального розміру накладних витрат в практиці ВНЗ проводиться в розрізі ряду статей витрат, пов'язаних з управлінням, обслуговуванням необхідним для забезпечення діяльності підрозділів і установи в цілому. Сформований результат витрат за статтями економічної класифікації видатків розподіляється між діяльністю, яка здійснюється за рахунок коштів державного бюджету (загального фонду) та тієї яка здійснюється за рахунок коштів спеціального фонду відповідно до одержаного бюджетного фінансування і доходу від надання платних послуг. Включення до собівартості послуги

проводиться пропорційно до величини основної заробітної плати професорсько-викладацького персоналу, що надає ці послуги. При цьому відбувається перерозподіл накладних витрат, сформованих в конкретно взятому підрозділі, між іншими підрозділами та службами, що спотворює реальні дані про витрати по кожному місцю виникнення витрат.

У зв'язку з цим вважаємо, що з метою максимального відображення витрат в рамках місць їх виникнення, особливу увагу потрібно приділити обліку витрат і калькуляції собівартості наданих послуг в межах підрозділу, що дозволить врахувати і формувати дані про витрати по кожному місцю виникнення витрат, здійснювати збір, накопичення інформації і формування собівартості послуг з урахуванням особливостей функціонування кожного підрозділу й специфіки послуги, що надається.

Дослідження діючих методик обліку показало, що ряд витрат, понесених в рамках основних підрозділів, включення яких до складу накладних витрат підрозділів не викликає труднощів, на практиці включаються до складу накладних витрат в цілому по установі з подальшим перерозподілом. Однак такий підхід, на наш погляд, не сприяє формуванню достовірних даних про величину управлінських витрат в кожному окремо взятому підрозділі.

Так, наприклад, при включенні витрат на оплату праці (код економічної класифікації видатків 1110) до собівартості послуги необхідно враховувати, як було відзначено в питанні 2.1, наявність в установах посад керівників підрозділів і їх участь в основному навчальному процесі. У разі виконання ними тільки адміністративних функцій витрати на оплату їх праці підлягають включенню до складу накладних витрат установи, оскільки вони безпосередньо не зайняті наданням платних освітніх послуг. Проте дане твердження не закріплено нормативними документами і не завжди враховується при калькуляції собівартості платних освітніх послуг. Вважаємо, що більш доцільний інший варіант, а саме включення фактичних витрат на оплату праці з нарахуваннями керівників підрозділів як адміністративної одиниці, що беруть участь в забезпеченні діяльності основного професорсько-викладацького персоналу, до

складу накладних витрат підрозділів установи з подальшим їх віднесенням до собівартості освітніх послуг. В умовах державних закладів освіти витрати на оплату праці з нарахуваннями завідувачів та керівників підрозділів, які безпосередньо зайняті наданням освітніх послуг і які суміщають адміністративні функції підлягають включенню до складу прямих витрат підрозділів.

За елементом витрат “Предмети, матеріали, обладнання та інвентар” (код економічної класифікації видатків 1131) в ВНЗ до складу загальноузівських накладних витрат відносять витрати на придбання канцелярських приладів, матеріалів і предметів для поточних господарських цілей, пов’язаних із обслуговуванням підрозділів, які забезпечують навчальний процес в цілому. Відповідно підлягають обліку і включенню до вартості послуги поточні витрати, фактично понесені в основних підрозділах, з включенням їх до складу накладних витрат підрозділів.

Вартість меблів і устаткування, що знаходиться в основних підрозділах і в службах, які забезпечують діяльність ВНЗ в цілому, а також будівель, споруд включається в практиці калькулювання в ВНЗ до складу загальноузівських накладних витрат в межах сум нарахованого зносу з подальшим їх розподілом між підрозділами. З метою підвищення достовірності показника собівартості послуг, що надаються, сформованого в рамках основного підрозділу, ми пропонуємо включати до складу накладних витрат підрозділу суми нарахованого зносу основних засобів, що побічно беруть участь в освітньому процесі.

Таким чином, віднесення накладних витрат підрозділів до собівартості послуг, що надається, без розподілу між основними службами в складі загальноузівських витрат дозволить сформувати загальний показник фактичних витрат підрозділу, що включає всю суму прямих і накладних витрат, сформованих в межах місць і відповідних періодів їх виникнення, максимально сконцентрувати накладні витрати в рамках підрозділів та служб, що значно підвищить точність і достовірність обчислення фактичної собівартості послуги.

Ще одна проблема пов’язана з розподілом загальноузівських накладних витрат між підрозділами полягає у наступному. В практиці обліку ВНЗ частка

накладних витрат для включення до собівартості освітньої послуги визначається в такому порядку: одержаний дохід співвідноситься з обсягом бюджетного фінансування за звітний період в цілому по установі. Розрахований коефіцієнт множиться на фактичні витрати за статтями економічної класифікації видатків (комунальні витрати, послуги зв'язку, транспортні витрати тощо.) і ділиться на 100. Таким чином, здійснюється розподіл загальної суми накладних витрат між двома джерелами фінансування відповідно до економічної класифікації видатків. В обліку частка витрат, понесених за рахунок коштів спеціального фонду, відображається записом по дебету рахунку 81 “Видатки спеціального фонду” і кредиту рахунку 323 “Спеціальні реєстраційні рахунки для обліку коштів, отриманих як плата за послуги” або 364 “Розрахунки з іншими дебіторами” – на вартість робіт (послуг), виконаних сторонніми організаціями.

Подальше їх включення до вартості послуги здійснюють пропорційно до витрат на оплату праці з урахуванням доплат і премій всього основного професорсько-викладацького персоналу. Поза сумнівом, метод, що використовується, має свої переваги, оскільки його застосування дозволяє співставити рівень витрат з доходами установи і розподілити загальну суму витрат пропорційно до відповідної бази. Проте бюджетне фінансування виділяється не завжди своєчасно, і не відповідає реальним потребам установи. Через ці обставини використання даного методу не може забезпечити обґрунтований розподіл накладних витрат між функціональними підрозділами.

Далі необхідно відзначити, що методика “котлового” розподілу, що використовується у ДВНЗ, припускає віднесення накладних витрат відразу на об'єкт калькуляції – послугу, минувши віднесення на певні підрозділи, що робить розрахунок собівартості послуги усередненим і не забезпечує його достовірність. Розрахунок єдиного коефіцієнта розподілу для всіх структурних підрозділів, на наш погляд, не дозволяє формувати реальну інформацію про величину накладних витрат в рамках кожного підрозділу, що створює труднощі в проведенні порівняльного аналізу ефективності їх роботи і не дає можливості визначити доходи і витрати по кожному підрозділу з метою розрахунку рівня

самоокупності та здійснювати оцінку внеску й відповідальність за загальний фінансовий результат. Вважаємо, що найдоцільнішим і обґрунтованим буде метод розподілу накладних витрат між підрозділами, суть якого полягає в тому, що на основі зібраних даних про прямі й накладні витрати підрозділів і віднесеної частки загальноузовівських витрат, здійснюється розрахунок вартості по кожному відокремленому підрозділу.

Запропонований порядок розподілу накладних витрат складається з трьох етапів. На першому етапі виділяються витрати, які забезпечують загальний процес надання послуг у підрозділі (накладні витрати підрозділу): заробітна плата адміністративного й обслуговуючого персоналу підрозділу, матеріали для поточних господарських цілей, послуги зв'язку, ремонт і утримання устаткування та приміщення підрозділу тощо. Другий етап полягає в розподілі загальноузовівських накладних витрат між підрозділами (місцями виникнення витрат), зайнятими наданням освітніх послуг, пропорційно до прийнятих баз розподілу. При розподілі вважаємо необхідним використання декількох носіїв витрат, а саме: чисельність основного професорсько-викладацького персоналу, кількість відпрацьованих годин, площі основних підрозділів тощо.

Така методика, на наш погляд, підвищить точність розрахунків, оскільки враховуються чинники, що зумовили виникнення кожної групи накладних витрат. Третій етап припускає доповнення накладних витрат підрозділів частками загальноузовівських витрат і включення їх до вартості послуги шляхом коригування суми накладних витрат, які припадають на калькуляційну одиницю чи тривалість навчання одного студента. Таким чином, визначається розмір накладних витрат підрозділу і загальних витрат по установі, віднесених на послугу.

Результати проведеного дослідження в ДВНЗ показали, що в якості носія витрат для розподілу накладних витрат найчастіше застосовується єдина база для всієї організації – заробітна плата основного професорсько-викладацького персоналу і єдиний коефіцієнт розподілу для всієї установи.

На наш погляд, такий підхід є принципово неправильним в рішенні даного питання, оскільки при цьому не враховується, що накладні витрати представлені комплексними статтями, різними за своїм економічним змістом і характером.

База розподілу – заробітна плата основного професорсько-викладацького персоналу підрозділу – це широко розповсюджений метод, але, разом з тим, необхідно відзначити ряд його недоліків, до числа яких можна віднести наступні:

1. Заробітна плата, особливо в бюджетних установах, в режимі реального часу не повною мірою відшкодовує всі трудовитрати професорсько-викладацького персоналу. Темпи зростання тарифів на послуги зв'язку, комунальні, транспортні послуги, що становлять значну частку в накладних витратах, в певні періоди можуть не відповідати зростанню заробітної плати в бюджетних організаціях, у тому числі і в закладах освіти.

2. При рівних розмірах непрямих витрат в тих установах чи підрозділах, де достатньо високий професійний рівень основного професорсько-викладацького персоналу, а отже, і розмір оплати праці вищий, коефіцієнт поглинання накладних витрат буде більшим порівняно з тими місцями виникнення витрат, де рівень оплати праці цього персоналу нижчий.

3. Прив'язуючись до частки заробітної плати при розподілі загальної суми накладних витрат, ми, тим самим, ставимо в залежність співвідношення витрат на відрядження, комунальні, транспортні послуги, послуги зв'язку та інші поточні витрати від рівня заробітної плати професорсько-викладацького персоналу.

Оскільки платні послуги здійснюються штатним персоналом в межах свого основного робочого часу, на основних робочих місцях і відповідно до посад, то в сумі нарахованої заробітної плати міститься частка витрат на надання платних освітніх послуг, яка підлягає відновленню за рахунок коштів, одержаних від надання платних послуг. Тільки після вилучення цієї частки витрат на оплату праці персоналу по наданню платних послуг (на практиці у ДВНЗ цю розрахункову операцію фахівці економічних служб не здійснюють) вона може співвідноситися з накладними витратами для розрахунку коефіцієнта, що значно

ускладнює методику розподілу. У зв'язку з вищевикладеним вважаємо, що методика розподілу накладних витрат, пропорційно до заробітної плати основного професорсько-викладацького персоналу, яка використовується, не повною мірою може відобразити їх реальну величину в собівартості освітніх послуг.

Загалом важко знайти універсальний показник, який для всіх накладних витрат, різнорідних за своїм змістом і призначенням був би єдиним носієм витрат, оскільки застосування його в якості загальної бази розподілу приводить до викривлення величини собівартості. Так, наприклад, вартість транспортних послуг, залежить від обсягів вантажів і відстані, на яку вони перевозяться, вартість комунальних послуг, визначається з урахуванням займаних площ. Некоректно розподіляти ці статті накладних витрат пропорційно одній і тій же базі розподілу. Треба враховувати і те, що та чи інша послуга може бути рентабельна при використанні одного носія витрат і може виявитися збитковою при іншому способі розподілу накладних витрат. Тому в якості бази розподілу необхідні такі показники, які відповідають розподільчим статтям, враховують специфіку структурних підрозділів і служб. Як варіант вирішення проблеми пропонується застосування методу функціонального розподілу витрат, який ґрунтується на тому, що не продукт сам по собі, а вид діяльності (його виробничі функції) є причиною виникнення витрат (див. п. 2.3.). Ми пропонуємо за основні базові показники для розподілу накладних витрат застосовувати натуральні показники, такі як площі структурних підрозділів, чисельність основного професорсько-викладацького персоналу тощо. Отже, як показує оцінка стану обліку й діючої системи розподілу накладних витрат у ДВНЗ, вона потребує вдосконалення та розвитку. Зокрема необхідно:

1. Змінити класифікаційний склад основних витрат, які традиційно і не завжди обґрунтовано трактують як загальноустановчі накладні витрати.
2. Формувати в системі бухгалтерського обліку інформацію про склад і величину накладних витрат в розрізі класифікаційних груп, необхідних для їх обліку, розподілу і калькуляції з наступним відображенням на субрахунках,

запропонованих дисертантом (див. п. 2.1).

3. Удосконалити діючу систему розподілу накладних витрат із застосуванням функціонального методу, в основі якого передбачений вибір для кожної групи накладних витрат відповідного їй базового показника розподілу. При цьому слід виходити з принципу причинності (обумовленості), який означає, що дана стаття накладних витрат повинна розподілятися на основі того чинника (показника), який найбільшою мірою впливає на величину цих витрат.

Створення такої методики обліку накладних витрат дозволить оцінити величину накладних витрат в межах кожного структурного підрозділу з метою отримання точних і диференційованих даних про собівартість освітніх послуг з кожного підрозділу.

2.3. Вдосконалення методичного забезпечення обліку вартості освітніх послуг в системі калькуляційних розрахунків

Застосування єдиної методики калькуляції витрат не гарантує отримання в різних закладах освіти однакової за величиною собівартості на один і той же вид освітньої послуги. Це обумовлено цілим рядом причин, у тому числі й різними рівнями накладних витрат закладів освіти, що мають істотні відмінності в матеріально-технічній базі, структурі управління, і користуються різними методиками їх розподілу. Чим вищий ступінь деталізації освітніх послуг, тим більше виникає необхідність встановлення чіткого механізму обґрунтованого розрахунку й розподілу накладних витрат, здатного забезпечити повну та об'єктивну інформацію про сукупну їх величину і встановити носії витрат, які зумовляють приналежність відповідної статті накладних витрат.

Вивченню впливу рівня накладних витрат на величину собівартості послуг бюджетних організацій не надавалося належного значення, у зв'язку з чим в галузевій нормативній базі з досліджуваного питання відсутня регламентована

методика. Методи розподілу накладних витрат в закладах освіти не розглядалися в нормативних документах.

Не менш суттєвим недоліком є відсутність чітких механізмів розрахунку основних та накладних статей витрат і схем включення їх до вартості послуг, що значно ускладнює систему розрахунків. В нормативних актах відсутня класифікація складу накладних витрат на рівні структурних підрозділів і на більш високих (загальноузовівських) рівнях управління, не перераховані складові елементи витрат, не приведені конкретні порядки розрахунків за кожною статтею калькуляції, немає посилань на джерела інформації, що ускладнює ведення обліку і калькуляцію собівартості послуг. Базові показники, що використовуються для розподілу загальноузовівських витрат, не повною мірою відповідають носіям витрат.

В дисертаційному дослідженні ми пропонуємо нову класифікаційну модель складу накладних витрат, нову методику аналітичного обліку і розподілу цієї групи витрат між функціональними структурними підрозділами, нові базові показники розподілу накладних витрат і методику їх включення до вартості послуг. Методика збору і розподілу складається з основних трьох етапів:

1) формування інформації про величину накладних витрат підрозділів за місцями виникнення витрат (основних підрозділів і служб) за рахунок виділення статті, загальної для всіх підрозділів і служб, загальноузовівських витрат і віднесення їх до складу накладних витрат підрозділів;

2) розподіл загальноузовівських накладних витрат між основними підрозділами із застосуванням натуральних показників (площі основних структурних підрозділів, відпрацьованих годин і середньоспискової чисельності основного професорсько-викладацького персоналу) як бази розподілу;

3) включення до собівартості послуги частки накладних загальноузовівських витрат і витрат підрозділів через калькуляційну одиницю.

Стосовно особливостей закладів освіти нами запропоновано як основу групування використовувати належність накладних витрат до основних підрозділів і загальноузівських служб (рис. 2.3).



Рис. 2.3. Класифікація накладних витрат закладів освіти*

* Джерело: власна розробка на основі вивчення спеціальної літератури

Запропонована нами деталізація накладних витрат дозволить з'єднати в рамках основних підрозділів різнорідні витрати по відношенню до процесу надання освітньої послуги (основні та накладні) і способу віднесення на собівартість (прямі та непрямі) в єдині за своїм цільовим призначенням і місцем виникнення комплекси витрат для обчислення собівартості.

Діюча у ДВНЗ методика, базується на включенні накладних витрат, що виникли в рамках основних підрозділів, до складу загальноузівських, має наступні недоліки: по-перше, відбувається процес перерозподілу накладних витрат, що не виключає можливість віднесення частини накладних витрат, нееквівалентної реальним витратам, понесеним даним підрозділом, що може бути викликано неточним вибором бази розподілу і технікою їх розрахунків, по-друге, значне збільшення номенклатури загальноузівських накладних витрат

вимагає пошуку додаткових баз розподілу між основними підрозділами, що також не сприяє підвищенню точності калькуляції.

До складу накладних витрат, сформованих в рамках основних підрозділів, відповідно до наведеної схеми класифікації, пропонуємо включати:

- заробітну плату декана, його заступників, завідувача кафедри та його заступників з нарахуваннями (коди економічної класифікації видатків 1110 і 1120);

- господарські витрати (витрати на матеріали і предмети для поточних господарських цілей, канцелярське приладдя, витрати на придбання протипожежного інвентарю, книг та інші витрати (код економічної класифікації 1130);

- витрати по управлінню і обслуговуванню при наданні освітніх послуг, необхідні для забезпечення діяльності відділення (витрати по оплаті відряджень на наради і конференції наукового характеру, а також всякого роду поїздок з науковою метою (код економічної класифікації видатків 1140);

- витрати на м'який інвентар і обмундирування, придбані для персоналу підрозділу у розмірі перенесеної вартості щомісячно (код економічної класифікації видатків 1134);

- оплату послуг зв'язку основних підрозділів (код економічної класифікації 1138);

- оплату поточного ремонту устаткування та інвентарю, що числиться за підрозділом (код економічної класифікації видатків 1137);

- знос об'єктів основних засобів підрозділів, які безпосередньо не беруть участь в освітньому процесі (меблі, сейфи, комп'ютери).

До накладних загальноузівських витрат вважаємо за необхідне віднести витрати по управлінню й обслуговуванню при наданні освітніх послуг, необхідні для забезпечення діяльності установи в цілому, у тому числі:

- витрати на оплату праці персоналу, зайнятого обслуговуванням закладів освіти з нарахуваннями (код економічної класифікації видатків 1110 і 1120);

- господарські витрати (витрати на матеріали і предмети для поточних

господарських цілей, канцелярське приладдя, витрати на придбання протипожежного інвентарю, книг і інші витрати, код економічної класифікації видатків 1130);

–витрати на придбання м'якого інвентарю і обмундирування, необхідного для персоналу, що забезпечує навчальний процес в цілому, у розмірі щомісячно перенесеної вартості (код економічної класифікації видатків 1134);

–витрати на відрядження і службові роз'їзди (код економічної класифікації видатків 1140);

–оплату транспортних послуг (код економічної класифікації видатків 1135);

–оплату послуг зв'язку загальних підрозділів (код економічної класифікації видатків 1138);

–оплату комунальних послуг (код економічної класифікації видатків 1160);

–знос меблів і устаткування, безпосередньо не пов'язаного з наданням освітніх послуг, що знаходяться в приміщеннях, зайнятих персоналом, який забезпечує навчальний процес в цілому;

–знос будівель, споруд.

Слід зазначити, що запропоноване нами групування накладних витрат змінює традиційну схему і базові показники розподілу, які склалися в закладах освіти, що, на наш погляд, вимагає визначення інших носіїв витрат (баз розподілу), відповідно до яких слід розподіляти накладні витрати.

Методика припускає наступні етапи розподілу: спочатку загальноузівські накладні витрати об'єднуються в групи (таблиця 2.6 графа 1), кожна з яких характеризується одним носієм витрат. При цьому розраховується ставка (драйвер) накладних витрат (коефіцієнт) для кожної групи, відповідно до яких здійснюється їх розподіл між основними підрозділами [151, с. 109].

На наступному етапі відбувається процес віднесення на підрозділи (місця виникнення витрат) загальноузівських накладних витрат залежно від величини прийнятого для розподілу носія витрат. Далі розподілені накладні витрати

сумуються з накладними витратами підрозділів і включаються до вартості послуг. Метод включає більше число носіїв витрат порівняно з традиційно вживаним способом (пропорційно заробітній платі основного професорсько-викладацького персоналу), оскільки в його основі лежить принцип причинності, що сприяє підвищенню точності розрахунків. Наприклад, витрати на теплову енергію безпосередньо залежать від розмірів площ, послуги зв'язку - від чисельності персоналу структурного підрозділу чи кількості хвилин розмов..

Багато статей накладних витрат не пов'язано з напрямом надання освітніх послуг і не залежать від обсягів їх надання. До таких витрат можна віднести знос основних засобів, що використовуються для загальноунавських цілей, знос будівель і споруд та витрати, пов'язані з їх утриманням і експлуатацією, комунальні послуги. Витрати за цими статтями є обсягозалежними та їх недоцільно розподіляти на основі носіїв витрат, залежних від виконуваних обсягів робіт (кількість відпрацьованих годин і чисельність персоналу). Використання обсягозалежних показників для підрозділів, що надають більш трудомісткі послуги, штучно підвищить собівартість цих послуг. Інакше кажучи, переважаюча частина накладних витрат буде перенесена на підрозділи, що працюють з найбільшим навантаженням. Таким чином, відмова від “котлового” методу розподілу накладних витрат, що практикується, підвищить достовірність інформації. З метою подальшого вдосконалення методики розподілу накладних витрат пропонуємо використовувати нові базові показники розподілу.

В таблиці 2.7. приведені бази розподілу, які пропонуються дисертантом. В результаті проведених досліджень і розрахунків встановлено, що розподіл витрат до оплати праці персоналу, який забезпечує діяльність ВНЗ в цілому відповідно до запропонованого нами показника – відпрацьованих годин основним професорсько-викладацьким персоналом підрозділів, є більш об'єктивним і обґрунтованим, порівняно з кількістю посад основного персоналу.

Таблиця 2.7

Рекомендовані бази розподілу накладних витрат при калькуляції вартості освітніх послуг

Група витрат	КЕКВ та аналітичні рахунки з обліку загальноузовівських накладних витрат	Запропоновані способи розподілу
1	1110 Заробітна плата, аналітичний рахунок 83.5.1 1120 Нарахування на заробітну плату, аналітичний рахунок 83.5.2	Пропорційно до відпрацьованих годин професорсько-викладацького складу
2	1130 Господарські витрати (матеріали і предмети на поточні цілі, канцелярське приладдя), аналітичний рахунок 83.5.3 1140 Витрати на відрядження та службові роз'їзди, аналітичний рахунок 83.5.4	Пропорційно до середньоспискової чисельності персоналу основних підрозділів
3	1138 Послуги зв'язку, аналітичний рахунок 83.5.5	Пропорційно до кількості хвилин розмов або середньоспискової чисельності персоналу основних підрозділів
4	Знос меблів і устаткування, безпосередньо не пов'язаних з наданням освітніх послуг, тих що знаходиться в приміщеннях, зайнятих персоналом, який забезпечує діяльність ДВНЗ в цілому, аналітичний рахунок 83.5.6	Пропорційно до займаних площ основних підрозділів
5	Знос будівель, споруд, аналітичний рахунок 83.5.3	
6	1137 Витрати, пов'язані з обслуговуванням будівель, споруд, поточним ремонтом інвентарю, аналітичний рахунок 83.5.6	
7	1161 Витрати, пов'язані із споживанням теплової енергії, аналітичний рахунок 83.5.7	
8	1135 Витрати, пов'язані із утриманням і наймом транспорту, аналітичний рахунок 83.5.8	Пропорційно до розрахункових нормативів матеріальних витрат підрозділів
9	1163 Витрати, пов'язані із споживанням електричної енергії, аналітичний рахунок 83.5.9	Пропорційно до площ приміщень основних підрозділів з урахуванням числа годин роботи устаткування

* Джерело: власна розробка на основі вивчення нормативної бази та спеціальної економічної літератури

Це пояснюється тим, що функції загальноузівського персоналу знаходяться в тісному взаємозв'язку з основною діяльністю педагогічних працівників підрозділів і залежать від ступеня їх взаємодії, а, отже, показник відпрацьовані години передбачає включення даних про фактично відпрацьований час. Не менш важливою обставиною при використанні для розподілу заробітної плати персоналу, що забезпечує діяльність ВНЗ в цілому кількості відпрацьованих годин персоналом основних підрозділів є пряма залежність від чисельності адміністративно-управлінського персоналу, а отже, фонду оплати його праці від нормативів забезпеченості установи професорсько-викладацьким персоналом.

Ми рекомендуємо для розподілу загальноузівських витрат використовувати певну систему коефіцієнтів, котра вказана нижче та проілюстрована з використанням даних Тернопільського національного педагогічного університету ім. В.Гнатюка (за спеціальністю “Соціальна педагогіка” – 23 чол.).

Для розподілу загальноузівських накладних витрат пропорційно відпрацьованій кількості годин і включення їх до вартості освітньої послуги розраховується коефіцієнт за розробленою нами формулою:

$$K_n \text{ год} = \frac{\Gamma_{o.n.}}{\Gamma_z - \Gamma_{z.n}} = 2100 / 2559025 - 2477313 = 0,0257, \quad (2.7)$$

де K_n (год.) – коефіцієнт накладних витрат;

$\Gamma_{o.n.}$ – відпрацьовані години персоналом основного підрозділу (спеціальність), що займається наданням освітньої послуги;

Γ_z – загальне число відпрацьованих годин в цілому по установі;

$\Gamma_{z.n}$ – години, відпрацьовані персоналом, що сприяє в наданні послуг.

Виділення зі складу загальноузівських накладних витрат, витрат, що відносяться на підрозділ (спеціальність), слід здійснювати згідно розрахованого коефіцієнта за формулою:

$$Z_n = Z_{з.у} \cdot K_n = 5691217 \times 0,0257 = 146808 \text{ грн.} \quad (2.8)$$

де Z_n – розподілена сума накладних витрат, що припадає на підрозділ;

$Z_{з.у}$ – сума загальноузовівських накладних витрат, врахованих за кодами економічної класифікації видатків 1110, 1120, 1130, 1140, 2110 та ін;

$K_n(\text{год.})$ – коефіцієнт накладних витрат.

Якщо поділити знайдену суму на кількість студентів, то виявляється, що на одного студента спеціальності “Соціальна педагогіка” (крім прямих витрат) припадає 6382 грн. накладних витрат. Прямі витрати складають 110,96 грн. на студента (2552 грн. : 23 чол.). Отже мінімальна вартість навчання за даною спеціальністю повинна складати 6492,96 грн. (6382 + 110,96).

Для аналітичних потреб можна обчислювати величини накладних витрат за кожним кодом економічної класифікації зокрема.

Так, зміни за статтями витрат, такими як придбання матеріалів для поточних і господарських цілей, м'якого інвентарю і обмундирування, що побічно беруть участь в основному процесі, витрати на відрядження, послуги зв'язку та інші загальногосподарські витрати, обумовлені впливом чинника - чисельність професорсько-викладацького персоналу основних підрозділів, як основного виконавця оперативної діяльності ДВНЗ, що виключають при розрахунках наявність вакантних посад у підрозділах. При цьому визначення коефіцієнта накладних витрат для розрахунку вище перерахованої статті витрат пропонуємо здійснювати за наступною формулою:

$$K_n(\text{числ}) = \frac{C_n}{C_z - C_{з.п}} = 18 / 5349 - 4651 = 0,0258, \quad (2.9)$$

де $K_n(\text{числ})$ – коефіцієнт накладних витрат;

C_n – середньоспискова чисельність професорсько-викладацького персоналу, що надає освітні послуги за спеціальністю;

$C_{з.п}$ – середньоспискова чисельність персоналу, який забезпечує діяльність ВНЗ в цілому і персоналу, що сприяє в наданні послуг;

C_z – загальна середньоспискова чисельність персоналу установи.

Величину загальноузузівських накладних витрат, що відносяться на спеціальність, слід визначати згідно розрахованого коефіцієнта за формулою:

$$Z_n = Z_{з.у} \cdot K_n(\text{числ}) = 2786780,78 \times 0,0258 = 71902,19 \text{ грн.} \quad (2.10)$$

де Z_n – розподілена сума накладних витрат, яка припадає на підрозділ;

$Z_{з.у}$ – сума загальноузузівських накладних витрат, врахованих за кодами економічної класифікації видатків 1130 та ін.;

$K_n(\text{числ})$ – коефіцієнт накладних витрат.

При визначенні базового показника для розподілу витрат з опалення і електроенергії необхідно керуватися загальноприйнятим принципом нормування витрат палива на 1 кубічний метр і електроенергії – на 1 квадратний метр приміщення. Але враховуючи стандартні розміри і кубатуру приміщень на кожному з поверхів будівлі, вважаємо за можливе здійснювати розподіл цих статей витрат пропорційно до квадратних метрів, які займають основні підрозділи.

Знос будівель, споруд, основних засобів, що знаходяться в приміщеннях загальноустановчих служб, пропонуємо також розподіляти пропорційно, до займаних ними площ. Однак вказану рекомендацію можна застосувати лише у тому випадку, коли факультети (інститути) розглядаються як окремі структурні підрозділи, а площі приміщень, які вони займають, використовуються виключно для студентів, що обрали дану спеціальність, а не для усіх студентів вищого навчального закладу.

Щодо Тернопільського національного педагогічного університету ім. В.Гнатюка вказаний коефіцієнт застосувати неможливо, оскільки аудиторний фонд використовується не за факультетами, а в цілому для усіх студентів, тобто відповідно до розкладу аудиторії використовуються для різних спеціальностей (за невеликим виключенням спеціалізованих аудиторій). Проведені нами дослідження свідчать, що лише по одному з вищих навчальних закладів, а саме Житомирському державному технологічному університету, можна застосувати

коефіцієнт накладних витрат, розрахований з використанням показників займаних площ. Розрахунки зроблені нами по спеціальності “Облік і аудит”.

У вказаних випадках коефіцієнт накладних витрат розраховується за формулою:

$$K_n(\text{площ}) = \frac{S_n}{S_z - S_{z.c}} = 2580 / 32697 - 3709 = 0,089, \quad (2.11)$$

де $K_n(\text{площ})$ – коефіцієнт накладних витрат;

S_n – площа основного підрозділу (площа, яка використовується для надання освітньої послуги за спеціальністю);

$S_{z.c}$ – площа загальноузівських служб;

S_z – загальна площа в цілому по установі.

Сума накладних витрат, що відноситься на спеціальність (підрозділ) в цілому, визначається за формулою:

$$\boxed{\times} = 960256 \times 0,089 = 85462,78 \text{ грн.}, \quad (2.12)$$

де Z_n – розподілена сума накладних витрат, що припадає на спеціальність (підрозділ);

$Z_{z.y.}$ – сума загальноузівських накладних витрат, врахованих за кодами економічної класифікації видатків 1161, 1163;

$K_n(\text{площ})$ – коефіцієнт накладних витрат.

Для визначення суми накладних витрат за даною статтею необхідно знайдену суму поділити на кількість студентів спеціальності:

$$85462,78 : 27 = 3165,29 \text{ грн.}$$

Таким чином сума накладних витрат за КЕКВ 2110, яка повинна бути включена до вартості освітніх послуг за спеціальністю “Облік і аудит” у Житомирському державному технологічному університеті на одного студента складає 3165 грн. 29 коп.

Як показало дослідження напрямів використання коштів на утримання і наймання транспорту, основна частина цих витрат використовується на закупівлю матеріальних цінностей. Практично складно визначити величину

пробігу транспорту для кожного підрозділу, оскільки придбані цінності підлягають здачі на склад без цільової прив'язки до окремих підрозділів і протягом тривалого терміну надаються підрозділам і службам установи. Тому в основі розрахунку вважаємо за можливе застосувати показник – вагу перевезеного вантажу, визначену відповідно до розрахунків нормативних потреб забезпечення матеріалами для поточних і господарських цілей, підрозділами, що складаються, на рік в період формування кошторисних призначень, де приводиться перелік і потреба в них з вказівкою кількості і ваги матеріальних цінностей, необхідних для функціонування ВНЗ. У відповідність з вказаними даними в заявках підрозділів здійснюється розподіл транспортних витрат пропорційно заявленій вазі.

Розроблені нами рекомендації можуть бути застосовані в практиці вищих державних навчальних закладів повністю, або частково, залежно від їх специфіки. Проте загальні коефіцієнти розподілу можуть бути використані у всіх вищих державних навчальних закладах.

Обґрунтований нами метод розподілу накладних витрат дозволяє:

1) більш об'єктивно оцінити величину витрат, пов'язаних з конкретним видом послуг, оскільки його вживання базується на носіях витрат, що обумовлюють виникнення накладних витрат;

2) здійснити більш рівномірний розподіл накладних витрат між основними підрозділами;

3) застосувати натуральні показники (години, чисельність персоналу, площі приміщень), що виключає необхідність їх вартісної оцінки.

Застосування гнучких методик розподілу накладних витрат з використанням коефіцієнтів, обчислених за кожним підрозділом, у відповідності з якими пропонується їх розподіл між основними підрозділами, дозволяє більш адекватно відображати ступінь поглинання ними витрат.

Проведені дослідження традиційного і функціонального методу розподілу переконують в обмеженості діючого підходу, що базується на

використанні єдиного обсягозалежного носія витрат, здатного спотворити інформацію про величину накладних витрат, що відносяться на підрозділ.

Побудова даної системи вимагає значних зусиль, але її використання дозволить за рахунок рівномірного розподілу витрат уникнути різких і необґрунтованих коливань цін на послуги. Знизити трудомісткість розрахункових процедур і рівень витрат на етапі освоєння цього методу дозволить впровадження автоматизації зазначених процедур. При розробці програмного забезпечення для автоматизації процедури калькуляції собівартості навчання одного студента за спеціальностями запропоновано використати алгоритм, узагальнений блок-схемою (рис.2.4).

Введення даних (блок 1) охоплює наступну інформацію: Код видатків 1110 (звітні дані): n1 – зарплата усіх обслуговуючих працівників; n2 – зарплата працівників, що зайняті при підготовці конкретної спеціальності ; Код видатків 1120 (звітні дані): n3 нарахування на зарплату усіх обслуговуючих працівників; n4 – нарахування на зарплату працівників, що зайняті при підготовці конкретної спеціальності; Код видатків 1130 (звітні дані) n5; Код видатків 1140 (звітні дані) n6; Код видатків 2110 (звітні дані) n7; Інші видатки (звітні дані) nn; Контингент студентів (планові дані): а) загальний (К); б) за спеціальністю (Кс). Окрім цього в базу даних повинна вводитися інформація не лише про прямі, а й про накладні (загальноузовівські) витрати, які зібрані на аналітичних рахунках до рахунку 83 “Витрати до розподілу” (NV 83.5.1, NV 83.5.2, ... NV n). Сформована таким чином база даних (блок 3) дозволить провести подальші розрахунки загальної величини прямих витрат (блок 4).

Поряд з етапами обчислення прямих витрат, розроблена нами блок-схема включає і узагальнені автором етапи процесу розподілу накладних витрат.

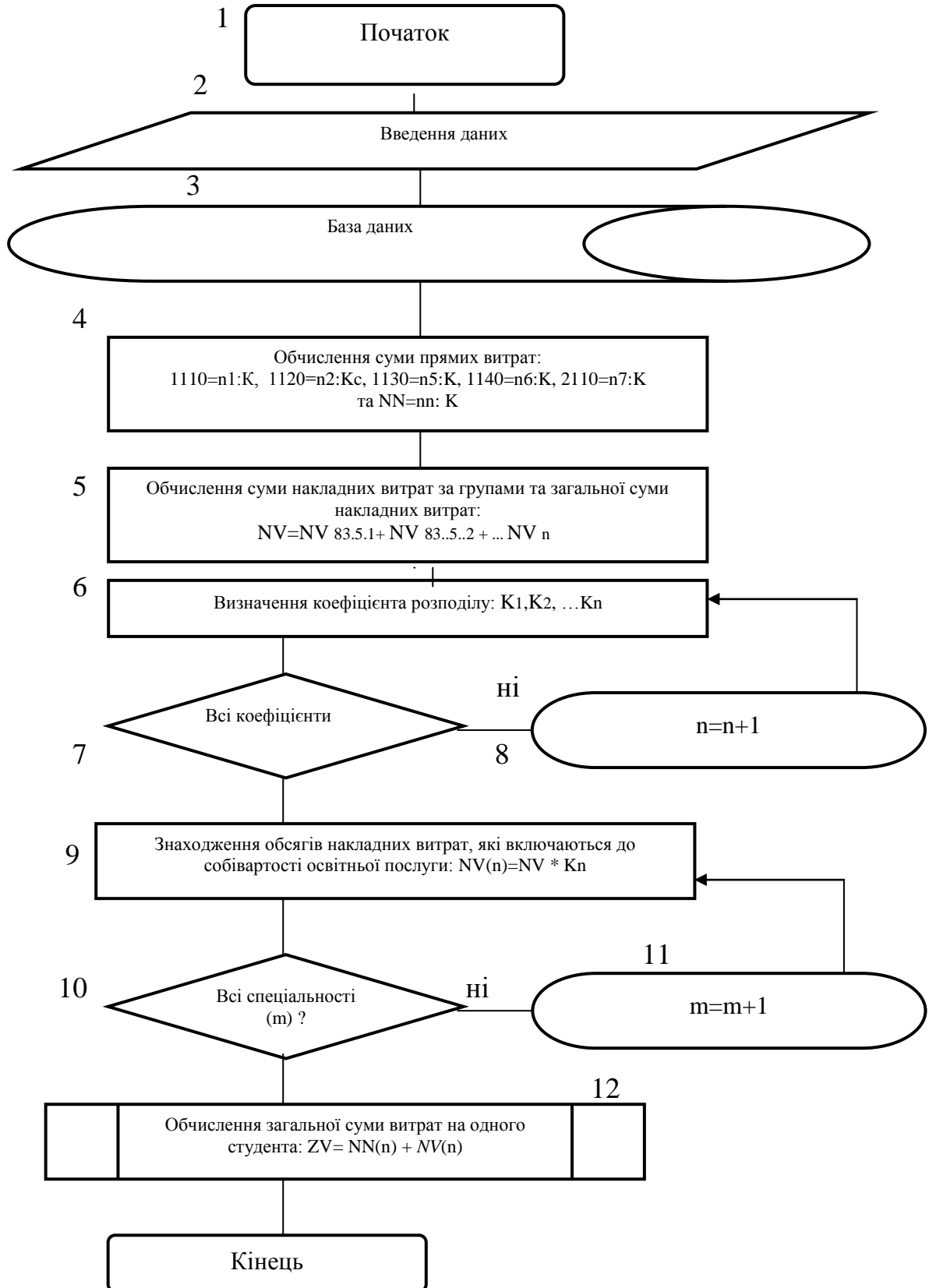


Рис. 2.4. Блок-схема калькуляції собівартості навчання одного студента денної форми навчання

На першому етапі загальноузовівські (накладні) витрати об'єднуються в групи (блок 5), кожна з яких характеризується одним носієм витрат. При цьому розраховується ставка накладних витрат (коефіцієнт) для кожної групи, відповідно до яких здійснюється їх розподіл між основними підрозділами (блок 6). Наступний етап – віднесення загальноузовівських (накладних) витрат з урахуванням величини обраного носія розподілу витрат на підрозділи чи спеціальності (проміжні блоки 7, 8 і блок 9). Далі розподілені загальноузовівські (накладні) витрати сумуються з накладними і прямими витратами підрозділів та включаються до вартості послуг (блок 10), після чого здійснюється розрахунок величини витрат, яка припадає на одного студента (проміжні блоки 10, 11 і блок 12). Розрахункова формула в блоці 12 включає прямі і накладні витрати на одного студента, розраховані в блоках 4-9.

В розрахунок вартості платних освітніх послуг включаються, як було визначено п. 2.1, середні основні та накладні витрати. Але як основні так і накладні витрати ДВНЗ можуть бути постійними і змінними. Точна класифікація постійних і змінних складових витрат не завжди є простим завданням, але розв'язання цієї проблеми може бути значно спрощене, якщо віднести окремі складові витрат до тих реальних чинників, які зумовлюють їх виникнення. Обчислені для конкретного навчального закладу середні витрати (V_c) складаються із середніх постійних витрат ($ПВ_c$) та середніх змінних витрат ($ЗВ_c$). Середні постійні витрати – це сума постійних витрат закладу освіти на навчання одного студента протягом навчального року. Постійні витрати – це витрати функціонального напрямку діяльності вищого навчального закладу, які мають місце навіть тоді, коли заклад не має студентів, що навчаються на контрактній основі (комунальні послуги, заробітна плата обслуговуючого персоналу та нарахування на неї тощо). Змінні витрати – це витрати закладу освіти, які залежать від річного плану підготовки фахівців у ньому і можуть коливатися (заробітна плата та нарахування професорсько-викладацького персоналу тощо). Згідно з визначеними термінами середня вартість навчання студентів може визначатися наступним чином:

$$B_{опл} = \sum \left(\frac{ПВ_c + 3B_c}{n} \right) + П_{план} \quad (2.13)$$

де $B_{опл}$ – середня величина оплати за надану освітню послугу;

$ПВ_c$ – середні постійні витрати;

$3B_c$ – середні змінні витрати;

$П_{план}$ – планові нагромадження (прибуток).

$ПВ_c = ПВ/n$; $3B_c = 3B/n$, де n – кількість студентів.

Таким чином, середня вартість навчання визначається за формулою:

$$B_{опл} = \sum \left(\frac{ПВ + 3B}{n} \right) + П_{план} \quad (2.14)$$

Обчислення, зроблені по досліджуваних навчальних закладах узагальнені в табл. 2.8.

Таблиця 2.8

Середня вартість навчання у навчальному закладі

Навчальний заклад	Розрахунок	Сума, грн.
Житомирський державний технологічний університет	1) $(5667450 + 3061025) : 2296 = 3801,21$ 2) Планові нагромадження (25%) = 1140,36	4941,57
Тернопільський державний технічний університет ім. І. Пулюя	1) $(9570211 + 6013633) : 3971 = 3924,41$ 2) Планові нагромадження (25%) = 1177,32	5101,73
Тернопільський національний педагогічний університет ім. В.Гнатюка	1) $(5691217,82 + 98930) : 1781 = 3251,07$ 2) Планові нагромадження (25%) = 975	4226,07

Цей тип розрахунку плати за навчання може бути запроваджений при плануванні витрат на один поточний рік, тобто як метод для короткострокового періоду. При формуванні вартості навчання студентів за вимогами чинної нормативної бази щодо одноразової оплати навчання студентів на підставі довгострокового договору необхідно суттєво змінити сам принцип планування.

Особливого значення набуває дослідження чинників, що впливають на планування дохідної частини та регламентують використання коштів закладів освіти.

Формування дохідної частини спеціального фонду проекту кошторису повинно здійснюватися на основі розрахунку доходів, який складається за кожним джерелом надходження коштів, що плануються на наступний фінансовий рік відповідно до порядку, затвердженого Постановою Кабінету Міністрів України “Про порядок складання, розгляду, затвердження та основні вимоги щодо виконання кошторисів доходів і видатків бюджетних установ та організацій” [135].

За основу цих розрахунків повинні братися показники, які враховують розмір плати за навчання у розрахунку на одиницю показника (одного студента), що встановлюється відповідно до чинного законодавства. Для одноразового визначення плати за навчання студента на період дії довгострокового договору можна застосувати формулу:

$$B_{\text{опл}} = \sum \frac{(ПВ + ЗВ) \cdot k}{n} + П_{\text{план}}, \quad (2.15)$$

де k – коефіцієнт зміни витрат на весь період навчання студента. У свою чергу :

$$k = k_{З_{\text{пл}}} + k_M + k_{З_{\text{на}}}, \quad (2.16)$$

де $k_{З_{\text{пл}}}$ – коефіцієнт зміни витрат на оплату праці;

k_M – коефіцієнт оновлення матеріальної бази навчального процесу;

$k_{З_{\text{на}}}$ – коефіцієнт зміни суми зносу.

При визначенні загального коефіцієнта зміни витрат (k) потрібно врахувати абсолютні й відносні відхилення в оплаті праці, використанні оновленої матеріальної бази, зносу необоротних активів, які безпосередньо використовуються в навчальному процесі. Узагальнити результати проведених досліджень щодо визначення вартості платних освітніх послуг ми пропонуємо в наступному порядку (рис. 2.5).

p.2.4

На підставі розробленого порядку (рис. 2.4), в першу чергу формується вузівська собівартість навчання пофакультетно. До вузівської собівартості пофакультетно включаються річний фонд оплати праці факультетів з нарахуваннями (на підставі методики визначеної в п. 2.1), видатки факультетів на ремонт основних засобів, річний знос основних засобів (на підставі методики визначеної в п. 2.1), видатки факультетів на наукову діяльність, інші видатки (закупівля основних засобів та ТМЦ), видатки на комунальні послуги та енергоносії, інші накладні видатки (на підставі методики визначеної в п. 2.2).

Шляхом ділення вузівської собівартості на загальну суму навантаження пофакультетно визначається собівартість однієї години аудиторного часу пофакультетно. На підставі загальної собівартості однієї години аудиторного часу за всіма факультетами, що обслуговують спеціальність та години обслуговування спеціальності кафедрами відповідного факультету формуються видатки за спеціальностями, що припадають на весь аудиторний час обслуговування кафедрами факультетів шляхом співвідношення видатків за спеціальностями, чисельністю студентів, за спеціальностями визначається також вартість навчання одного студента.

Висновки до розділу 2

1. Із становленням ринкових відносин господарська операція з надання платних освітніх послуг повинна відобразитися по-новому, а тому виникає потреба по-новому калькулювати й собівартість. Міністерством освіти і науки до теперішнього часу не розроблено типових положень із формування собівартості продукції (робіт, послуг), тому виникає потреба у розробленні нової методики розрахунку собівартості плати за навчання та віднесення нарахованих сум на об'єкти обліку.

2. Система обліку, яка використовується в державних закладах освіти

передбачає віднесення прямих та непрямих витрат на один рахунок, що призводить до викривлення реальної величини витрат на надання освітньої послуги за різними напрямками та спеціальностями. Автором теоретично і практично обґрунтована необхідність обліку і деталізації інформації про склад накладних витрат на рахунку 83 “Витрати до розподілу” з введенням ряду аналітичних ознак. Новизна полягає у введенні аналітичних ознак, які розмежовують витрати за джерелами фінансування і видами діяльності, забезпечують уніфікацію збору й узагальнення інформації про накладні витрати за місцями їх виникнення і звітними періодами, дозволяють накопичувати інформацію про розмір витрат, що підлягають розподілу відповідно до носіїв витрат.

3. В Україні взагалі не існує інструкцій, методичних вказівок, положень по бухгалтерському обліку витрат та порядку формування собівартості освітніх послуг ДВНЗ. Для удосконалення системи планування та калькулювання освітніх послуг ДВНЗ необхідно в нормативних актах передбачити наступні основні напрями: планування витрат по коштах спеціального фонду та загальні вимоги і рекомендації по їх відображенню в обліку; порядок формування і застосування нормативів, тарифів на платні освітні послуги; застосування уніфікованих форм документів первинного і зведеного обліку; детальну розшифровку складу витрат ВНЗ, які підлягають включенню до собівартості.

4. В ході дисертаційного дослідження встановлено, що накладні витрати займають значну частку в загальній структурі витрат державних закладів освіти (біля 40 %). Доведено, що методика їх розподілу, з використанням єдиного носія витрат, особливо, якщо він залежить від обсягів послуг, що виконуються, не забезпечує точного відображення ступеня поглинання накладних витрат кожним центром витрат. Автором в дослідженні обґрунтовано використання методики розподілу накладних витрат, що передбачає принципово нове групування накладних витрат. Запропонована автором методика розподілу накладних витрат складається з трьох етапів. На першому етапі виділяються витрати, які забезпечують загальний процес надання послуг у підрозділі (накладні витрати

підрозділу): заробітна плата адміністративного і обслуговуючого персоналу підрозділу, матеріали для поточних господарських цілей, послуги зв'язку, ремонт і утримання устаткування і приміщення підрозділу тощо. Другий етап полягає в розподілі загальноузівських накладних витрат між підрозділами (місцями виникнення витрат), зайнятими наданням освітніх послуг, пропорційно запропонованим базам розподілу. При розподілі вважаємо за необхідне використання декількох носіїв витрат (чисельність основного професорсько-викладацького персоналу, кількість відпрацьованих годин, площі основних підрозділів), що підвищує точність розрахунків, оскільки враховує чинники, що зумовили виникнення кожної групи накладних витрат. Третій етап припускає доповнення накладних витрат підрозділів частками загальноузівських витрат і включення їх до вартості послуги шляхом коригування суми накладних витрат, що припадають на калькуляційну одиницю (одного студента).

Основні результати розділу опубліковані в наукових працях автора [149, 151, 152].

РОЗДІЛ 3

ДЕРЖАВНИЙ ТА ВНУТРІШНІЙ ФІНАНСОВИЙ КОНТРОЛЬ ВИТРАТ ДЕРЖАВНИХ ВИЩИХ НАВЧАЛЬНИХ ЗАКЛАДІВ

3.1. Сучасна система державного фінансового контролю закладів освіти та проблеми її розвитку й удосконалення

Суть поняття, завдання та зміст державного фінансового контролю у великій мірі визначається рівнем розвитку суспільства, а також тими соціально-економічними проблемами, які в даний час розв'язує держава.

Розкриття державного фінансового контролю визначення вартості платних освітніх послуг необхідно проводити через деталізацію питань пов'язаних з загальним державним контролем господарської діяльності закладів освіти, як бюджетних установ. Однак, як свідчить дослідження економічної літератури з даних питань, проблемами методики й організації контролю в бюджетних установах займалися незначне коло науковців, а саме: М.М.Каленський [61, 62], В.І.Крисюк, О.В.Юрченко[74], Р.Т. Джога [44], С.В.Свірко [161, 162, 163], Є.В. Калюга [64,65].

Що ж до такої форми контролю як аудит слід зазначити наступне. Донедавна наукові дослідження поняття та методики аудиту в бюджетній сфері здійснювалися вузьким колом науковців (він не був обов'язковим для бюджетних установ й, окрім того, дорогим, а фінансування на такі заходи недостатніми), однак після затвердження Методичних рекомендацій щодо проведення аудиту ефективності виконання бюджетної програми, вони стали більш актуальними. Серед вітчизняних дослідників даного напрямку найбільш суттєві здобутки та рекомендації були зроблені П.К. Германчуком, М.М. Каленським, В.І. Крисюком, І.А. Маркіною, І.Б.Стефанюком, Л.В. Шерстюком, О.В. Юрченком.

Проте, незважаючи на розвиток наукових досліджень в галузі фінансового контролю видатків бюджетних установ, на сьогодні ряд проблем залишилися невирішеними. Основною проблемою, на наш погляд, є те, що відсутній єдиний нормативно-правовий акт, в якому було б чітко визначено, який орган контролю за що відповідає (усіх контролюючих органів є 12).

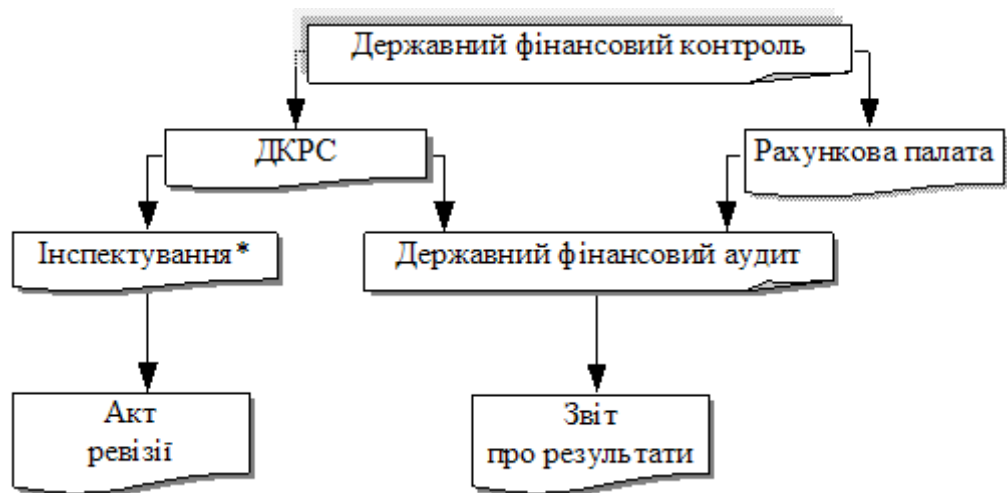
Часто функції дублюються, а отже з цього випливає, що певна частина бюджетних коштів, яка стосується фінансування діяльності цих контролюючих органів використовується нераціонально. У Верховній Раді України на розгляді знаходиться декілька варіантів проектів Закону про фінансовий контроль, в якому передбачається чітко визначити усі підприємства та установи, що підлягають контролю, а також відповідні контролюючі органи. На наш погляд у цьому нормативному акті доцільно також передбачити здійснення комплексного контролю, оскільки сьогодні за жодним з державних контролюючих органів не закріплена функція контролю та проведення аналізу формування дохідної частини бюджету, коли відомо, що багато коштів втрачається саме у його дохідній частині.

Така ситуація характеризує лише одну з існуючих проблем вітчизняної системи контролю та управління бюджетними фінансовими коштами. В інших країнах існують альтернативні форми контролю в бюджетній галузі та методики оцінки ефективності використання фінансових ресурсів. Так, наприклад, в таких країнах з ринковою економікою як Швеція, США, Канада та Великобританія однією з основних форм контролю є аудит адміністративної діяльності, який ще називають операційним, управлінським аудитом або аудитом ефективності.

В умовах сьогодення діяльність органів ДКРС має два напрями: державний фінансовий аудит та інспектування (рис. 3.1).

Однак, як справедливо зазначає Ф.Ф. Бутинець справжня картина системи українського фінансового контролю, що запозичена з Заходу свідчить про те, що ми втратили колишній авторитет контрольно-ревізійних органів держави. Наших ревізорів вибірково допускають до процесу контролю. Діяльність більшості підприємств є не контрольованою. А якщо врахувати теперішній стан

бухгалтерського обліку, знову ж таки запозиченого з Заходу, то вести мову про забезпечення збереження майна держави, марна трата часу [19].



* Згідно зі статтею 2 Закону України “Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні” [Закон України від 26.01.93 р. № 2939-ХІІ “Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні”] інспекція здійснюватиметься у формі ревізії і полягатиме в документальній і фактичній перевірці певного комплексу або окремих питань фінансово-господарської діяльності підконтрольної установи і повинна забезпечувати виявлення наявних фактів порушення законодавства, встановлення винних в їх допущенні посадових і матеріально відповідальних осіб.

Рис. 3.1. Напрями діяльності ДКРС в Україні

Практика засвідчує, що система державного контролю в Україні за ефективним і раціональним використанням фінансових ресурсів та майна бюджетних установ знаходиться на етапі становлення. Існує низка невирішених питань, пов'язаних з визначенням особливостей обліку та контролю за використанням державних ресурсів бюджетними установами, що потребує подальших досліджень і розробок організаційних та методичних засад здійснення облікових та контрольних процедур.

Вищезазначене свідчить про необхідність дослідження питань щодо визначення місця методики контролю (в тому числі в державних закладах освіти), а також підвищення його значимості в удосконаленні механізму управління державною власністю і фінансовими ресурсами шляхом

удосконалення теоретичних і практичних підходів щодо здійснення такого контролю в сучасних умовах. З цією метою необхідно розробити ефективну законодавчу базу та сформувавши єдині підходи до визначень понять, видів і форм контролю.

Під фінансово-бюджетним контролем згідно діючого законодавства розуміється система органів і заходів з перевірки законності та доцільності діяльності у сфері формування, розподілу та використання державних грошових фондів та фондів місцевого самоврядування [23].

Прийнятий Бюджетний кодекс [23] є першим законодавчим актом України, який встановлює засади для створення гармонійної системи державного контролю в бюджетній сфері. У кодексі визначено, що на всіх стадіях бюджетного процесу здійснюється фінансовий контроль, аудит та оцінка ефективності використання бюджетних коштів (пункт 2 статті 19). Важливість цієї статті для організації контролю є подвійною: по-перше, стаття встановлює, що контроль за дотриманням бюджетного законодавства повинен здійснюватись безперервно протягом бюджетного циклу; по-друге, у статті 19 наголошується, що невід'ємною частиною бюджетного процесу є не лише контроль за дотриманням бюджетного законодавства, а й аудит та оцінка ефективності використання бюджетних коштів.

Складовою частиною системи державного фінансового контролю є внутрішній або, так званий, відомчий фінансовий контроль. Основним завданням такого контролю в сучасних умовах є виявлення та мобілізація внутрішніх резервів і забезпечення режиму економії, поліпшення використання фінансових, матеріальних і трудових ресурсів, а також попередження зловживань і порушень фінансової дисципліни.

Іншими словами, фінансова дисципліна залежить від рівня організації попереднього та поточного контролю. Тому необхідно ініціювати заходи, які б забезпечували зміцнення не лише наступного, а й вищевказаних видів контролю, оскільки оперативний вплив на явища та процеси в цьому випадку відіграє

вирішальну роль в своєчасному усуненні негативних явищ і забезпеченні ефективності функціонування суб'єкта контролю.

Відповідно до цього зусилля ряду науковців та практиків були спрямовані на розробку законодавчих актів про державний фінансовий контроль та формування відповідної ефективної і виваженої методики його здійснення. Так, на розгляд Верховної Ради народним депутатом В.І. Коновалюком було подано проект Закону України “Про державний фінансовий контроль”, який визначає загальні положення щодо визначення термінів, мети, основних завдань, принципів, елементів державного фінансового контролю, а також діяльність і функції суб'єктів державного контролю [139]. Автором визначено також ознаки класифікації державного фінансового контролю, а саме: залежно від категорії контролюючого органу (загальний, спеціальний, регулюючий); залежно від часу проведення (попередній, поточний, наступний); залежно від характеру взаємовідносин суб'єкта та об'єкта державного фінансового контролю (внутрішній (відомчий), зовнішній).

Доречно зазначити, що вирішення питань класифікації в сучасних умовах надзвичайно важливий напрям розвитку наукової думки та практики контролю, адже, як справедливо зазначає Є.В. Калюга, відсутність обґрунтованої класифікації організаційних форм контролю не дає можливості розкрити сутність господарського контролю, обґрунтувати стрункість його системи [64].

Однією з найважливіших первинних ланок, як свідчить дослідження вищевказаного проекту Закону є внутрішній контроль. На думку В.І Коновалюка “внутрішній (відомчий) – це контроль, що здійснюється суб'єктом державного фінансового контролю щодо об'єкта державного фінансового контролю, який належить до сфери його управління з метою повсякденного контролю за цільовим та раціональним використанням державних активів, правильністю ведення бухгалтерського обліку, фінансової та податкової звітності, недопущення порушення чинного законодавства України з фінансових питань” [139].

Автор законопроекту, як бачимо, ототожнює поняття внутрішнього і відомчого контролю, розглядаючи дані категорії як синоніми. На його думку внутрішній (відомчий) контроль здійснюється службами контролю, які є самостійними структурними підрозділами (департаменти, головні управління, відділи, сектори) у складі центральних органів виконавчої влади. Окрім цього, вказані структурні підрозділи (контрольні служби) є функціонально й організаційно незалежними від керівників та підрозділів, що ними перевіряються, однак центральний орган виконавчої влади, як головний розпорядник коштів державного бюджету, несе відповідальність за організацію та стан здійснення внутрішнього державного фінансового контролю як у підпорядкованих йому бюджетних установах, так і у розпорядників нижчого рівня та відповідних одержувачів бюджетних коштів.

Дещо інша позиція сформована автором проекту Закону України “Про систему державного фінансового контролю в Україні” Кармазіним Ю.А. [140]. Він розмежовує поняття внутрішнього та відомчого контролю і вважає, що внутрішній контроль – це державний фінансовий контроль, що здійснюється в межах виконавчої гілки державної влади уповноваженими органами державного фінансового контролю, їй підпорядкованими, а відомчий контроль – різновид внутрішнього державного фінансового контролю, що здійснюється в межах одного державного органу службою, створеною цим органом і підпорядкованою керівнику цього органу.

Одночасно згідно зі статтею 17 вищевказаного проекту закону п. 2 в рамках відомчого державного фінансового контролю здійснюється повсякденний систематичний внутрішньогосподарський фінансовий контроль, який здійснюється в конкретних органах, на підприємствах, в установах і організаціях їх керівниками та функціональними структурними підрозділами (бухгалтерією, фінансовими або фінансово-плановими відділами тощо).

При цьому слід пам'ятати, що даний проект Закону не регулює питання недержавної сфери. Однак, рекомендовані вищевказаними проектами законів підходи і визначення не вказують на такий об'єкт контролю як органи місцевого

самоврядування та конкретний напрям формування ефективного контролю в них.

Натомість розроблено проект Закону України “Про державний контроль за дотриманням бюджетного законодавства та відповідальність за бюджетні правопорушення” [138], у якому у статті 1 вказано, що державний контроль за дотриманням бюджетного законодавства – це система заходів, які здійснюються органами державної влади, органами влади Автономної республіки Крим та органами місцевого самоврядування з метою забезпечення законності дій учасників бюджетного процесу під час складання, розгляду, затвердження, внесення змін, виконання бюджетів та звітування про їх виконання. Даним проектом також визначено класифікаційні ознаки щодо видів бюджетного контролю (залежно від категорії контролюючого органу: загальний та спеціалізований; залежно від характеру відносин підконтрольного і контролюючого органу: внутрішній і зовнішній; залежно від часу здійснення: попередній, поточний і подальший).

Одразу зауважимо, що рекомендовані визначення в багатьох випадках не співпадають з іншими законопроектами (що, зрозуміло, не є позитивним явищем вітчизняного законодавства).

Як свідчить дослідження визначень, поданих у законопроектах, єдиного підходу до висвітлення суті як самого поняття контроль, так і характеристики його видів і класифікаційних ознак немає.

Таким чином, проблеми контролю за бюджетними ресурсами залишаються досить складними і вимагають прискорення їх вирішення. Незадовільний і законодавчо не регламентований стан організації попереднього та поточного контролю за бюджетними ресурсами свідчить про необхідність створення цілісної системи фінансово-бюджетного контролю. Запровадження нових фінансових інститутів, зміна бюджетних технологій потребують розробки адекватної системи бухгалтерського обліку (який є основою поточного контролю) та фінансово-бюджетного контролю, що забезпечить цілісну систему обліку та контролю за управлінням державними ресурсами, скоординує

діяльність усіх компетентних органів держави в процесі організації і здійснення видатків бюджетних ресурсів.

Певні кроки у напрямку удосконалення законодавчої бази вже здійснено. Зокрема, одна із змін торкнулася Господарського кодексу України (ГКУ), затвердженого Законом України № 436-IV від 16.01.2003 р [32].

Так, пунктом 3 ст. 363 ГКУ [36] вводиться нова форма контролю – державний фінансовий аудит, який є різновидом державного фінансового контролю і полягає в перевірці і аналізі фактичного стану справ щодо законного і ефективного використання державних або комунальних коштів і майна, інших активів держави, правильності ведення бухгалтерського обліку і достовірності фінансової звітності, функціонування системи внутрішнього контролю.

А основною задачею КРУ, в найзагальніших рисах, є забезпечення цільового використання державних коштів і попередження їх розкрадання. Однак часто практика свідчить, що співробітники КРУ, прийшовши в підконтрольну установу з ревізією (перевіркою), вимагають у його посадових осіб документи, що свідчать про нарахування і сплату цією установою податків, зборів і інших обов'язкових платежів, хоча згідно статті 2 Закону України “Про державну податкову службу в Україні” [129] контроль за дотриманням податкового законодавства є завданням ДПС. Така ситуація є яскравим свідченням дублювання функцій одним органом контролю іншого.

Деякі автори визначають, що державний фінансовий аудит краща форма контролю ніж ревізія. У країнах Європейського Співтовариства така форма контролю, як державний фінансовий аудит, застосовується багато років. Аудит крім перевірки обліку та звітності передбачає проведення системного аналізу фінансово-господарської діяльності, виявлення як об'єктивних, так і суб'єктивних причин її погіршення чи відсутності прогресу. Але чи виступає аудит у такому вигляді кращою формою контролю, ніж ревізія?

Н. Рубан стверджує, що “дієвий заслін такій кричущій безгосподарності і має покласти аудит, за його допомогою можна як виявити недоліки, так і розібратися у причинах їхньої появи, підготувати відповідні законодавчі,

нормативно-правові пропозиції. І перші паростки вже є. Зокрема за результатами минулорічних перевірок ми внесли пропозиції щодо внесення змін до стандартів ведення бухгалтерського обліку, а також деяких законів” [144, с. 7].

Але Н. Рубан не визначає, яким саме чином аудит покладе кінець безгосподарності і бездіяльності.

“Аудит – це також форма контролю, що забезпечує незалежну оцінку діяльності підконтрольних установ та ставить за мету надання рекомендацій з її удосконалення. Сфера його застосування більш поширена, адже аудиторі займаються не тільки аудитом законності та правильності, а й аудитом ефективності, економічності, результативності. Підсумки держфінаудиту та їх оцінку викладають у звіті,” – так стверджує Т. Піднебесна [108, с. 40]. Але ревізія також може це забезпечити.

“Аудит Голов КРУ, – визначає Т. Піднебесна, – можна вважати централізованим внутрішнім аудитом” [108, с. 40-41.].

Водночас є децентралізований внутрішній аудит. Це вже компетенція самостійних контрольно-ревізійних підрозділів, створених у межах органу державного сектора, згідно з постановою КМУ від 22.05.02 р. № 685 “Про здійснення міністерствами, іншими центральними органами виконавчої влади внутрішнього фінансового контролю” [120]. Але такий класифікаційний розподіл видів аудиту та методів господарського контролю відсутній в теорії господарського контролю.

“Мета інспектування, тобто ревізії, – стверджує Т. Піднебесна, – це переважно виявлення правопорушень і притягнення винних осіб до відповідальності, а не оцінка результатів, досягнутих в управлінні держресурсами. Його недолік у тому, що інспектування відбувається через значний проміжок часу (інколи через два-три роки) після здійснення операцій з державними ресурсами, що ускладнює, а в багатьох випадках – унеможлиблює усунення фінансових порушень та їх наслідків” [108, с. 41].

Ми не підтримуємо таку думку, оскільки оцінку результатів управління бюджетною установою можна надавати щоденно або щомісячно. Робити це

повинен вищестоящий орган, а не Голов КРУ. До функцій КРУ повинно входити ревізування, виявлення і накладання покарань. А так буде функціонувати два органи КРУ: одне допомагати, друге карати, що може взагалі призвести до розвалу системи національного контролю.

На відміну від ревізії, яка ґрунтується на документальних перевірках, що здійснюються суцільним способом, аудит має й інші методи: вибіркова перевірка, оцінка ризиків, анкетування, усне опитування тощо. Але ці методи контролю можна використовувати і в ревізії.

Але оскільки Голов КРУ з 2006 року все ж таки запроваджує таку форму державного фінансового контролю як державний фінансовий аудит, то з метою підвищення його якості ми рекомендуємо звертати особливу увагу на:

1) збільшення обсягів обов'язкових аудиторських процедур у зв'язку із застосуванням в ході аудиту Міжнародних стандартів аудиторської діяльності;

2) обґрунтованість облікової політики бюджетних установ, що перевіряються;

3) відповідність прийнятих установою, що перевіряється форм фінансової звітності характеру і умовам її діяльності;

4) правильність застосування установою, що перевіряється, діючих нормативних правових актів з бухгалтерського обліку;

5) обґрунтованість відхилень від вимог складання фінансової звітності;

6) суттєвість інформації, розкритої установою, що перевіряється, у фінансовій звітності;

7) повноту відображення фінансової звітності установи, що перевіряється в частині бухгалтерського балансу активів і зобов'язань; класифікації визнання доходів та видатків установи;

8) суттєвість положень, що модифікують аудиторський висновок [155,с. 127].

Обґрунтуванням необхідності й доцільності розробки науково виваженої методики аудиту ефективності використання фінансових коштів у бюджетній сфері може служити наступна теза. Якщо, наприклад, для комерційної структури

головним результатом, як правило, вважається фінансовий результат, то для бюджетної установи головний результат – це ефективність, яка, зрозуміло, вимірюється зовсім в інших категоріях (вимірниках чи показниках).

При цьому головною проблемою визначення показників є те, що ефективність достатньо відносне поняття. У бюджетній сфері важко визначити результат діяльності і неможливо досягнути ефективності без належної економії ресурсів та високої продуктивності. На думку багатьох науковців ефективність вимірюється шляхом порівняння досягнутої продуктивності з визначеними цілями, нормами, стандартами [173,с.16-18]. Проте таке визначення не є ідеальним, оскільки воно не дозволяє виявити рівня економії ресурсів (порівнюється лише продуктивність, а для бюджетної сфери продуктивність також відносне поняття).

Дослідження визначень понять ефективності та економії (в тому числі в міжнародних нормативних актах) дозволяє стверджувати, що основною відмінністю між економією й ефективністю є відсутність у понятті “економія” положення про кінцеву мету – для чого ми прагнемо економії, адже зведення до нуля видатків не є метою бюджетування. Такий недолік відсутній у визначенні, яке характеризує ефективність, адже воно включає в себе визначення її мети (як правило вона полягає в одержанні максимального позитивного ефекту).

Глибинну суть поняття “ефективність” розкривають дослідження І.А.Маркіної [85, с. 24-32.], яка стверджує, що поняття ефективності передбачає відношення результату (ефекту) діяльності до намічених цілей і є показником засобу діяльності: якщо таким засобом ціль досягається швидше і легше, то він ефективний. Як бачимо дане визначення є дещо неприйнятним для бюджетної сфери, адже тут існує проблема вимірювання результату діяльності.

Спроба вирішення проблеми визначення ефективності в цій галузі зроблена в Бюджетному кодексі. Тут ефективність розглядається як принцип побудови бюджетної системи і зазначається, що “при складанні та виконанні бюджетів усі учасники бюджетного процесу мають прагнути досягнення запланованих цілей при залученні мінімального обсягу бюджетних коштів та

досягненні максимального результату при використанні визначеного бюджетом обсягу коштів”(ст.7) [23].

Таким чином, на наш погляд, прийнятий Бюджетний кодекс є першим законодавчим актом, який встановлює засади для створення гармонійної системи державного контролю в бюджетній сфері, що включає в себе процедури визначення ефективності використання фінансових коштів. У Кодексі визначено, що на всіх стадіях бюджетного процесу здійснюється фінансовий контроль, аудит та оцінка ефективності використання бюджетних коштів (п.2 ст.19) [23].

Адміністративний аудит (аудит ефективності), дозволяє отримати відповіді на наступні два важливі запитання: чи правильно це робиться і чи є те, що робиться є правильним. Перше запитання стосується нормативного аспекту. Якщо те, що робиться, є правильним, то аудитор повинен з'ясувати чи дотримуються при цьому всіх діючих положень та вимог законодавства. У цьому випадку адміністративна аудиторська перевірка стосується різних аспектів економічності та ефективності фінансово-господарської діяльності.

Друге запитання суттєво розширює коло аналізу. Це запитання можна поставити і щодо того, чи були втілені в життя розпорядчі документи належним чином і чи застосовувались відповідні засоби. Подібне запитання стосується результативності для суспільства чи впливу на суспільство. Запитання передбачає виявлення рівня ризику та оцінку правильності державного заходу. Аудитор адміністративної діяльності може з'ясувати, що обраний захід не є результативним або що він не відповідає меті.

Таким чином, в цілому вважаючи, що аудит адміністративної діяльності є закономірною необхідністю, яка забезпечує посилення контролю і тим самим підвищення ефективності функціонування відповідних органів управління та сприяє економії й раціональному використанню фінансових (бюджетних) коштів, ми вважаємо за доцільне дати адекватне його визначення. На нашу думку, аудит ефективності – це форма контролю, яка являє собою сукупність відповідних методів, способів і дій, спрямованих на визначення рівня ефективності використання асигнувань, що виділяються з бюджету для досягнення конкретних

запланованих цілей, а також для виявлення чинників, які перешкоджають досягненню максимального результату та обґрунтування пропозицій щодо їх усунення [150, с.136].

Відповідно до цього визначення можна ідентифікувати і основні його завдання (рис. 3.2).

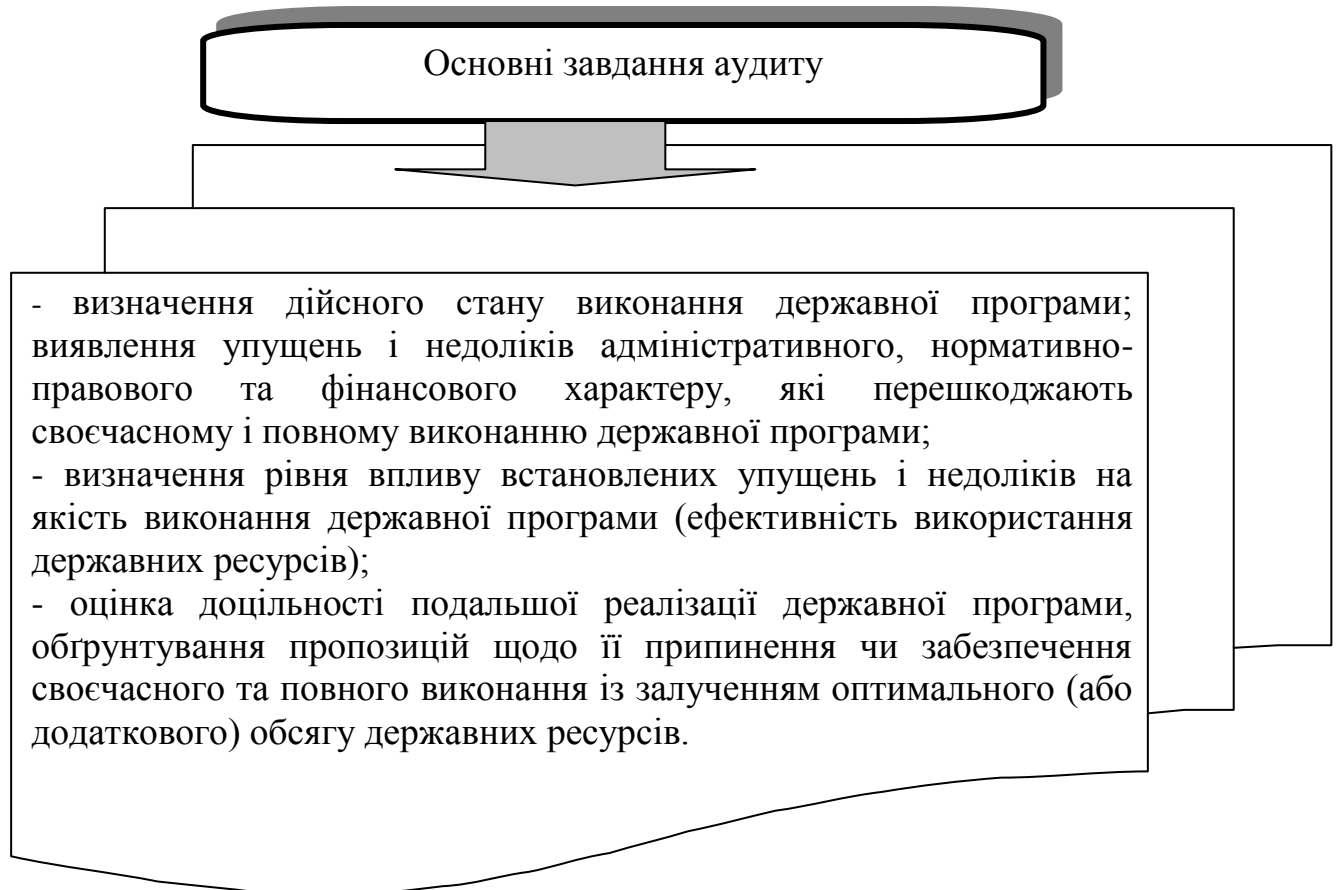


Рис. 3.2. Основні завдання аудиту

Разом з тим, в ході аудиту ефективності доцільно поглиблено дослідити операції, які мають ознаки нераціонального, неекономного використання бюджетних коштів, зокрема:

1) використання бюджетних коштів на цілі, що не відповідають бюджетним призначенням;

2) придбання необхідних товарно-матеріальних цінностей (робіт, послуг) за цінами, які перевищували чинні в регіоні на ідентичні товари (роботи, послуги) на час здійснення господарської операції;

3) попередня оплата товарів, яка спричинила дебіторську заборгованість на строк більше одного місяця, якщо інше не передбачене законодавством;

4) оплата видатків, які не є першочерговими, за наявності кредиторської заборгованості по захищених статтях видатків бюджету;

5) здійснення видатків на утримання основних засобів, які не використовуються або використовуються частково [150, с.136].

За наявності таких операцій ревізорі мають вивчити зазначені видатки відповідними методами і способами аудиту ефективності на предмет виявлення причин їх здійснення, а також одержати від посадових осіб об'єкта контролю пояснення або розрахунки щодо доцільності проведення цих видатків. Такий порядок, на нашу думку, забезпечить підвищення ефективності та раціональності використання виділених асигнувань, а також дозволить оперативно реагувати на негативні факти не після того, як вони відбудуться, а в процесі фінансово-господарської діяльності, коли ще можна виправити ситуацію прийнявши відповідне управлінське рішення.

Вищевказане дозволяє стверджувати, що в умовах ринкової економіки аудит ефективності використання бюджетних коштів може виконувати надзвичайно важливу функцію, яка полягає у підтриманні на належному рівні якості управління в державному секторі економіки з метою відповідного забезпечення раціонального використання асигнувань. Головним негативним фактором в даному випадку є лише відсутність досконалої методики визначення ефективності використання бюджетних коштів, в основі якої повинен лежати алгоритм розрахунку втрат при зайвому витрачанні фінансових ресурсів. Це перш за все стосується придбання товарів робіт, послуг, за цінами, що перевищують середні по країні, або регіону. В даному випадку, на наш погляд, доцільно скористатися також поняттям “справедлива вартість”.

Іншим проблемним аспектом (залежно від обраного способу оцінки ефективності) може бути виявлення та вимірювання результату діяльності в бюджетній сфері, особливо якщо врахувати ту різноманітність послуг, які

надаються бюджетними установами і особливості кінцевого продукту, який фактично не має матеріального виміру, а тому є досить абстрактним.

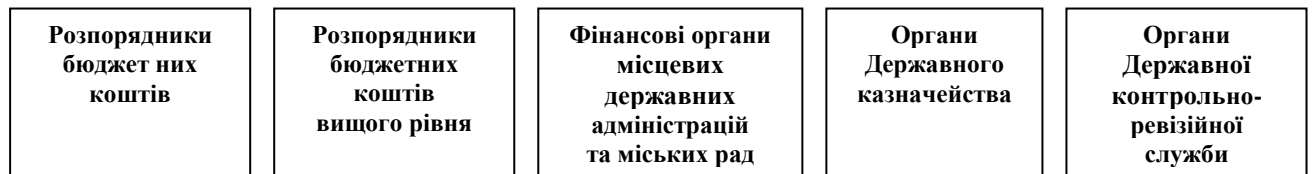
Таким чином, роль і місце контролюючих органів в забезпеченні державного фінансового контролю визначається їх повноваженнями щодо здійснення контролю, а також застосування заходів реагування. І.С. Дребот подає наступну схему ілюстрації цих аспектів (рис. 3.3).

В даному випадку надзвичайно показовими і унаочненими є дублювання функцій учасниками бюджетного процесу, котрі фактично мають повноваження щодо здійснення контролю за використанням бюджетних коштів. Наприклад, Органи Державного казначейства та Органи державної контрольно-ревізійної служби, фактично виконують однакові функції та мають майже ідентичні повноваження щодо застосування заходів реагування на порушення. Фінансові органи частково охоплюють повноваження вищевказаних органів у частині вжиття заходів щодо порушників фінансової дисципліни в галузі використання грошових коштів. Розпорядники бюджетних коштів вищого рівня також мають право зупинення операцій з бюджетними коштами. На нашу думку, вказані дублюючі повноваження слід впорядкувати та встановити більш жорсткі можливості для кожного з учасників бюджетного процесу в галузі регулювання порушень. Окрім цього доцільно застосувати до них і певну удосконалену ієрархічну підпорядкованість, адже як бачимо зі схеми рис. 3.3 практично по горизонталі всі учасники бюджетного процесу, котрі характеризуються виконанням контролюючих функцій абсолютно не підпорядковані один одному, хоч реальне підґрунтя такої підпорядкованості існує. Виходячи із зазначеного, пропонуємо наступну схему взаємозв'язку та повноважень контролюючих органів (яка зрозуміло, вимагає відповідного та адекватного законодавчого визначення) (рис. 3.4). При розробці даної схеми нами було свідомо вилучено з числа учасників бюджетного процесу фінансові органи (хоч і по них простежується дублювання функцій та повноважень), адже вони займаються питаннями місцевих державних адміністрацій та міських рад, а не державних вищих навчальних закладів.

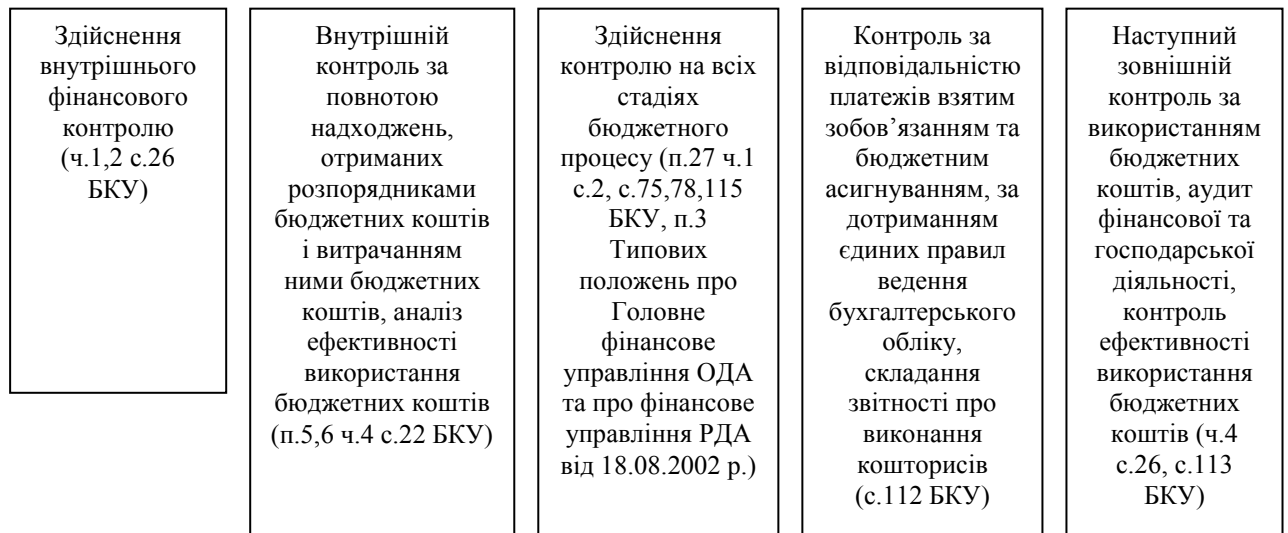
**РОЛЬ І МІСЦЕ УЧАСНИКІВ БЮДЖЕТНОГО ПРОЦЕСУ В ЗАБЕЗПЕЧЕННІ
ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ ЗА ВИТРАЧАННЯМ БЮДЖЕТНИХ
КОШТІВ НА МІСЦЕВОМУ РІВНІ**

На всіх стадіях бюджетного процесу здійснюється фінансовий контроль, аудит та оцінка ефективності використання бюджетних коштів (ч. 2 ст. 19 БКУ). Стадії бюджетного процесу: 1) складання проектів бюджетів, 2) їх розгляд та прийняття, 3) виконання та внесення змін; до бюджетів, 4) підготовка та розгляд звітів про виконання бюджетів.

Учасники бюджетного процесу



Повноваження із здійснення фінансового контролю



Застосування заходів реагування

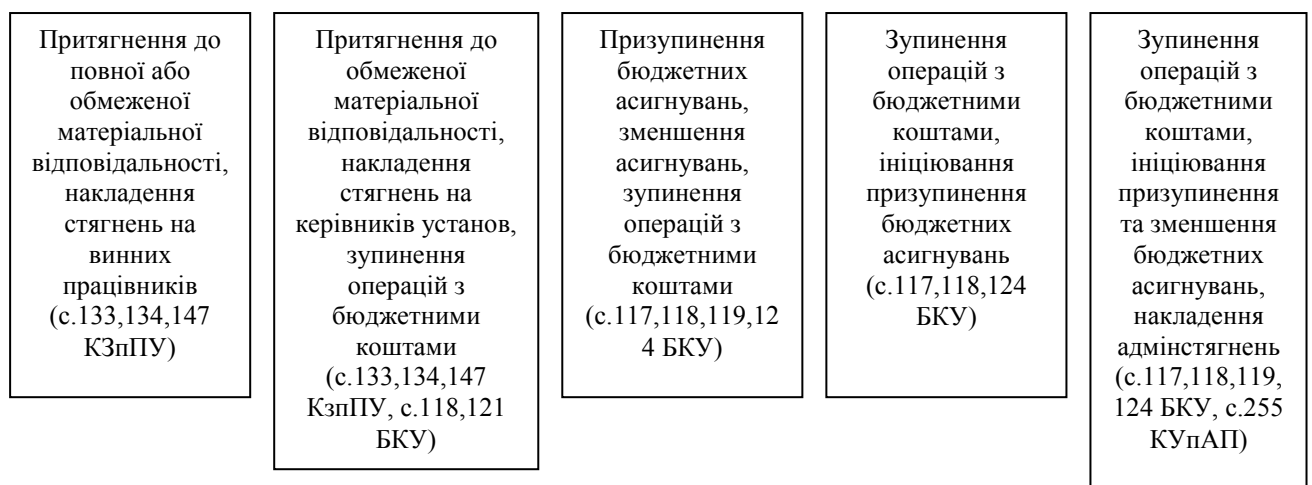


Рис.3.3. Схема повноважень учасників бюджетного процесу зі здійснення фінансового контролю [48, с.53]

Натомість, як бачимо з рис. 3.4, нами сформовано підхід саме по відношенню до об'єкта дослідження, тобто визначено повноваження Міністерства освіти і науки України та розпорядників нижчого рівня (керівників вищих навчальних закладів). Також схематично зображено удосконалення самого порядку застосування заходів реагування (див. переривчасті лінії), інформування (точкова лінія) і їх зміну по деяких учасниках бюджетного процесу (а саме: по органах Держказначейства та КРУ).

Таким чином, ефективна діяльність державних закладів освіти безпосередньо залежить від правильно організованої системи не лише зовнішнього, а й внутрішнього контролю. Сучасні тенденції розвитку контрольних функцій свідчать про те, що посилення контролю за діяльністю закладів освіти – основа зміцнення фінансово-господарської дисципліни. Виходячи з цього дослідження проблеми удосконалення теорії та практики контролю в умовах господарської реформи у нашій державі набувають дедалі актуальнішого значення.

Контрольні функції повинні бути органічно пов'язані з усією обліковою роботою, оформленням і обробкою документації. Бухгалтерський облік не може бути ефективним, якщо не виконує контрольної функції. Разом з тим, система контролю не повинна ускладнювати документообіг, а здійснюватися за певною послідовною схемою, яка включає в себе попередній (до виконання операцій), поточний (повсякденний) і наступний контроль.

Такий контроль дозволяє не лише систематично зіставляти дані про фінансування з бюджету і затвердженими нормативами та кошторисами, а й виявляти причини відхилень, виступати основою планування в цілому. Чим об'єктивніший контроль, тим вищою може бути якість планування. За даними контролю фінансових ресурсів можна викривати безгосподарність, марнотратство, надмірність у використанні бюджетних коштів і вживати ефективні заходи щодо їх раціонального використання і збереження.



Рис. 3.4. Рекомендована схема врегулювання функцій і повноважень учасників бюджетного процесу, які контролюють галузь освіти

Удосконалення методики та організації контролю, таким чином, має принципове значення для посилення соціально-економічної віддачі коштів, які виділяються державним закладам освіти, а також виступає одним з важливих елементів забезпечення їх мобілізації, поліпшення якісних показників фінансово-господарської їх діяльності.

На нашу думку, досягнення міцної фінансової дисципліни в державних закладах освіти, ефективного попередження порушень і недоліків у веденні бухгалтерського обліку та ефективного управління ними є запровадження внутрішнього фінансового контролю на законодавчому рівні.

3.2. Організація та методика внутрішнього фінансового контролю витрат і калькулювання собівартості платних освітніх послуг

Забезпечення належного стану обліку видатків та цільове використання коштів – одне з найважливіших завдань розпорядників бюджетних коштів, яке закріплене за ними їх функціональними обов'язками та за незадовільне виконання яких передбачена не лише адміністративна, а й кримінальна відповідальність.

Виявлення фактів зловживань у галузі видатків бюджетних установ (до яких відносяться і державні вищі заклади освіти) належить до компетенції державного фінансового контролю, а от з приводу калькулювання собівартості платних послуг, незважаючи на те, що ця ділянка також контролюється органами державного фінансового контролю, слід розвивати внутрішній фінансовий контроль. Такий вид контролю, на наш погляд, не може обмежуватися тільки реєстрацією окремих вад, порушень законодавства та державної дисципліни. Основне його призначення - забезпечити органічне поєднання попередження, виявлення та ліквідації вад і порушень, пошук і швидке впровадження в дію невикористаних резервів, поліпшення функціонування освітнього закладу.

Іншими словами, принципові положення організації обліку та контролю

повинні закласти основи для формування цілісної системи контролю за державними ресурсами при підготовці системного законодавчого акту з питань організації та здійснення внутрішнього та державного фінансового контролю в Україні.

Дослідження існуючої практики вищих навчальних закладів, дозволяє стверджувати, що ні на законодавчому ні на практичному рівні питання організації внутрішнього контролю не сформовані належним чином. Внутрішній контроль носить епізодичний характер і більшою мірою стосується контролю за цільовим використанням коштів, а не за витратами й калькулюванням собівартості платних освітніх послуг. Таким чином, система внутрішнього контролю з даних питань практично не розроблена, відсутній опис її функцій та не вирішено проблем щодо методики здійснення внутрішнього контролю витрат.

Загалом слід зазначити, що сама теза про внутрішній контроль в галузі освіти виникла і розвивається на основі творчого застосування сучасних досягнень обліково-економічних та юридичних наук і спирається на теоретичні положення науки про державний фінансовий контроль. Виходячи з цього при здійсненні внутрішнього контролю слід, на наш погляд, використовувати методи та прийоми, запозичені з обліку, статистики, економічного аналізу, фінансів та інших наук, що не виключає існування власних способів контролю.

Для правильного розуміння сутності внутрішнього контролю витрат і калькулювання собівартості платних освітніх послуг, важливо розмежувати використання у процесі його здійснення вже готових даних та методик різних наук. Проте методи інших наук не можна механічно переносити на систему внутрішнього контролю, адже вони вимагають наукового опрацювання й пристосовуються до мети та функцій, котрі можуть бути визначені для кожної системи внутрішнього контролю навчального закладу по іншому.

Так, якщо в основу системи внутрішнього контролю покласти забезпечення ефективності використання наявних фінансових, матеріальних і трудових ресурсів, то функціонально це вимагатиме здійснення аналізу ефективності. Якщо ж метою системи внутрішнього контролю буде обрано

якісні параметри освітніх послуг і їх співвідношення з витратами, понесеними на надання таких послуг, то відповідна функція буде полягати в обґрунтуванні вартості навчання і її залежності від обсягів отриманих знань. Тобто методика внутрішнього контролю – це не сукупність розрізнених способів та прийомів, що взяті із різних наук, а якісно нова методика.

Максимальний ефект від запровадження системи внутрішнього контролю можна досягти завдяки науково обґрунтованій його організації.

На наш погляд, організація системи внутрішнього контролю повинна охоплювати такі етапи:

- юридичний (закріплення функцій та повноважень системи внутрішнього контролю на рівні вищого державного навчального закладу (у вигляді формування відповідного наказу та закладенні основних умов у колективному договорі));
- плановий (складання і затвердження планів діяльності);
- номенклатурний (розробка номенклатур, об'єктів і методики контролю);
- результативний (розробка рекомендацій, подання інформації для прийняття управлінських рішень, оптимізація і розрахунок резервів зниження витрат тощо).

В процесі формування юридичних основ системи внутрішнього контролю слід, на наш погляд, використати практику обговорення проекту наказу про систему внутрішнього контролю усіма підрозділами навчального закладу. Це забезпечить більш повне охоплення усіх можливих напрямів контрольного процесу завдяки визначеним проблемним ділянкам самими учасниками надання освітньої послуги.

Планування діяльності відділу внутрішнього контролю чи внутрішнього контролера (вибір структури має залежати, на нашу думку, від обсягів контролю та величини навчального закладу) є найбільш важливим етапом організації системи внутрішнього контролю, тому що від цього, здебільшого, залежить

раціональне використання посадового апарату, правильна організація контролю та його ефективність.

При складанні плану роботи необхідно вказати перелік контрольних робіт, які необхідно виконати, кількість часу, спосіб контролю, дати початку і закінчення конкретної роботи та виконавців.

Плани роботи повинні містити щонайменше чотири розділи: контрольні процедури та ділянки контролю, час здійснення контролю, організаційні заходи й реалізація та впровадження заходів щодо усунення недоліків і оптимізації рівня витрат. У першому розділі слід передбачити перевірки, обстеження, рейди, контроль за виконанням прийнятих рішень, у другому – терміни здійснення контролю, у третьому - питання щодо встановлення повноважень, керівництва підзвітними ланками, вивчення та узагальнення результатів контролю, у четвертому – рекомендації та застосування заходів реагування. Причому в план також можуть входити такі організаційні заходи як проведення нарад, організації навчання контролерів. План повинен бути затверджений керівником навчального закладу та узгоджений з керівниками структурних підрозділів, котрі включені до нього.

Недоліком річного плану роботи внутрішньої системи контролю можна вважати те, що він достатньо детальний. Його, як правило, важко виконати на практиці, оскільки протягом року можуть відбутися не передбачувані зміни: внутрішній контролер може звільнитися, захворіти, піти у відпустку тощо. Тому для конкретизації річного плану краще на його підставі складати квартальні плани-графіки.

Квартальний план доцільно складати за 10-12 днів до початку нового кварталу.

Якщо система внутрішнього контролю являє собою спеціальний відділ, з кількома внутрішніми контролерами, то на підставі квартальних планів-графіків керівник відділу повинен скласти індивідуальні місячні або квартальні плани для кожного контролера. Їх слід складати в двох примірниках, підписуються тільки керівником відділу й виконавцем не пізніше ніж за 10 днів до початку місяця або

кварталу, щоб виконавці мали час для підготовки здійснення внутрішнього контролю. Зберігати сформовані індивідуальні плани доцільно як документи, що не підлягають розголошенню.

Окрім цього для кожного члена відділу внутрішнього контролю доцільно в письмовій формі сформувавши та окреслити коло обов'язків і функцій при проведенні внутрішнього контролю. Це залежить від видів та обсягу передбачуваних робіт, а також від індивідуальних якостей та навичок працівників. Разом з тим, при складанні плану слід враховувати ряд загальних положень. В план слід включати всю майбутню роботу, враховуючи те, що в процес контролю можуть бути залучені різні спеціалісти. Важливо визначити їх ділянки та обсяг робіт, розмежувати коло питань, що перевіряються, встановити терміни надання матеріалів перевірки.

Одним із проблемних питань в організації внутрішнього контролю є планування затрат робочого часу контролерів. При визначенні планових витрат часу необхідно враховувати такі фактори, як обсяг документообігу, ступінь автоматизації обробки облікової інформації, порядок перевірки документів (суцільний або вибіркового), кількість місяців, що підлягають перевірці.

При складанні плану роботи необхідно передбачити рівномірне завантаження працівників контрольного апарату, а також виділення резерву часу для позапланових завдань і контролю за виконанням рішень, що прийняті на підставі результатів раніше проведених контрольних процедур. При плануванні слід виходити з того, що кожний контролер приблизно 2/3 часу повинен бути зайнятим перевірками. Час, що залишився, відводиться на підготовку до здійснення контролю, проведення позапланових перевірок, навчання, участь у семінарах, відпустку тощо.

Наукова організація праці внутрішнього контролера є безперервним процесом, в який вносяться обґрунтовані зміни, викликані постійним удосконаленням способів, прийомів і техніки проведення контролю. Вона визначається наступними основними елементами:

- ретельною підготовкою до здійснення контролю, раціональним та розумним використанням відведеного на підготовку часу;
- наявністю раніше розроблених програм, форм документів для узагальнення інформації тощо;
- наявністю систематизованого переліку діючого законодавства, яке стосується об'єкта контролю (у нашому випадку витрат і калькулювання собівартості платних освітніх послуг). Наприклад, трудомістким процесом роботи є перевірка витрат на оплату праці. З метою скорочення витрат праці на цей вид робіт слід розробляти схеми взаємного співставлення документів по взаємопов'язаних між собою операціях. Такі схеми дають можливість без особливих труднощів виявляти випадки приписок заробітної плати, інші порушення та зловживання;
- раціональною організацією, удосконаленням прийомів та техніки виконання окремих контрольних процедур і робіт.

Ефективність, раціональне та цільове використання бюджетних коштів на утримання організацій, установ та закладів бюджетної сфери багато в чому залежить від організації фінансового контролю та якості проведення ревізій їх фінансово-господарської діяльності, а от до компетенції системи внутрішнього контролю краще віднести більш вузьке коло питань, а саме перевірку:

- правильності планування видатків та утримання бюджетних установ, закладів та організацій;
- дотримання фінансової дисципліни;
- правильності калькулювання собівартості й встановлення вартості навчання, в тому числі дотримання законності з даних питань;
- дотримання встановлених якісних параметрів надання платних освітніх послуг, а також використовуваних штатів, ставок і фонду заробітної плати;
- законності включення тих чи інших витрат до вартості навчальних послуг;
- забезпечення раціонального витрачання наявних ресурсів при наданні платних послуг;

- правильності ведення бухгалтерського обліку та достовірності фінансово-господарської звітності щодо витрат на надання платних освітніх послуг;
- перевірка доцільності формування підрозділів навчального закладу і ефективності їх впливу на забезпечення економії фінансових, матеріальних і трудових ресурсів;
- забезпечення керівництвом державного вищого навчального закладу виконання чинних законодавчих та інших нормативних актів щодо законності надання платних освітніх послуг тощо.

Сутність організованого таким чином процесу контролю відображає наступні характеристики: змістовну, організаційну, технологічну. Змістова характеристика покликана відповісти на питання: що робиться в процесі контролю? Організаційна - ким і в якому порядку робиться? Технологічна - як робиться?

Для реалізації цих функцій (організаційної, профілактичної, інформаційної, мобілізуючої) сформовано специфічний метод фінансового контролю, який є вираженням засад загального підходу до об'єкта контролю. В основі цих засад лежить поєднання загальнонаукових і методичних прийомів пізнання, що дають можливість комплексно вивчити законність, достовірність, доцільність та економічну ефективність господарських і фінансових операцій та процесів на основі використання облікової, звітної, нормативної та іншої економічної інформації в поєднанні з дослідженням фактичного стану об'єкта контролю.

Виходячи з цього методика внутрішнього фінансового контролю - це сукупність (методичних) прийомів контролю, яка дає змогу всебічно, повно й об'єктивно дослідити господарські та фінансові операції, що здійснюються в процесі надання освітніх послуг з метою своєчасного виявлення, усунення та попередження порушень, пов'язаних з використанням фінансових ресурсів.

Як і особи, що здійснюють державний фінансовий контроль, внутрішні контролери обов'язково мають володіти такими методами:

- перевірка документів за формальними ознаками;

- перевірка документів за змістом;
- арифметична перевірка документів;
- нормативна перевірка документів;
- зустрічна перевірка документів;
- техніко-економічний розрахунок;
- економічна оцінка господарських операцій та ін.

Так, наприклад, при перевірці документів з калькулювання собівартості навчання за формальними ознаками, що є першим ступенем внутрішнього документального контролю контролеру необхідно з'ясувати:

- наскільки точно враховано в калькуляції всі можливі витрати;
- як заповнено сам документ (наявність усіх необхідних реквізитів);
- своєчасність складання документа та час його затвердження керівником навчального закладу;
- відповідність підписів осіб, які склали документ тощо.

Цей метод застосовують під час перевірки всіх документів з метою виявлення фактів підробки та дописувань у них, виправлення цифрових даних і зміни реквізитів. За результатами такої перевірки роблять висновок про визнання достовірності документа. Наприклад, бухгалтерії підприємств, установ та організацій не повинні приймати до виконання і відпускати товарно-матеріальні цінності за ксерокопіями платіжних доручень і довіреностей.

Перевірка документів за змістом є другим ступенем внутрішнього фінансового контролю. При цьому слід зосередити особливу увагу на причетності того чи іншого виду витрат до підготовки фахівців за зазначеною спеціальністю. Якщо, наприклад, до калькуляції собівартості навчання студена необґрунтовано включено такі витрати, які фактично для даної спеціальності не здійснюються, то слід встановити рівень законності (достовірності) зафіксованих операцій.

Арифметична перевірка документів здійснюється шляхом перерахунку результатів загальних підсумків, узгодження нарахувань та утримань (знижок) тощо з метою визначення правильності підрахунків і виявлення крадіжок,

прихованих за неправильними арифметичними діями.

Нормативна перевірка документів проводиться шляхом зіставлення фактичних витрат на одиницю освітньої послуги з нормативними або плановими (визначеними законами, постановами, кошторисами, лімітами) з метою встановлення обґрунтованості списання на виробництво чи утримання установи сировини та матеріалів, палива, використання фонду оплати праці тощо. Суттєве значення при цьому має правильність використання, наприклад, посадових окладів, надбавок і доплат, законодавчо встановлених нарахувань на заробітну плату тощо.

Зустрічна перевірка документів проходить шляхом звірки (зіставлення) даних, відображених у документі, що перевіряється, з даними другого примірника цього самого документа чи із записами в інших взаємопов'язаних документах, які зберігаються на підконтрольному об'єкті або в інших підприємствах, установах чи організаціях.

У випадку перевірки витрат на надання освітніх послуг, слід скористатися зустрічними даними, що зведені у відомостях з оплати за навчання, а також індивідуальними контрактами студентів. Під час зустрічної перевірки належить обов'язково перевірити ті документи, на яких виявлено сліди необумовлених виправлень, підтирок, які нечітко написані або суперечать логіці господарських операцій.

Проведення зустрічної перевірки внутрішнім контролером (ревізором) операцій, пов'язаних з калькулюванням собівартості, оплатою за навчання по контракту дає змогу виявити такі зловживання, за яких двосторонні операції по-різному відображено у кожній із залучених до неї сторін, зокрема:

- привласнення певної частини грошових коштів, які оплачуються студентами;
- завищення сум у прибуткових чи видаткових документах тощо.

Такі зловживання приховують виправленням даних в окремих примірниках документів, складанням нових неправдивих документів, неправильним відображенням чи не відображенням узагалі в документах і в облікових регістрах

операцій, які насправді було здійснено.

Техніко-економічний розрахунок здійснюють для перевірки достовірності обсягів планових і фактичних витрат на виконання окремих видів робіт чи послуг, підтвердження чи заперечення встановлених норм, тарифів, розцінок.

Так, при визначенні розміру витрат за кошторисами використовують середньорічні показники, тому особлива увага при здійсненні внутрішнього контролю має звертатися на правильність їх розрахунку у навчальному закладі. Показники на початок планового року визначаються за даними на останню звітну дату з врахуванням їх змін у період, що залишився до кінця року.

Середньорічний контингент, що приймається в розрахунок при кошторисному плануванні визначається для установ, в яких господарський рік не збігається з бюджетним за формулою:

$$K_{\text{сер}} = \frac{K_{\text{п}} M_1 + K_{\text{к}} M_2}{12} \quad (3.1)$$

$K_{\text{п}}, K_{\text{к}}$ – контингент на початок і кінець року

M_1, M_2 – кількість місяців функціонування цих контингентів

Внутрішній контроль виконання кошторису видатків в подальшому може здійснюватися по кожному виду витрат:

- при перевірці видатків на заробітну плату (КЕКВ 1110) слід, зокрема, перевірити правильність встановлення і застосування посадових окладів (ставок) заробітної плати, доплат, надбавок, виплат за заміщення і сумісництво та премій відповідно до чинних нормативних актів; чи не допускались виплати зарплати за невідпрацьований час (за час перебування працівників у відпустках, на лікуванні тощо), а також чи не допускалось списання на витрати коштів по фіктивних відомостях на виплату зарплати, по відомостях минулих років (за минулі періоди), на підставних і вигаданих осіб; правильність підсумків у відомостях на виплату заробітної плати, чи не допускались у відомостях на виплату заробітної плати підчистки, дописки і виправлення цифр з метою збільшення суми виплаченої заробітної плати. При наявності підчисток, дописок, виправлень

необхідно переконатись у тому, чи власноручно зроблені підписи відповідальними працівниками і чи не зроблено це з метою привласнення коштів;

- при перевірці видатків на загальнообов'язкове державне страхування (за КЕКВ 1120) слід переконатись у правильності нарахування внесків до Пенсійного фонду, Фонду страхування з тимчасової втрати працездатності, Фонду страхування на випадок безробіття, Фонду страхування від нещасних випадків на виробництві; у дотриманні порядку призначень і виплат з Фонду страхування з тимчасової втрати працездатності соціальної допомоги працівникам; правильності і своєчасності розрахунків з органами соціального страхування;

- при перевірці витрат на відрядження (КЕКВ 1140) слід, перш за все переконатись у правомірності службових відряджень працівників, перевірити авансові звіти на предмет повноти підтверджувальних документів про фактичні витрати, дотримання норм відшкодування витрат на службові відрядження у розрізі видів витрат. Якщо мали місце відрядження працівників, які працюють у даній установі за сумісництвом або тих, які постійну роботу в даній установі суміщають з роботою в інших установах, організаціях чи на підприємствах, доцільно провести зустрічні перевірки і переконатись, чи не мала місця подвійна компенсація витрат по відрядженнях;

- при здійсненні внутрішнього контролю видатків на оплату комунальних послуг та енергоносіїв (КЕКВ 1160) необхідно перевірити правильність застосування чинних норм, тарифів, цін на опалення, водопостачання, каналізацію, освітлення в кошторисі та при розрахунках з постачальниками; обґрунтованість змін у обсягах видатків у зв'язку з введенням нових тарифів, цін; дослідити правильність розрахунків з відшкодування витрат за користування комунальними послугами орендарями;

- контроль витрат на придбання медикаментів (КЕКВ 1132) (у випадку коли в підпорядкуванні навчального закладу є поліклініка чи аналогічний їй структурний підрозділ) повинна ставити за мету перш за все ретельну перевірку

забезпечення збереження державних коштів, їх ощадливого та доцільного витрачання. Контроль здійснюється шляхом ретельного дослідження документів (рахунків, накладних) на придбання медикаментів, їх оприбуткування, вимог на видачу медикаментів тощо. Слід також дослідити чи правильно виведені у рахунках, вимогах, накопичувальних відомостях підсумки вартості медикаментів, чи не допущено в них дописок, підчисток, виправлень;

- перевірка видатків на придбання обладнання та інвентарю (КЕКВ 1130) і видатків на придбання обладнання та предметів довгострокового використання (КЕКВ 2110) повинна дати відповідь в першу чергу на питання, чи забезпечено ощадливе їх витрачання та збереження, чи не витрачались вони на придбання зайвого і взагалі непотрібного інвентарю, устаткування і обладнання, які тривалий час знаходяться на складі і не використовуються, чи не видавався інвентар і обладнання у особисте користування окремих працівників установи. Крім того, внутрішній контроль цих видатків має передбачати здійснення перевірки цільового використання коштів відповідно до даних кошторисних призначень; перевірки із придбання матеріальних цінностей на предмет повноти оприбуткування та виявлення фактів придбання матеріальних цінностей за цінами, які вищі проти діючих ринкових чи проти рекомендованих цін за тендерними угодами управлінь місцевих державних адміністрацій; перевірки стану збереження та використання за призначенням коштів на придбання обладнання, інвентарю та предметів довгострокового користування; перевірки правильності списання обладнання та інвентарю як непридатного для подальшого використання; перевірки правильності відображення в обліку видатків на придбання основних засобів щодо джерел фінансування (кошти загального фонду чи спеціального фонду або безкоштовне отримання від благодійних організацій) і т.д.

Наступним елементом внутрішнього контролю є економічна оцінка господарських операцій, яка об'єднує низку загальноекономічних методів (прийомів) аналізу й оцінки з метою визначення доцільності, раціональності окремих операцій та ефективності господарювання підконтрольного об'єкта в

цілому за певний проміжок часу (порівняння, групування, питома вага, середні величини тощо).

Слід зазначити, що найбільш широко ці методи та прийоми ми рекомендуємо використовувати при здійсненні внутрішнього контролю процесу калькулювання собівартості платних послуг. Зважаючи на те, що нами запропоновано власний підхід до визначення собівартості освітньої послуги та встановлення ціни на неї для конкретних споживачів, вважаємо за доцільне сформулювати і модель внутрішньогосподарського контролю, яка відповідає цьому підходу.

Особливі труднощі при калькулюванні собівартості освітньої послуги виникають саме на етапі розподілу непрямих витрат. Враховуючи авторські пропозиції, а саме трьохетапний розподіл непрямих витрат, пропонуємо внутрішньогосподарський контроль здійснювати у такому порядку:

1) Перевірити достовірність інформації про обсяги загальних непрямих витрат за місцями їх виникнення: під контрольні процедури підпадають витрати за кодами 1110 “Оплата праці працівників бюджетних установ”, 1120 “Нарахування на заробітну плату”, 1130 “Придбання предметів постачання і матеріалів, оплата послуг та інші видатки”, 1140 “ Видатки на відрядження” .

2) Перевірити правильність обчислення показників, обраних базами розподілу витрат відповідного коду, а саме:

– кількість відпрацьованих годин професорсько-викладацьким складом підрозділу – для розподілу за кодами 1110 “Оплата праці працівників бюджетних установ”, 1120 “Нарахування на заробітну плату”;

– середньоспискову чисельність персоналу підрозділів – для розподілу за кодами 1131 “Предмети, матеріали, обладнання та інвентар”, 1140 “Видатки на відрядження”, 1138 “ Послуги зв’язку”;

– загальну площу службових приміщень основних підрозділів – для розподілу витрат за кодом 1137 “Поточний ремонт обладнання, інвентарю та будівель, технічне обслуговування обладнання” та 1161 “Оплата тепlopостачання”;

– показники лічильників спожитої електроенергії – за кодом 1163 “Оплата електроенергії” (за відсутності лічильників – площа приміщень, яка освітлюється);

3) Перевірити правильність формування собівартості послуги, розрахунку суми накладних витрат, віднесених на конкретний підрозділ.

В таблиці 3.1 нами узагальнено методика та техніку здійснення внутрішньогосподарського контролю правильності розподілу загальноузовівських (накладних) витрат, визначено об’єкти контролю та вказано джерела інформації, які слід використати при цьому.

Внутрішній контроль нарахування та оплати вартості навчання у досліджуваних вищих навчальних закладах здійснюється відповідальними особами з допомогою автоматизованої інформаційної системи, котра також передбачає подання оперативної інформації за 10 днів до встановленої дати оплати деканам про заборгованість з оплати.

Сформований підхід до порядку здійснення внутрішнього контролю витрат відповідає діючій методиці їх відображення на рахунках бухгалтерського обліку, однак авторські рекомендації щодо удосконалення обліку витрат і калькулювання платних освітніх послуг вимагають розробки відповідної моделі контролю. Модель контролю формування собівартості платних послуг, що відповідає позиції автора й обґрунтована у попередніх розділах дисертаційної роботи подана на рис.3.5. Основними складовими розробленої моделі контролю виступають:

- перевірка правильності віднесення витрат до складу накладних (дебетові обороти по рахунку 83 “Витрати до розподілу”). На рисунку з метою його спрощення не виділено аналітичних рахунків, оскільки їх контроль аналогічний до того, що здійснюється і за синтетичним рахунком;
- перевірка правильності розрахунку баз розподілу накладних витрат і їх віднесення на видатки загального й спеціального фондів;
- звіряння взаємної ув’язки сум витрат;
- рекомендовані для перевірки форми первинної документації.

Таблиця 3.1

Методика внутрішньогосподарського контролю витрат по платному навчанню державних вищих навчальних закладів IV-го рівня акредитації (платних освітніх послугах)

Процедура контролю	Показник (об'єкт) контролю	Первинне інформаційне джерело
Ознайомлення з розмірами вартості навчання	<ul style="list-style-type: none"> - вартість навчання за програмою освітньо-кваліфікаційного рівня “Бакалавр” за різними спеціальностями (денна форма навчання); - вартість навчання за програмою освітньо-кваліфікаційного рівня “Спеціаліст” за різними спеціальностями (денна форма навчання); - вартість навчання за програмою освітньо-кваліфікаційного рівня “Магістр” за різними спеціальностями (денна форма навчання); - вартість навчання за програмою освітньо-кваліфікаційного рівня “Бакалавр” за різними спеціальностями (заочна форма навчання); - вартість навчання за програмою освітньо-кваліфікаційного рівня “Спеціаліст” за різними спеціальностями (заочна форма навчання); - вартість навчання за програмою освітньо-кваліфікаційного рівня “Магістр” за різними спеціальностями (заочна форма навчання); - повторне вивчення відрахованими студентами окремих дисциплін і курсів з наступним складанням іспитів (оплата по кожній дисципліні); - розмір відшкодування витрат за навчання в аспірантурі та ін. 	Наказ “Про часткове і повне відшкодування витрат за навчання” і додатки до нього
Перевірка показників, пов'язаних з встановленням витрат на оплату праці (код 1110)	<ul style="list-style-type: none"> - чисельність професорсько-викладацького персоналу; - чисельність адміністративно-управлінського персоналу; - чисельність навчально-допоміжного персоналу; - розміри ставок персоналу за категоріями; - вислуга років; - розмір доплат і надбавок за вчений ступінь і вчене звання; - доплата на оздоровлення та ін. 	Штатний розпис Наказ “Про встановлення розмірів надбавок і доплат”
Перевірка правильності встановлення рівня витрат на оплату праці	<ul style="list-style-type: none"> - сума затрат з оплати праці 	Розрахункові відомості, особові картки працівників, калькуляція затрат по платному навчанню
Контроль правильності нарахувань на заробітну плату (код 1120)	<ul style="list-style-type: none"> - нарахування на заробітну плату 	Розрахункові відомості, бухгалтерська довідка, банківська виписка, калькуляція затрат по платному навчанню
Контроль витрат на придбання матеріалів (коди 1131,1132,1133, 1134, 1135 і т.д.)	<ul style="list-style-type: none"> - предмети і матеріали; - медикаменти та перев'язувальні матеріали; - продукти харчування; - м'який інвентар; - утримання транспортних засобів; - оренда та експлуатаційні послуги; - чисельність професорсько-викладацького персоналу основних підрозділів, що включається при розрахунках, наявність вакантних посад у підрозділах; - нормування витрат палива на 1 кубічний метр і електроенергії – на 1 квадратний метр приміщення та ін. 	Рахунки, протоколи цінкових пропозицій, банківські виписки
Перевірка обсягів витрат на відрядження (1140)	<ul style="list-style-type: none"> - сума витрат на відрядження 	Накази, посвідчення та звіти про відрядження, касові ордери.
Перевірка правильності розрахунків розподілу загальноузувських накладних витрат	<ol style="list-style-type: none"> 1. Коефіцієнт накладних витрат <ul style="list-style-type: none"> - відпрацьовані години персоналом основного підрозділу; - загальне число відпрацьованих годин в цілому по установі; 2. Розподілена сума накладних витрат, що припадає на підрозділ: <ul style="list-style-type: none"> - години, відпрацьовані персоналом, який забезпечує діяльність ВНЗ в цілому і персоналом, що сприяє в наданні послуг. <ul style="list-style-type: none"> - сума загальноузувських накладних витрат, врахованих за кодами економічної класифікації видатків 1110, 1120; - коефіцієнт накладних витрат - чисельність персоналу, який забезпечує діяльність ВНЗ в цілому і персоналу, що сприяє в наданні послуг; - загальна чисельність персоналу установи; - сума загальноузувських накладних витрат, врахованих за кодами економічної класифікації видатків 1130, 1140 та ін. 	Бухгалтерська довідка “Розрахунок коефіцієнта накладних витрат”, Бухгалтерська довідка “Розподіл накладних витрат по підрозділах”
Перевірка загальноузувської собівартості	<ol style="list-style-type: none"> 1. Вузівська собівартість навчання пофакультетно: <ul style="list-style-type: none"> - річний фонд оплати праці факультетів з нарахуваннями (на підставі методики визначеної в п. 2.1), видатки факультетів на ремонт основних засобів, річний знос основних засобів (на підставі методики визначеної в п. 2.1), видатки факультетів на наукову діяльність, інші видатки (закупівля основних засобів та ТМЦ), видатки на комунальні послуги та енергоносії, інші накладні видатки (на підставі методики визначеної в п. 2.2). 	Калькуляція, бухгалтерська довідка

З точки зору наочності, запропонована модель характеризується чітким означенням вибору інформаційних носіїв контролю по кореспондуючих рахунках і системністю механізму підконтрольних сум, яка забезпечується таким елементом бухгалтерського обліку як подвійний запис. Проте з метою розширення самої системи контролю вона може бути доповнена такою складовою як перевірка кошторису, адже даний документ містить інформацію про доходи та видатки ДВНЗ, а тому внутрішній контроль розрахункових показників, особливо на етапі планування видатків є актуальним.

В табл. 3.2 нами узагальнено основні питання, на які слід звернути увагу у випадку включення до моделі внутрішнього контролю перевірки кошторису.

Таблиця 3.2

Основні питання, яким слід приділи особливу вагу при перевірці кошторису
ДВНЗ

№ п/п	Зміст питання
1	Визначення і затвердження штатів та фонду заробітної плати
2	Розрахунок кошторисних призначень в частині видатків на утримання апарату управління
3	Визначення показників діяльності установи відповідно фактичному контингенту
4	Розрахунок асигнувань на придбання обладнання та інвентарю з врахуванням норм оснащення та фактично забезпечення ним
5	Розрахунок асигнувань на капітальний ремонт з врахуванням технічного стану використовуваних приміщень, їх територіального розміщення і інших специфічних особливостей даної установи

Подальша деталізація моделі внутрішнього контролю відповідно до вищезазначеної складової повинна охоплювати перелік документації, яку необхідно дослідити. Крім цього, при здійсненні контролю касових і фактичних видатків спеціального фонду, який формується за рахунок надання платних послуг, доцільно провести їх аналіз. Результати такого аналізу слід оформити у вигляді таблиці з графами:

- показники;
- КЕКВ;

- касові видатки;
- фактичні видатки;
- перевитрати фактичних видатків над касовими.

Додатковою функцією системи внутрішнього контролю, на наш погляд, повинен стати пошук резервів оптимізації факторів виробництва (надання) освітніх послуг. За основу розробки можна взяти пропозиції Стефаніва І.Ф. [164, с. 19], однак адаптувати їх до специфіки освітньої галузі.

Надання освітніх послуг потребує певної кількості засобів, предметів праці та робочої сили відповідної якості. Якісні показники даних ресурсів визначаються на основі потреб і вимог щодо забезпечення навчального процесу.

При цьому слід врахувати, як справедливо зазначає вищевказаний автор те, що будь-яку діяльність можна провести у кілька різних способів, отже імовірно, що найбільш вигідним із них буде такий процес, за якого досягатиметься максимальна фінансова забезпеченість ВНЗ.

Її рекомендується розрахувати за такою формулою:

$$Palt = (Dalt - Valt) \rightarrow \max \quad (3.2)$$

де, $Dalt$ - альтернативна (розрахункова величина) величина доходів вищого навчального закладу;

$Valt$ - альтернативна величина витрат підприємства (розрахункова величина).

Оскільки із багатьох варіантів поліпшення фінансового забезпечення вибирається найбільш оптимальний, то $Dalt$ можна розрахувати наступним чином:

$$Dalt = \max \{D1, D2 \dots Dn\} \quad (3.3)$$

де, $D1, D2, Dn$ - альтернативні величини доходів від надання послуг.

Аналогічно можна розрахувати альтернативну величину витрат:

$$Valt = \min \{V1, V2 \dots Vn\}$$

де, $V1, V2, Vn$ - альтернативні величини витрат.

Оскільки дохід вищого навчального закладу є похідною від кількості наданих платних послуг та цін на них, то планову величину $Dalt$ можна розрахувати за формулою:

$$Dalt = \max \{P_1Q_1, P_2Q_2 \dots P_nQ_n\} \quad (3.4)$$

де, P_1, P_2, P_n - ціна одиниці наданої послуги;

Q_1, Q_2, Q_n - обсяги наданих послуг за певного рівня ціни.

Рішення про те, що слід в першу чергу збільшувати обсяги чи ціни, залежить від двох факторів, а саме внутрішніх та зовнішніх. Внутрішні чинники збільшення доходності залежать від наявності у навчального закладу достатньої кількості фондів та їх якості.

Так, наприклад, коли немає відповідної кількості ресурсів навчального закладу для швидкого збільшення обсягів надання освітніх послуг, то можна прогнозувати, що, або фінансовий стан його не зміниться, або економічне зростання можливе за рахунок зовнішніх факторів - цін (якщо існує така можливість).

Наявність достатньої кількості ресурсів ще не є ознакою того, що процес надання освітніх послуг може бути ефективним. Між усіма факторами потрібна наявність компліментарності. Вона досягається завдяки кругообігу іншого - четвертого, і можливо найголовнішого фактору - інформації. Основним завданням інформації є сприяння досягненню такого стану, за якого використання будь-яких інших факторів було б найбільш ефективним.

Якщо у навчальному закладі сформувалися певна кількість ресурсів, то ефективність їх використання може бути різною. Так, наприклад, наявність занадто великої кількості засобів та предметів праці при відсутності достатньої кількості працюючих буде призводити до непрямих втрат, адже, не приймаючи участі у процесі надання освітніх послуг, вони матимуть негативний вплив на фінансове забезпечення надання освітніх послуг в цілому.

Описана вище методика є достатньо трудомісткою, однак використання її на практиці має за мету одержання позитивного кінцевого результату – встановлення науково обґрунтованої ціни на освітні послуги, в основі якої

лежить собівартість. Вищеописані процедури, можна автоматизувати, передбачивши їх алгоритмом функціонування задачі. Природно чекати, що при вірно спроектованому алгоритмі і належним чином написаній і відлагодженій програмі, результат не повинен містити помилок. Однак, як показує досвід розробки і функціонування задач АСУ, цих умов недостатньо для одержання вірного результату.

Слід сказати, що для безпомилкового результату внутрішньогосподарського контролю, технологічний процес автоматизації повинен включати такі операції, які б (шляхом певної роботи з перевірки і ліквідації помилок) зменшували ступінь помилковості інформації на усіх етапах, де такі помилки можуть виникнути. Вхідні дані для рішення задачі обробляються поетапно в такій послідовності:

- запис вхідних даних на первинний документ;
- перетворення і перезапис у випадку необхідності на проміжний документ;
- ввід інформації в ПК;
- машинна обробка інформації за алгоритмами, які реалізують математичні моделі (включаючи впорядкування, редагування, друк або вивід результатів на машинні носії).

На кожному з цих етапів обробки інформації можуть з'являтися помилки, викликані недосконалістю математичних моделей, алгоритмів, програмного розрахунку задачі, структури обробки даних, ненадійною роботою устаткування, неуважністю операторів. Іншими словами, причини, що приводять до зменшення достовірності інформації в системі, різноманітні, багаточисельні і є на усіх етапах роботи.

Для забезпечення необхідного рівня достовірності контрольної інформації в автоматизованій системі необхідні спеціальні заходи боротьби з помилками. Існує ціла низка методів контролю інформації, які можна об'єднати в 5 груп:

1) арифметичні методи (контроль методом подвійного рахунку, рахунок записів, контроль формату документа, балансові методи тощо);

- 2) математичні методи (спосіб підстановок, перевірка граничних значень, метод статистичного прогнозу);
- 3) логічні методи (сміслові перевірки, контроль за відхиленням, метод шаблонів);
- 4) методи, які використовують надлишковість інформації (метод надлишкових цифр, метод подвійних точок);
- 5) інші методи (контроль по мітках, метод контрольних програм).

При автоматизації системи внутрішньогосподарського контролю для забезпечення достовірності вхідної інформації ми рекомендуємо візуальний, математичний та логічні методи контролю, зокрема сміслові перевірки, метод шаблонів, метод контрольних розрядів. Вихідна інформація контролюється візуально.

При цьому можна розрахувати коефіцієнт достовірності, який буде одержаний при використанні обраних методів контролю. Для цього скористаємося формулою:

$$K_3 = K_2 + K_1 - (K_2 * K_1 / 100) = 85 + 90 - (85 * 90 / 100) = 98,5$$

де K_3 - коефіцієнт достовірності;

K_2 - коефіцієнт достовірності, який досягається за допомогою методу візуального контролю;

K_1 - коефіцієнт достовірності, який досягається за допомогою математичних методів контролю.

Розрахунок за даною формулою зроблено відповідно до рекомендованих І.Ф. Стефанівим величин коефіцієнтів [164, с. 19]. Якщо врахувати ще логічні методи контролю, то можна зробити висновок про достатньо високий рівень достовірності інформації. Слід зауважити, що добитися 100% достовірності при обробці інформації недоцільно, оскільки різко зростає її складність і вартість.

3.3. Автоматизація обліково-контрольних процедур формування собівартості платних освітніх послуг

Сьогодні ефективне ведення бухгалтерського обліку важко уявити без застосування інформаційних технологій. Найбільш чітко і злагоджено ведеться облік в установах та організаціях з комплексною автоматизацією бухгалтерської роботи. Часткова автоматизація не дозволяє систематизувати дані обліку та відобразити їх синхронно в одній базі даних, а отже і приймати оперативні рішення, використовуючи всю сукупність інформації, вивчивши всі фактори, що вплинули на певну ситуацію. Проте функціонування і розвиток бухгалтерських інформаційних систем ДВНЗ характеризуються наявністю проблем економічного, інформаційного-правового та організаційно-технічного характеру. Основні з них визначені нами в табл. 3.3.

Інформаційні проблеми також зв'язані з вибором інструментарію обліку та контролю. Вирішення їх потребує застосування необхідного і достатнього набору інформаційних технологій. В якості уточнюючої характеристики щодо програмного забезпечення вважаємо за доцільне враховувати таке: програма повинна бути гнучка в налаштуванні при незначних змінах, таких як зміна мінімальної заробітної плати, розмірів відрахувань та нарахувань на фонд оплати праці.

В умовах використання комп'ютерних технологій відбувається зміна системи бухгалтерського обліку, облікового процесу, підвищення рівня управління. Крім того, комп'ютерна форма ведення обліку має ряд переваг перед ручною, серед яких основними є передбачені в програмі правила ведення бухгалтерського обліку (в програму вводяться правила формування тих чи інших проводок за господарськими операціями, тобто форма бухгалтерського обліку наповнюється специфічними бухгалтерськими знаннями), паралельне ведення обліку за декількома стандартними блоками та алгоритмами (на базі одних і тих

же одноразово введених даних можна отримувати декілька систем оцінок і показників, що розраховуються за різними методиками).

Таблиця 3.3

Проблеми, що перешкоджають автоматизації обліку в ДВНЗ

№ п/п	Коротка характеристика існуючої проблеми
1	Інформаційно-правові проблеми: 1. В Україні, на жаль, носять постійний характер, зв'язана з внесенням доповнень і змін у нормативні документи, які готуються і впроваджуються Головним Державним Казначейством України (ГДКУ). За час існування ГДКУ, значна частина положень нормативних актів сприяла зміні методики обліку. 2. Відсутність правил організаційно-правового регулювання вибору і використання тієї чи іншої традиційної форми ведення бухгалтерського обліку (журнально-ордерна, меморіально-ордерна, Журнал-Головна тощо). 3. Недостатній ринок вітчизняного програмного забезпечення з обліку в бюджетних установах.
2	Економічні проблеми: 1. Значні обсяги витрат на формування автоматизованих інформаційних систем. 2. Відсутність механізму включення таких витрат до вартості платних освітніх послуг.
3.	Організаційно-технічні проблеми: 1. Попереднє планування видатків та їх погодження. 2. Залежність можливостей здійснення обліково-розрахункових процедур від технічних характеристик інформаційної системи. 3. Проблеми, пов'язані із внесенням змін в існуючі автоматизовані бухгалтерські рішення (програми) й необхідність залучення фахівців-програмістів для їх удосконалення.

Суттєві відмінності між ручною та комп'ютерною формою ведення обліку, які мають відношення до об'єкта нашого дослідження наведені в табл. 3.4.

Особливості функціонування комп'ютерних технологій обліку й контролю в цілому визначені в Додатку Р. Проте окремі її складові вимагають деякої деталізації.

Зокрема слід зауважити, що склад рахунків та їх специфічні особливості мають визначальний вплив на методологію бухгалтерського обліку й таким чином впливають практично на усі складові інформаційної системи, які мають безпосереднє відношення до нього.

Відмінності між ручною та комп'ютерною формами обліку доходів і
видатків бюджетних установ

№ п/п	Процеси, процедури тощо	Форми ведення бухгалтерського обліку	
		Ручна	Комп'ютерна
1	Реєстрація облікових даних	Багаторазова реєстрація облікових даних, коли бухгалтер вносить один і той самий показник про доходи і видатки в різні документи (журнали, книги) з різним рівнем узагальнення та групування показників	Будь-які дані вводяться одноразово, але використовуються багато разів завдяки автоматизації процедур
2	Спосіб узагальнення облікових даних	Ручне узагальнення господарських операцій в книзі поточних рахунків і розрахунків (багатогранних картках) з метою накопичення, систематизації та відображення бухгалтерських даних у меморіальному ордері № 14(ф.409) та книзі "Журнал-головна" (ф. № 308)	Рахунки є універсальними та достатніми реєстрами для узагальнення облікової інформації. Всі інші облікові реєстри формуються програмою автоматично
3	Аналітичність обліку	Розрізи аналітики досить обмежені та визначені формою обліку	Можливість отримання інформації по рахунках доходів і видатків у будь-якому ступені деталізації, за будь-який період
4	Процедури закриття місяця та звітного періоду	Розрахунок підсумків оборотів та сальдо за рахунками доходів і видатків, формування внутрішньої та зовнішньої звітності здійснюється лише в кінці звітного періоду	Автоматизована форма обліку дозволяє у будь-який момент розрахувати підсумки оборотів по рахунках доходів і видатків, сформувані внутрішню та зовнішню звітність
5	Достовірність облікових даних	Можливі арифметичні та інші помилки	Арифметичні помилки виключаються.

Основними особливостями рахунків, які мають безпосередній вплив на побудову бухгалтерського обліку є склад субрахунків, спосіб налагодження аналітичного та кількісного обліку, ознаки активності, пасивності та позабалансовості рахунків (рис. 3.6).

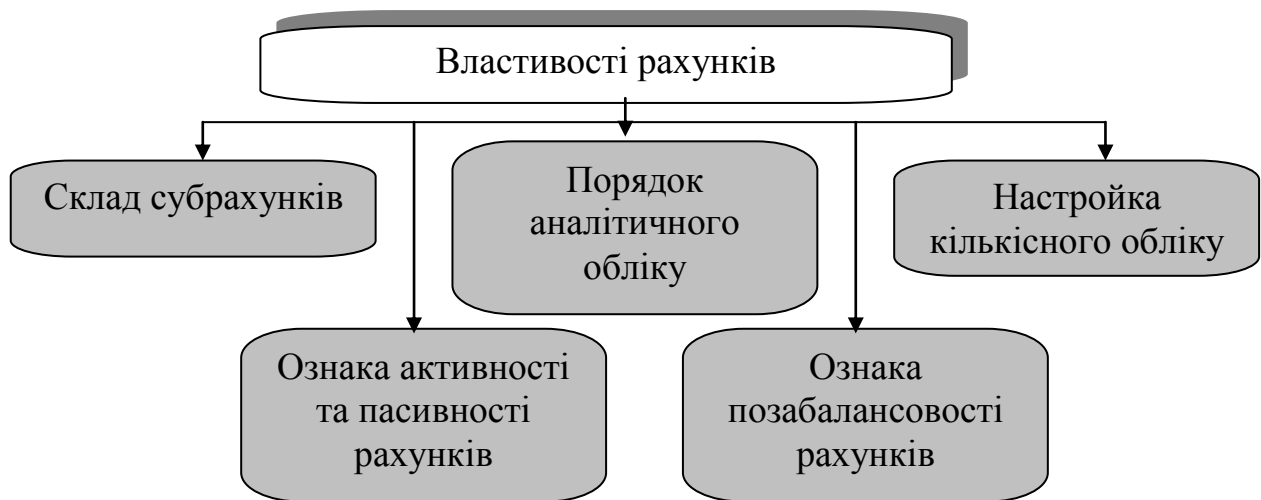


Рис.3.6. Властивості рахунків, що впливають на методологію обліку в автоматизованій інформаційній системі

Зважаючи на те, що в дисертаційній роботі нами було запропоновано використання нового синтетичного та аналітичних рахунків (з чотиризначною системою кодування на рівні ДВНЗ) для обліку витрат і калькулювання, в інформаційній автоматизованій системі має бути передбачене й відповідне цьому програмне забезпечення.

Ринок програмного забезпечення в Україні недостатньо наповнений програмами, які спрямовані на ведення бухгалтерського обліку в бюджетних установах (в тому числі й в державних закладах освіти). Причому значне місце тут відводиться програмам, розробленим в Росії. З найбільш відомих та популярних продуктів з автоматизації обліку є “1С: Бухгалтерія для бюджетних установ”, “Парус-Бюджет” для підприємств та організацій, що знаходяться на бюджеті та “Казна”. Проте вказані програмні продукти цілком адаптовані до внесення додаткових рахунків, а тому розроблені нами пропозиції не є суттєвою проблемою, яка може виникнути при формуванні автоматизованої інформаційної системи ДВНЗ.

Незважаючи на усі вказані переваги, програми запропоновані на ринку інформаційних послуг не в повному обсязі виконують всі вимоги, які до них висуваються. Більшість розповсюджених програм бухгалтерського обліку в достатній мірі, не охоплюють всіх завдань, пов'язаних з управлінням та господарською діяльністю бюджетних установ (в тому числі й в державних закладах освіти).

Наявність автоматизованого робочого місця та спеціалізованої програми чи програм, дасть можливість покращити якість обліку, оперативність відображення тих чи інших господарських операцій, вдосконалення процесу складання звітності, вчасного проведення в обліку усіх первинних документів, зменшення кількості помилок в обліку, і відповідно піднести його на значно вищий рівень.

Важливим аспектом комп'ютеризації обліку є контроль. Враховуючи ступінь впливу комп'ютеризації обліково-контрольного процесу на модифікацію елементів методик контролю, ми поділяємо точку зору проф. Б.І. Валуєва про те, що принципи контролю і загальна логіка його організації повинні діяти однаково об'єктивно в умовах застосування як традиційного, так і комп'ютерного варіантів обробки інформації [103, с. 48].

Сама по собі комп'ютеризація обліку та контролю не може усунути перекручення даних фінансової звітності, приховування крадіжок і зловживань через неправильне перенесення на електронні носії реквізитів, вказаних в документах, введення фальсифікованих документів тощо. Але, оскільки комп'ютерна програма завжди однаково оцінює ситуацію і процес, тому ймовірність помилок в умовах застосування комп'ютерних програм забезпечує лише неупередженість і точність контролю.

Оптимальний варіант організації контролю буде тоді, коли склад, частота відбору, передачі, надання інформації будуть повністю відповідати необхідності і можливості прийняти і реалізувати вплив на один з факторів, що управляються. Тут необхідно вирішити ряд серйозних окремих проблем. Наприклад, проблеми частоти контролю. Велика періодичність контролю може призвести до втрат

внаслідок функціонування об'єкта з відхиленнями від заданого режиму, досить частий контроль вимагає додаткових затрат. Важливим також є питання про допустимий діапазон відхилень і схему інформаційних зв'язків системи управління бюджетними установами, які фінансуються через органи Державного казначейства (за ієрархією управління).

Найпростіша схема інформаційних зв'язків системи управління ДВНЗ за ієрархією управління, включає в себе об'єкти бюджетного фінансування (ДВНЗ), бюджет, Міністерство фінансів, банківську систему та ін. При цьому, чітко простежуються напрями подання звітності та здійснення перевірок і ревізій вищестоящими органами.

Передбачення можливостей проведення взаємного звіряння даних про фінансове забезпечення у вищевказаній системі вимагає дотримання наступних вимог, які висуваються до програмних засобів для автоматизації бухгалтерського обліку ДВНЗ:

- 1) можливість удосконалення з урахуванням зміни методології бухгалтерського обліку;
- 2) наявність постійно поновлювальної бази законодавства (Інтернет);
- 3) функціональний комплекс автоматизованих рішень задач з основних розділів бухгалтерського обліку та забезпеченість роботи в режимі конфігуратора;
- 4) єдиний взаємопов'язаний технологічний процес обробки первинної та зведеної документації, включаючи процес формування звітності, її контроль і аналіз;
- 5) однократне введення даних та багатократне їх використання для формування оперативної інформації, необхідної для контролю й управління;
- 6) можливості подання звітності в електронному варіанті та обмін даними з казначейськими системами і системами типу "Клієнт-Банк";
- 7) завантаження даних з інших програм;

8) можливість підключення зовнішніх звітів, збереження будь-якої звітної інформації у вигляді Excel-файлів тощо.

Критична оцінка існуючого програмного забезпечення для бюджетної сфери свідчить, що ряд вимог забезпечені належним чином. Наприклад, враховуючи потребу фінансових органів в централізації обліку, в конфігурації “Бухгалтерія для бюджетних установ” реалізована можливість ведення бухгалтерського обліку як однієї бюджетної установи, так і групи бюджетних установ (структурних підрозділів установи) в одній інформаційній базі з отриманням як загальних, так і відокремлених (за установами, структурними підрозділами) головних книг і балансів. Крім відокремленого обліку за установами, конфігурація підтримує до 5 розрізів аналітичного обліку. В конфігурації також передбачена робота з розподіленими інформаційними базами та інші можливості.

Проте прийнятним для ДВНЗ може бути варіант розробки власного програмного забезпечення, особливо якщо у них готують фахівців в галузі комп’ютерних інформаційних технологій.

Постановка задачі з розробки програмного забезпечення для обліку та контролю повинна охоплювати такі етапи робіт.

1. Формулювання основних принципів обліку для конкретного ДВНЗ з урахуванням вимог діючого законодавства та внутрішніх потреб.

Ми рекомендуємо включити у перелік принципів внутрішнього характеру такі позиції:

- об’єднання різних джерел облікової документації в єдину систему;
- організація облікових документів з різноманітними носіями на основі загальної класифікаційної системи;
- вилучення дублювання інформаційних і документаційних потоків;
- уніфікація прийомів роботи з обліковими документами.

2. На основі розроблених принципів сформулювати мету розв’язання задачі.

Метою розв’язання задачі „Автоматизації обліку витрат і калькулювання платних освітніх послуг” є розробка автоматизованої системи обліку, здатної

забезпечити оперативність інформації про рівень витрат, формування стандартних рекомендацій для управління та контролю.

3. Враховуючи мету, задачі та принципи, дотримання яких необхідно досягти у розроблюваній інформаційній системі сформувавши критерії, які має задовольняти автоматизована система.

Доцільними є такі критерії:

- повнота набору функцій;
- модульність;
- інтегрованість;
- гнучкість;
- надійність;
- інтуїтивно зрозумілий інтерфейс користувача;
- відкритість;
- авторизований доступ до інформації.

Наведемо альтернативи, які повністю або частково можуть задовольнити встановлені критерії:

1. Варіант 1 - Встановлення чи доповнення вже розробленого, універсального програмного забезпечення (ПЗ);
2. Варіант 2 - Написання власного ПЗ.

Модель декомпозиції проблеми, що розглядається може бути представлена наступним чином:

– скорочення часу, пов'язаного з обліком витрат і калькулюванням платних послуг можливе в результаті встановлення:

- А) універсального ПЗ;
- Б) написання власного ПЗ.

У першому випадку (А) критеріями виступають модульність, інтегрованість, надійність, інтуїтивно зрозумілий інтерфейс і авторитарний доступ до інформації, а другому (Б) – усі вісім запропонованих нами критеріїв.

Управлінню ДВНЗ в умовах ринку необхідна комплексна інформація, що отримана шляхом інтеграції всіх видів обліку в єдиній інформаційній системі на

основі застосування новітніх комп'ютерних технологій. Використання бази даних інтегрованої економічної інформації в мережі АРМ фахівців дозволяє досягти оптимальної віддачі від організації процесів обліку та формування витрат в інформаційній системі.

З метою забезпечення вибору того чи іншого варіанту автоматизації нами рекомендується здійснювати бальну оцінку можливих альтернатив, що реалізують мету розробки. По запропонованих нами варіантах альтернатив її доцільно проводити у такому порядку:

- запропонувати керівництву ДВН здійснити бальну оцінку критеріїв вибору;
- врахувавши вагомість критеріїв розрахувати загальну суму балів, зважених на вагомість критеріїв та зробити відповідний висновок.

Рекомендованими показниками вагомості критеріїв згідно авторської позиції можуть бути: повнота набору функцій – 0,2; модульність – 0,05; інтегрованість – 0,1; гнучкість – 0,15; надійність – 0,15; інтуїтивно зрозумілий інтерфейс користувача – 0,1; відкритість – 0,15; авторизований доступ до інформації – 0,1 (загальний показник дорівнює одиниці).

Для узагальнення інформації доцільно використати наступну форму:

Критерії	Вагомість критерію	Бали (від 1 до 10)	
		Варіант 1	Варіант 2
Повнота набору функцій	0,2	4	9
Модульність	0,05	6	6
Інтегрованість	0,1	7	7
Надійність	0,15	6	7
Зрозумілий інтерфейс користувача	0,1	5	8
Відкритість	0,15	3	8
Авторизований доступ до інформації	0,1	8	8
Гнучкість	0,15	5	8
Загальна сума балів, зважених на вагомість критеріїв	1	5,2	7,85

Основними складовими розробки удосконаленої комп'ютерної моделі обліку й контролю платних освітніх послуг повинні бути:

- розробка алгоритму відповідно до обраного напрямку автоматизації і методу обліку;

- вибір обчислювальних засобів;
- розробка програми;
- налагодження та тестування програми;
- оцінка адекватності моделі автоматизації (у випадку якщо модель ненадійна – наступним етапом має стати її уточнення).

Існуюче програмне забезпечення, яке використовується у вищих навчальних закладах з метою удосконалення системи управління, обліку та внутрішнього контролю витрат відповідно до сучасних особливостей слід доповнити щонайменше двома важливими складовими: можливістю автоматизації формування договорів (контрактів) на надання платних освітніх послуг і забезпеченням автоматизованого контролю вартості навчання.

Щодо першого напрямку удосконалення існуючих автоматизованих систем обліку, вважаємо за доцільне забезпечити таку основну функціональну особливість як автоматичне фіксування всіх подій, що стосуються договорів: початок дії, призупинення у випадку порушення умов, закінчення дії договору. Для цього необхідно сформувати таку систему, яка б передбачала автоматичний контроль за станом розрахунків і формувала результат на початок кожного семестру (чи іншого періоду, наприклад, місяця).

Інтегрована база даних у такому випадку також має передбачати механізм контролю хронологічної послідовності документів, яка не дозволяє робити зміни “попередньою датою”. В цілому ж алгоритм автоматизації обліку й контролю платних освітніх послуг ДВНЗ та формування договорів подано нами у вигляді рис. 3.7. Розроблена нами блок-схема має лінійну структуру, яка свідчить про прямі зв'язки між складовими елементами процесу обробки інформації інтегрованої бази даних, а тому є нескладною з точки зору покладення даного алгоритму на мову програмування. Щодо побудови блок-схеми процесу прогнозування плати за навчання й побудови відповідної моделі, тобто другого визначеного нами напрямку – удосконалення системи внутрішнього контролю шляхом його автоматизації, доцільно застосувати поетапність моделювання, а саме:

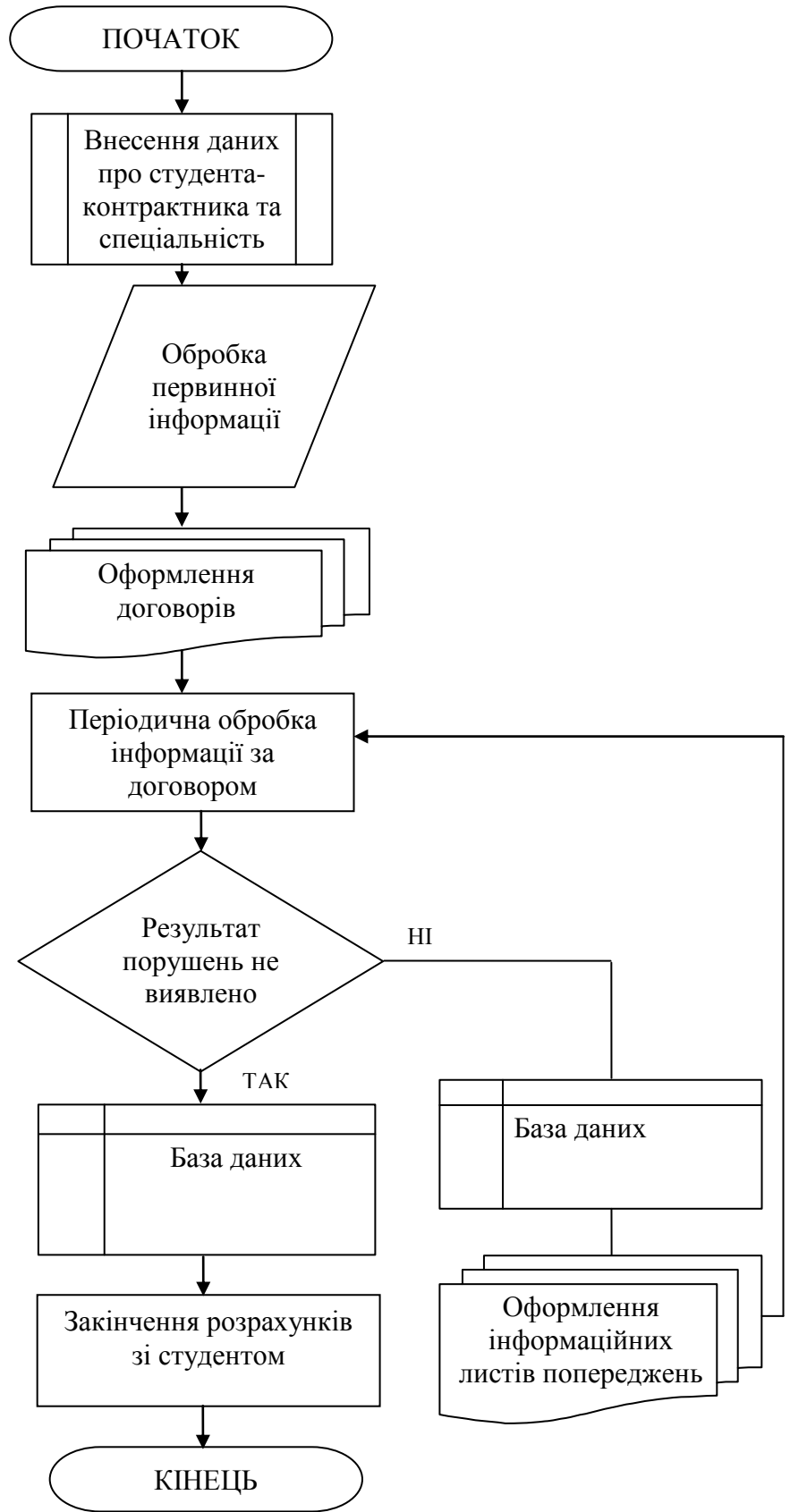


Рис. 3.7. Блок-схема автоматизації контролю платних послуг і формування договорів (контрактів)

Перший етап (I) – постановка економічного завдання, формування цілей, системи посилань, гіпотез, умов; II – розробка алгоритму розрахунку; III – розробка комп'ютерної моделі та програмування; IV – оцінка результатів для потреб управління та прийняття рішення щодо доцільності використання моделі для прогнозування плати за навчання. Розроблена нами блок-схема процесу автоматизації внутрішнього контролю витрат подана в додатку С.

Для реалізації пропонованих проектних рішень найкраще підходить діалогова технологія з використанням інтерактивного режиму на основі управління базами даних, табличних процесорів та стандартних засобів операційної системи.

Головним аргументом на користь вибраної діалогової технології є можливість користувача самому впливати на процес розв'язування задачі з обліку та контролю витрат і калькулювання платних освітніх послуг. Крім того, виходячи із суті задачі – формування оперативної інформації для управління витратами, найбільший ефект при її розв'язуванні дає саме використання діалогової технології.

Ще один момент, який свідчить на користь вибраної технології рішення задачі – це необхідність забезпечення оперативності в коригуванні вхідної та вихідної інформації.

Використання табличного процесора обумовлено формою збереження та видачі інформації у вигляді таблиць, а також методами опрацювання даних, характерних для електронних таблиць. Операції, які виконуються при цьому над таблицями, відповідають діям над реляційними базами даних. Все вище сказане дає підстави стверджувати, що рекомендована нами технологія для рішення поставленої задачі відповідно до об'єкта дослідження є доцільною.

Обробка інформації має за мету одержання кінцевого результату, який передбачений алгоритмом функціонування задачі. Таким результатом контролю, здійсненого з використання автоматизованої інформаційної системи, у випадку наявності відповідної функціональної можливості (коли запрограмовано досягнення тих чи інших критичних значень) може бути формулювання

стандартних рекомендацій з питань усунення недоліків чи оптимізації процесу управління витратами. Окрім цього, даний результат, виведений у вигляді внутрішнього документа форма якого визначена ДВНЗ, діалогового вікна чи машинограми повинен сприяти зниженню ступеня помилковості інформації на усіх етапах її формування (введення даних, обробка та розрахунок проміжних результатів, зведення показників, узагальнення інформації в облікових регістрах, звітності).

Тому у програмному забезпеченні необхідно досягти як найповнішого застосування різноманітних методів контролю. Це дозволить уникнути помилок, неточностей, попередить прийняття невірних управлінських рішень.

Найбільш вдалим був би варіант формування взаємопов'язаних контрольних цифр чи розрахунків. Такий підхід можна забезпечити розробивши альтернативні способи виявлення однієї і тієї ж самої суми. Наприклад, доцільно передбачити можливість порівняння калькуляцій платних освітніх послуг, проплачених сум за їх надання, а також обсягів витрат за статтями. Надзвичайно дієвим з точки зору виявлення відхилень у системі бухгалтерського обліку може бути програмування зустрічного звіряння даних.

Таким чином, використання різних методів контролю в автоматизованій інформаційній системі, в тому числі у формі діалогового режиму, не лише дозволить прискорити сам контрольний процес, а й сприятиме оперативному виявленню відхилень та відповідному управлінському реагуванню на них

З метою достовірного та детального відображення інформації про діяльність державних закладів освіти ми пропонуємо також реалізувати в комп'ютерних програмах можливість деталізації рахунків за їх аналітичними ознаками.

Наприклад, виходячи із запропонованої у розділі 2 методики удосконалення обліку калькулювання собівартості платних освітніх послуг пропонуємо побудувати аналітичний облік таким чином, щоб можна було забезпечити можливість отримати необхідні дані в наступних розрізах:

- 1) вести аналітичний облік нарахування зносу по основних засобах,

придбаних за рахунок загального та спеціального фондів на окремих аналітичних рахунках 401.1 “Фонд у необоротних активах за їх видами, придбаних за рахунок загального фонду” та 401.2 “Фонд у необоротних активах за їх видами, придбаних за рахунок спеціального фонду”. Рахунки 401.1 “Фонд у необоротних активах за їх видами, придбаних за рахунок загального фонду” та 401.2 “Фонд у необоротних активах за їх видами, придбаних за рахунок спеціального фонду” дозволять оперативно без зайвих розрахунків отримувати окремо дані про суми нарахованого зносу по основних засобах, придбаних за рахунок загального і спеціального фондів;

2) формування калькуляції по визначенню собівартості платних освітніх послуг за певною спеціальністю повинно відбуватися з виділенням груп прямих та непрямих витрат за відповідними кодами економічної класифікації видатків, підрахунком загальної суми понесених витрат та врахуванням відсотку рентабельності витрат понесених від надання платних освітніх послуг (який розраховується співвідношенням доходів спеціального фонду за мінусом понесених видатків спеціального фонду до загальної суми видатків спеціального фонду та помноженого на 100 %);

3) накопичення непрямих накладних витрат ВНЗ повинно відбуватися на рахунку 83 “Витрати до розподілу” з наступним розподілом між рахунками видатків 80 “Видатки загального фонду” та 81 “Видатки спеціального фонду” в розрізі аналітичної структури запропонованої в п. 2.1;

4) розподіл непрямих накладних витрат програма повинна проводити за формулами запропонованими в п. 2.3;

5) визначення вартості навчання одного студента повинно бути введено в програму за допомогою порядку розробленого в п. 2.3

Важливою складовою інформаційної бази є система класифікації і кодування. В умовах функціонування автоматизованої системи способи кодування та раціональна класифікація повинні служити повному задоволенню запитів користувачів системи, скороченню трудових витрат на заповнення документів і ефективному використанню обчислювальної техніки. Все це

дозволяє знизити об'єм і час на пошук інформації, необхідної для вирішення завдань, полегшити обробку інформації.

Опис систем класифікації та кодування, яку слід використати при розробці автоматизованої системи обліку витрат і калькулювання платних освітніх послуг має включати:

1. Назву кодової множини (задачі, вхідні документи, вихідні документи).
2. Вид класифікатора (локальний чи ін.).
3. Система кодування (порядкова, комбінована).
4. Структура коду (XX, X XX чи XX XX).
5. Розшифровка коду (Порядковий номер задачі в межах системи; Порядковий номер задачі та порядковий номер документа).

Не вдаючись до подальшої деталізації процесу створення ефективної автоматизованої інформаційної системи обліку та контролю витрат і калькулювання платних освітніх послуг зазначимо, що до переліку робіт також повинні входити:

1. Склад вихідних даних.
2. Рішення з технічного забезпечення.
3. Рішення з математичного забезпечення.
4. Опис програмного забезпечення.

Слід також зазначити, що для оперативного та об'єктивного обліку й контролю платних послуг ДВНЗ необхідно формувати низку документів, які прямо не передбачені процесом бухгалтерського обліку. На формування їх затрачається додатковий час працівників бухгалтерії та відділу маркетингу (економічного відділу). Тому на сьогоднішній день все більшого поширення та актуальності набувають питання удосконалення програмного забезпечення, спрямовані на задоволення управлінських потреб. Як з'ясується, основним шляхом докорінного покращення розв'язування поставленої задачі є визначення об'єкту автоматизації, постановка задачі, аналіз існуючого способу розв'язування задачі, та обґрунтування необхідності його вдосконалення, а

також обґрунтування проектних рішень по створенню інформаційного і програмного забезпечення та технології рішення обліково-контрольної задачі.

У теоретичному плані приведена оцінка проектних рішень вказує, що автоматизація розв'язування задачі з обліку та контролю витрат і калькулювання платних освітніх послуг є доцільною. Результати проведеної роботи дозволяють усунути всі недоліки, які мають місце при ручному обліку послуг і встановити контроль за виконанням поставлених завдань працівниками ДВНЗ. Проте у практичній площині цінним був би розрахунок ефективності впровадження рекомендованих заходів.

Висновки до розділу 3

1. Сучасний розвиток України, характеризується складною економічною ситуацією, яка вимагає створення таких умов контрольного процесу, при яких нераціональне витрачання коштів та недбале ставлення до державної власності стали б якщо неможливими, то хоча б ускладненими. Багато проблем у нашій державі пов'язані також з неефективністю управління на різних рівнях і нездатністю державного контролю виявляти зловживання на етапі їх виникнення, тобто боротися не з наслідками порушень, які вже фактично були здійснені, а з причинами, що призвели до них.

2. Діючим чинним законодавством вводиться нова форма контролю – державний фінансовий аудит, який є різновидом державного фінансового контролю, що й підкреслює його специфічність. Удосконалення аудиту можливе шляхом оптимізації його методики. За наявності визначених процедур ревізорі матимуть можливість детально вивчити видатки відповідними методами і способами аудиту ефективності на предмет виявлення причин їх здійснення, а також одержати від посадових осіб об'єкта контролю пояснення або розрахунки щодо доцільності проведення цих видатків. Такий порядок забезпечить

підвищення ефективності та раціональності використання виділених асигнувань, а також дозволить оперативно реагувати на негативні факти не після того, як вони відбудуться, а в процесі фінансово-господарської діяльності, коли ще можна виправити ситуацію прийнявши відповідне управлінське рішення.

3. Суть державного фінансового аудиту зводиться до контролю і аналізу фактичного стану справ щодо законного та ефективного використання державних коштів і майна, а не процесу формування собівартості платних освітніх послуг, отже необхідні відповідні наукові розробки цього напрямку. При формуванні методики аудиту необхідно виходити з того, що для виявлення фактів неефективного використання бюджетних коштів слід здійснювати аналіз (оцінку) усіх державних заходів і майже всіх процесів, які пов'язані з ними й, таким чином, отримувати пояснення, як та за допомогою яких конкретних засобів слід переходити із однієї ситуації в іншу для того, щоб досягти певної мети (а саме ефективного використання коштів).

4. Рекомендації щодо методики і техніки проведення аудиту та внутрішнього контролю витрат на надання платних освітніх послуг повинні базуватися на прийнятій до уваги класифікації витрат, організації та методів обліку, системі розподілу накладних витрат і розроблених для цього робочих документах з найважливіших напрямів удосконалення обліку та контролю витрат і калькулювання собівартості платних освітніх послуг є автоматизація. Однак вітчизняний ринок програмного забезпечення недостатньо наповнений програмами, які спрямовані на ведення бухгалтерського обліку в бюджетних установах (в тому числі й в державних закладах освіти). Причому значне місце тут відводиться програмам, виготовленим в Росії. Проведені дослідження показали, що програми запропоновані на ринку інформаційних послуг не в повному обсязі виконують всі вимоги, які до них висуваються.

5. З метою достовірного та детального відображення інформації про діяльність державних закладів освіти автором:

– визначено проблеми впровадження автоматизованих систем обліку та контролю витрат і калькулювання платних освітніх послуг;

- сформульовано основні вимоги, які висуваються до програмних засобів для автоматизації бухгалтерського обліку ДВНЗ;
- визначено етапи робіт для вирішення задачі з розробки програмного забезпечення для обліку та контролю та обґрунтовано критерії, які має задовольняти автоматизована система;
- з метою забезпечення вибору того чи іншого варіанту автоматизації розроблено рекомендації щодо здійснення бальної оцінки можливих альтернатив, які реалізують мету розробки та визначено порядок її проведення;
- зроблено опис систем класифікації та кодування, яку слід використати при розробці автоматизованої системи обліку витрат і калькулювання платних освітніх послуг.

Основні результати розділу опубліковані в наукових працях автора [150, 154, 155].

ВИСНОВКИ

У дисертації наведене теоретичне узагальнення та нове вирішення актуальної задачі ведення обліку, калькулювання й контролю витрат на надання платних освітніх послуг. Це дало змогу сформулювати такі висновки та пропозиції.

1. Активізація ринкових відносин у бюджетній сфері зумовила об'єктивну потребу удосконалення діючої практики обліку й калькулювання собівартості платних освітніх послуг з орієнтацією на зміну усталених підходів до діяльності ДВНЗ.

2. Результативність роботи державних вищих навчальних закладів визначається оптимальним рівнем собівартості наданих послуг, досягнення якої передбачає формування науково-обґрунтованої класифікації витрат. В роботі на основі критичної оцінки існуючих підходів обґрунтовано пропозиції щодо складу витрат за статтями калькуляції відповідно до особливостей освітньої галузі, уточнено склад прямих витрат і обґрунтовано доцільність їх розмежування за центрами відповідальності. Це дозволяє вивчити і оцінити рівень витрат та їх відповідність періодам, у яких вони були фактично понесені в процесі надання платних освітніх послуг, а також визначити реальний обсяг прямих витрат в собівартості освітніх послуг. Такий підхід забезпечує також визначення фактичного обсягу прямих витрат у собівартості освітніх послуг.

3. Для досягнення зіставності даних поточного обліку й звітності за кожним видом доходів і видатків бюджетної установи в роботі обґрунтовано доцільність використання при розрахунку собівартості освітньої послуги оновленої номенклатури видатків, яка охоплює всі рівні деталізації бюджетної класифікації.

4. Удосконалено методику обліку зносу основних засобів і перенесення їх вартості на собівартість освітніх послуг. На відміну від чинної практики запропоновано відображати вартість придбаних основних засобів і окремих

предметів в складі аналітичних рахунків субрахунку 401 “Фонд у необоротних активах” за їх видами; опрацьовано метод відображення в обліку щомісячного перенесення вартості основних засобів на собівартість платних освітніх послуг, на відміну методики, яка застосовується в державних закладах освіти і передбачає її віднесення на зменшення власних джерел фінансування в кінці звітнього року.

Запропонована методика обліку перенесення вартості основних засобів на собівартість платних освітніх послуг дозволить методично встановити однакове визначення обсягів і складу витрат, які включаються до собівартості освітніх послуг, чого не передбачають діючі методики обліку і калькулювання, і зберігати ув'язку статей в балансі, що склалася традиційно, а також тотожність касових і фактичних видатків.

5. При калькулюванні собівартості освітніх послуг рекомендовано комплексне використання позамовного та елементів нормативного методу, що дозволить у поєднанні із застосуванням рекомендованих натуральних баз розподілу загальноузівських (накладних) витрат визначити реальну собівартість наданих освітніх послуг, забезпечить дієвий та оперативний контроль за її рівнем, а також можливість визначення мінімальної вартості навчання за відповідним напрямом, що надзвичайно важливо для управління ДВНЗ.

6. За чинною методикою у ДВНЗ прямі та непрямі витрати обліковуються на одному рахунку, що ускладнює процедуру їх виділення із сукупності всіх витрат і можливість забезпечення розподілу реальних сум накладних витрат на відповідні спеціальності. В дисертації доведена теоретична і практична доцільність обліковувати деталізовану інформацію про склад накладних витрат на окремому рахунку 83 “Витрати до розподілу” із запровадженням низки аналітичних рахунків для розмежування витрат за джерелами фінансування і видами діяльності. Внаслідок цього забезпечується уніфікація збору та узагальнення даних про накладні витрати за місцями їх виникнення і звітними періодами, що дозволяє накопичувати інформацію про обсяг витрат, які підлягають розподілу відповідно до носіїв (бази розподілу) витрат.

7. В дисертаційній роботі розроблено базові показники для розв'язання облікової задачі з розподілу загальноузовівських (накладних) витрат при калькулюванні собівартості платних освітніх послуг, у яких враховано пропозиції щодо класифікації витрат та їх аналітичного обліку.

8. Застосування на практиці розробленої блок-схеми алгоритму розв'язку задачі з калькулювання собівартості освітніх послуг, у якій враховано пропозиції, обґрунтовані у дисертації, дозволить керівництву отримувати своєчасну інформацію для управління витратами й забезпечить зниження витрат робочого часу обліково-економічних працівників бухгалтерської служби на формування відповідної документації.

9. Удосконалення контролю витрат в ДВНЗ можливе завдяки внесенню уточнень в діюче законодавство щодо особливостей застосування різних видів державного фінансового контролю в галузі вищої освіти та обґрунтування доцільності широкого використання аудиту.

10. З метою розвитку та удосконалення системи внутрішнього контролю витрат ДВНЗ на надання платних освітніх послуг автором сформовано методичні рекомендації та систематизовано етапи його здійснення. При цьому враховано авторський підхід до складу (класифікації) витрат і специфіку галузі вищої освіти. Для забезпечення оперативності проведення внутрішньогосподарського контролю витрат і здійснення розрахунків за надані освітні послуги в дисертаційній роботі побудовано блок-схему його автоматизації.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Александров В.Т., Ворона О.І., Германчук П.К. та інші. Планування, облік, звітність контроль у бюджетних установах, державне замовлення та державні закупівлі. – К.: НВП “АВТ”, 2004. – 593 с.
2. Андрущенко В.П. Основні тенденції розвитку вищої освіти України на рубежі століть (Спроба прогностичного аналізу) // Вища освіта України. – 2001. – № 1.- С. 5-7.
3. Атамас П.Й. Основи обліку в бюджетних організаціях: Навчальний посібник. – Київ: Центр навчальної літератури, 2005. – 288с.
4. Бабарыкин С.В. Возникновение и развитие теории учета затрат в США и Великобритании // Бухгалтерский учет. – 1997. – № 3. – С.12-17
5. Безрукий П.С. Бухгалтерський облік. К.: КНЕУ, 2001. – 490 с.
6. Безруких П.С., Кашаев А.Н., Комиссарова И.П. Учет затрат и калькулирование в промышленности. – М.: Финансы и статистика, 1989. – 263 с.
7. Бескид Й.М. Перспективи нормативного планування витрат на соціальну сферу // Фінанси України. - 2000.- № 4.- С. 42 – 48.
8. Білуха М.Т. Теорія бухгалтерського обліку. Підручник. – К.: КДТЕУ, 2000. – 692 с.
9. Боголіб Т.М. Принципи управління вузом: Монографія: – К.: Т-во “Знання”, КОО, 2004 – 204 с.
- 10.Бойко В.М., Вашків П.К. Бізнес: словник-довідник. – К.: Україна, 1995. – 157 с.
- 11.Бойко С.В. Генезис калькуляції // Вісник ЖІТІ. Економічні науки. – 2001. – №17. – С. 22-27.
- 12.Бородкин А.С. Учет издержек производства в системе хозяйственного расчета. – К.: Вища школа, 1975. – 232 с.
- 13.Брусенцова В.И. Нормативный учет затрат в непрерывных производствах. Учебное пособие / В.И. Брусенцова. – М.: Издательство “Экзамен”, 2002. – 160 с.

- 14.Бунимович В.А. Калькулирование себестоимости промышленной продукции. – М.: “Финансы”, 1967. – 216 с.
- 15.Бутинець Ф.Ф. Історія розвитку бухгалтерського обліку. Ч.І. Навчальний посібник для студ. спец.7.050106 “Облік і аудит”. – Житомир: ЖІТІ, 1999. – 928с.
- 16.Бутинець Ф.Ф., Остапчук Т.П., Остап'юк Н.А., Сисюк С.В. Бухгалтерський облік у бюджетних установах: Навчальний посібник. – 2-е вид., доп. і перероб.- Житомир: ПП “Рута”, 2006. – 472 с.
- 17.Бутинець Ф.Ф., Чижевська Л.В., Герасимчук Н.В. Бухгалтерський управлінський облік. Навчальний посібник для студентів спеціальності 7.050106 „Облік і аудит”. – Житомир: ЖІТІ, 2000. – 448 с.
- 18.Бутинець Ф.Ф. Теорія бухгалтерського обліку. Підручник. – Житомир: ПП “Рута”, 2003. – 444 с.
- 19.Бутинець Ф.Ф., Виговська Н.Г., Малюга Н.М., Петренко Н.І. Контроль і ревізія / Підручник / за ред. Ф.Ф. Бутинця. – 3 вид. – Житомир: – ПП “Рута”, 2002. – 544 с.
- 20.Бухгалтерський облік у бюджетних установах: Навч. посібник / За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир: ПП “Рута”, 2004. – 448 с.
- 21.Бухгалтерський облік: Основи обліку. Фінансовий облік. Внутрішньо господарський (управлінський) облік: Навчальний посібник / В. Сопко, З. Гуцайлюк, М. Щирба, М. Бенько. – Тернопіль: Астон, 2005. – 495с.
- 22.Бухгалтерський словник / За заг. ред. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир: Рута, 2001. – 224 с.
- 23.Бюджетний кодекс України: закон, засади, коментар / За редакцією О.В.Турчинова і Ц.Г.Огня. – К.: Парламентське вид-во, 2002. – 320 с.
- 24.Бюджетный учет: новый порядок ведения с 2005 года / Под. ред. Г.Ю. Касьяновой (2-е изд., перераб. и доп.). – М.: Информ-центр XXI века, 2005. – 480 с.
- 25.Василик О.Д. Державні фінанси України: Навч. посібник. – К.: Вища школа, 2002. – 416 с.

- 26.Василик О.Д., Павлюк К.В. Бюджетна система України: Підручник. – К.: Центр навчальної літератури 2004. – 544 с.
- 27.Вахрушина М.А. Бухгалтерский управленческий учет: Учеб. Пособие / ВЗФЭИ. – М.: ЗАО “Финстатинформ”, 2000. – 359 с.
- 28.Вербило О.Ф., Кондрацька Т.П. Бухгалтерський облік у бюджетних установах: Навч. посібн: – К.: Національний аграрний університет. – 2003. – 296 с.
- 29.Воловец Я. Обґрунтування вартості навчання у ВНЗ // Економіка України. – 2003. – № 4 (497). – С. 68-71.
- 30.Галушка Є.О., Охрімівський О.В., Хижняк Й.С. Казначейська справа: Навч. посіб. – Чернівці: Книги – XXI, 2004. – 248 с.
- 31.Германчук П.К., Стефанік І.Б., Рубан Н.І, Александров В.Т. Назарчук О.І. Державний фінансовий контроль: ревізія і аудит. – К.: НВП “АВТ”, 2004. – 424 с.
- 32.Гнибіденко І.Ф., Колот А.М. Соціальна безпека: теорія та українська практика. Монографія. - К.: КНЕУ, 2006. - 292 с.
- 33.Гомберг Л. Значение расходов // Счетоводство. – 1897. – Том 10.
- 34.Гордонов Л. Распределение заводских накладных расходов в промышленности // Вестник счетоводства. – 1924. – № 9-10.
- 35.Господарський кодекс України, затверджений Законом України № 436-IV від 16.01.2003 р.
- 36.Граниш В.В. Хозяйственный механизм в системе платных услуг / АН Украины. – К.: Наукова думка, 1993. – 105 с.
- 37.Грішнова О.А. Людський капітал: формування в системі освіти і професійної підготовки. - К.: Т-во “Знання”, КОО, 2000. - 254 с.
- 38.Давидов Г.М. Аудит: теорія і практика. Монографія. – Кіровоград: ТОВ “Імекс-ЛТД”. – 2006. – 324 с.
- 39.Давидов Г.М. Аудит: Навч. посіб. – 2-ге вид., перероб. і доп. – К.: Знання, 2001. – 363 с.
- 40.Данилевський Ю.А., Овсянников Л.Н. Фінансовий контроль: основні напрямки розвитку // Бухгалтерський облік. – 2004. – № 24. –С. 6-7.

41. Данилишин Б., Куценко В. Культурно-освітня сфера як соціальна база підтримки ринкової трансформації в Україні. – К.: НАНУ, Рада по вивченню продуктивних сил України. - 1999. - 123 с.
42. Дарманський М.М. Соціально-педагогічні основи управління освітою в регіоні. – Хмельницький. Поділля, 1997. – 260 с..
43. Дедков Е.П. Бюджетный учёт. – М.: Финансы и статистика, 1983. – 232 с.
44. Джога Р.Т. Бухгалтерський облік у бюджетних установах: Навч. посіб. – К. : КНЕУ, 2001. – 250 с.
45. Джога Р.Т., Свірко С.В., Сінельник Л.М. Бухгалтерський облік у бюджетних установах: Підручник / За заг. ред. проф. Р.Т.Джоги. – К.: КНЕУ, 2003. – 483 с.
46. Дідух С.В. Проблеми здійснення оцінки та нарахування зносу необоротних активів бюджетних установ і шляхи їх вирішення // Економіка: проблеми теорії та практики. Збірник наукових праць. Випуск 177: В 2 т. – Дніпропетровськ: ДНУ, 2003. Том II. – С.625-631.
47. Дмитренко Г. Стратегический менеджмент в системе образования. – К.: МАУП. – 1999. - 176с.
48. Дребот І.С. Повнота і злагодженість реалізації контрольних функцій усіма учасниками бюджетного процесу – важливий фактор дієвості фінансового контролю // Фінансовий контроль. – 2006. – №4 (33). – С.51-54.
49. Друри К. Введение в управленческий и производственный учет: Пер. с англ. / Под ред. Н.Д. Эриашвили. М.: Аудит, ЮНИТИ, 1998. – 783 с.
50. Друри К. Учет затрат методом стандарт-кост. - М.: Аудит, “Юнити”, 1998. – 224 с.
51. Ерошин В.И. Перспективы финансирования // Педагогика. – 1993. – № 4.–С. 19.
52. Єпіфанов А.О., Сало В.І., Д’яконова І.І. Бюджет і фінансова політика України. – К.: Наукова думка, 1997.– 375 с.
53. Жила В.Г. Ревізія та аудит: Навч. посібник. – К.: МАУП, 1998. – 96 с.
54. Завгородний В.П. Бухгалтерский учёт в Украине. – К.: А.С.К., 1999. – 864 с.

55. Загорський А.Г., Вознюк Г.А., Партин Г.О. Інвестиційний словник: Навч. посібник. – Львів: Видавництво “Бескид Біт”, 2005. – 512 с
56. Зварич М. Організація бухгалтерського обліку в системі управління бюджетною установою // Баланс-Бюджет. – 2004, - № 19(52) жовтень 2004 р. – С.28.
57. Инструкция по бухгалтерскому учёту в учреждениях и организациях, состоящих на государственном бюджете СССР. – М.: Финансы и статистика, 1987. – 160 с.
58. Інструкція з інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів, розрахунків та інших статей балансу. Наказ Головного управління Державного казначейства № 90 від 30.10.1998р. // Офіційний вісник України. – 1998.– № 46. – С. 171.
59. Інструкція про порядок використання і облік позабюджетних коштів бюджетних установ та звітності про них, затверджена наказом Головного управління Державного Казначейства України від 11.08.1998 р. № 63 // Офіційний вісник України. – 1998. – № 37.
60. Казнова М.І. Ціна на послуги в освітніх закладах // Фінанси України. – 2001.– № 3. – С. 69-73.
61. Каленський М.М. Удосконалення фінансового контролю за витрачанням бюджетних коштів // Фінанси України. – 2001. – № 5. – С. 65-69.
62. Каленський М.М., Стефаник І.Б. До питання розвитку державної контрольно-ревізійної служби // Фінанси України. – 1999. – № 2. – С. 71-77.
63. Каленюк І.С., Кучеренко Д.І. Приватний сектор на ринку освітніх послуг в Україні // Теорія мікро- та макроекономіки. Вип. 14. – К.: АМУ, 2003. – С. 18-25.
64. Калюга Є.В. Класифікація контролю та шляхи її вдосконалення. // Фінансовий контроль. – 2002. – №1. – С.45
65. Калюга Є.В. Фінансово-господарський контроль у системі управління: Монографія. – К.: Ельга, Ніка-Центр, 2002. – 360 с.
66. Калькуляция себестоимости в промышленности / Под ред. проф. А.Ш. Маргулиса. – М. Финансы, 1975. – 295 с.

67. Канєва Т.В. Бухгалтерський облік у бюджетних установах: Навч. посібн. – К.: Книга, 2004. – 180с.
68. Колеватова О.А. Учет доходов и расходов от предпринимательской деятельности в бюджетных учреждениях // Бух. учет в бюджет, и некоммер. организациях. – 2001. – № 10 (01). – С. 48 – 54.
69. Кондрашова Т. Директ-костинг у системі управлінського обліку й аналізу вищих навчальних закладів державної форми власності // Схід. – 2006. - № 5 (77). - С.11-15.
70. Конституція України. Затверджена ВРУ 28.06.1996 р. № 254/96-ВР // Відомості ВРУ. – 1996. – № 30.
71. Корсак К.В. Світова вища освіта. Порівняння і визнання закордонних класифікацій і дипломів / За заг. ред. проф. Г.В. Щокіна: Монографія. – К.: МАУП-МКА, 1997. – 208 с.
72. Котляров С.А. Управление затратами. – СПб: Питер, 2001. – 160 с.
73. Котов В.Ф. Стоимостные категории в планировании промышленного производства: Вопросы методологии. – М.: Экономика, 1990. – 224 с
74. Крисюк В.І., Каленський М.М., Юрченко О.В. Ревізія і контроль в установах і організаціях бюджетної сфери: Навчальний посібник. – К.: В-во Європейського університету фінансів, інформаційних систем, менеджменту і бізнесу, 2000. – 148 с.
75. Кужельний М.В., Лінник В.Г. Теорія бухгалтерського обліку: Підручник. – К.: КНЕУ, 2001. – 334 с.
76. Кузьмінський А.М. Кузьмінський Ю.А. Теорія бухгалтерського обліку. -К.: Все про бухгалтерський облік. – 1999. – 288 с.
77. Куценко В.І., Трілленберг Г.І. Менеджмент сфери послуг. – К.: НАН України, 2007. – 459 с.
78. Ластовецкий В.Е. Учет затрат по факторам производства и центрам ответственности. – М.: Финансы и статистика, 1988. – 165 с.
79. Левицька С. О. Облік та аналіз діяльності бюджетних установ: Монографія.- Рівне: УДУВГП, 2004.- 233 с.

- 80.Литвин Ю.Я., Олійник В.М. Прогресивні методи обліку витрат на виробництво (вітчизняні і зарубіжні). – Тернопіль: Збруч. – 218.с.
- 81.Лихвицький О. Не зловживайте бюджетними коштами // Урядовий кур'єр. – 2001.– 8 груд. – № 235. – С.5
- 82.Луніна І.О. Державні видатки: тенденції і фактори зростання // Фінанси України. – 2001. - №4. – С. 104-110.
- 83.Лучко М.Р. Бухгалтерський облік в управлінні бізнесом: зарубіжний досвід. – К.: Облікінформ., 1997. – 144 с.
- 84.Маляревський Ю.Д., Сімченко Л.М., Ольховська В.В. Бюджетний облік і звітність: Навч. посіб. – Х.: Видавничий дім „ІНЖЕК”, 2003. – 208 с.
- 85.Маркіна І.А. Методичні питання ефективності управління // Фінанси України, 2000.–№6.– С. 24-32.
- 86.Матвеева В. Замазій С. Бюджетні організації: бухгалтерський облік та оподаткування. – 4-те вид., перероб. і доп. – у 2-х томах. Т. 1.- Х.: Фактор, 2004. – 474 с.
- 87.Методичні рекомендації з проведення органами державної контрольно-ревізійної служби аудиту фінансової та господарської діяльності бюджетних установ, затверджені наказом головокРУ України від 19.12.05 р. №451.
- 88.Михалкевич А.П. Бухгалтерский учет в зарубежных странах: Учеб. пособие. – 2-е изд., перераб. и доп. – Минск: ООО “Минсанта”, 2003, – 202 с.
- 89.Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку, К.: ФП БАУ, 2000. - 1272.с.
- 90.Національні стандарти бухгалтерського обліку в Україні. Закони. Положення. Інструкції: Зб. норматив-правов. актів/ Упоряд. Д.О.Горлов, І.В.Шпак. – К.: Інтер. 2000. – 232 с.
- 91.Нашкерська Г.В. Бухгалтерський облік: Навчальний посібник. – Київ: Центр навчальної літератури, 2004. – 464 с.
- 92.Новий тлумачний словник української мови. У 4 т. / Уклад. В.В.Яремко, О.М.Сліпушко, - Т.1. – К: АКОНІТ, 2001.
- 93.Новіков В.М. Фінансово-кредитні питання вищої школи // Фінанси України. - 1997. - №1. – С.13-26.

- 94.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.
- 95.Облік у бюджетних установах: Навчальний посібник / За загальною редакцією О.А. Заїнчківського, доктора економічних наук та Т.М.Сторожук, кандидата економічних наук. – Ірпінь: Академія ДПС України, 2002. – 535 с.
- 96.Оганян Г.А. Совершенствование сферы услуг. – К.: Знание, 1989. - 48 с.
- 97.Оперативный контроль экономической деятельности предприятия / Б.И. Валуев и др. – М.: Финансы и статистика, 1991. – 289с.
- 98.Освіта в Україні 1992-1994 р. (Інформаційно-аналітичний матеріал). – К.: Міністерство освіти України, 1995. – 64 с.
- 99.Освіта України: політика, принципи, структура, статистика. – К., 2005.
100. Основні показники діяльності вищих навчальних закладів України на початок 2005/06 навчального року. Статистичний бюлетень.– К.: Держкомстат. - 2006.- 185 с.
101. Остап'юк М.Я., Даньків Й.Я., Лучко М.Р. Теорія бухгалтерського обліку (історичні та методологічні аспекти). Монографія. – Ужгород: Ужгородський держуніверситет, 1998. – 148 с.
102. Палий В.Ф. Основы калькулирования. – М.: Финансы и статистика, 1987. – 288с.
103. Панкевич Л. Бухгалтерський облік у бюджетних установах: Практичний посібник / Л.Панкевич, М.Зварич, Р.Бойко, Л.Лучечко. – Львів: Аверс, 2001. – 304 с.
104. Пачоли Л. Трактат о счетах и записях. – М.: Финансы и статистика, 1994. – 73 с.
105. Перелік груп власних надходжень бюджетних установ, вимог щодо їх утворення та напрямів використання, затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 17.05.2002 р. № 659 // Урядовий кур'єр. – 2002. – 25 трав. – №94.

106. Перелік платних послуг, які можуть надаватися державними навчальними закладами // Затв. Постановою КМУ від 20.01.1997 р. № 38 // Офіційний вісник України. – 1997. – № 4.
107. Пирога С., Пирога І. Джерело фінансування освіти // Економіка України. – 1997. – № 2. – С. 88.
108. Піднебесна Т. Кроки реформування державного фінансового контролю // Все про бухгалтерський облік. – 2006. – № 13. – С. 40.
109. План рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ, затверджений наказом Головного управління Державного казначейства України від 10.12.99 № 114, зареєстрований Міністерством юстиції України 20.12.99 № 890/4183. – Щотижневик „ГоловБух” № 8/2000 р. – С. 1 (вкладиш).
110. Поклад И.И. Учет, калькулирование и анализ себестоимости промышленной продукции. – М.: Финансы, 1966. – 256 с.
111. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 „Витрати”, затверджений наказом Міністерства фінансів України від 31 грудня 1999 року №318.
112. Порядок застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ, затверджений ГУ ДКУ 10.12.1999р., №114 // Бухгалтерія. – 2001. – № 4 (367).
113. Порядок казначейського обслуговування позабюджетних коштів установ і організацій, що утримуються за рахунок коштів державного бюджету: Затв. наказом Головного управління Державного казначейства України від 25.03.1999 р. № 27.
114. Порядок надання платних послуг державними навчальними закладами, затверджений наказом Міністерства освіти України, Міністерства фінансів України, Міністерства економіки України від 27 жовтня 1997 р. № 383/239/131
115. Порядок проведення органами державної контрольно-ревізійної служби аудиту фінансової та господарської діяльності бюджетних установ, затверджений постановою КМУ від 31.12.04 р. №1777.

116. Порядок складання карток і книг аналітичного обліку бюджетних установ: - наказ Державного казначейства України від 06.10.2000 р. № 100 // Бізнес. – 2000. – № 47. – С. 35-37.
117. Порядок управління єдиним казначейським рахунком: – Наказ Державного казначейства України від 11.02.2002 р. № 23.
118. Постанова Кабінету Міністрів України “Про затвердження переліку платних послуг, які можуть надаватися державними навчальними закладами” від 20.01.1997 р. № 38 зі змінами і доповненнями від 14.11.97 р. № 1264 та від 06.04.1999 р. № 547.
119. Постанова Кабінету Міністрів України “Про затвердження стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007-2015 роки” № 34.
120. Постанова КМУ “Про здійснення міністерствами, іншими центральними органами виконавчої влади внутрішнього фінансового контролю” від 22.05.02 р. № 685.
121. Правдюк Н.Л. Фінансовий облік та його значення в умовах ринкової економіки // Вісник ЖІТІ. – 2002, № 20. – С. 227-236.
122. Про аудиторську діяльність Закон України від 22.04.93 р. № 3125-ХІІ.
123. Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні // Закон України від 16.07.1999 р. № 996-ХІV // Все про бухгалтерський облік. – 2000. – № 211. – С. 3-6.
124. Про бюджетну класифікацію та її запровадження: Наказ Міністерства Фінансів України від 27.12.2001 р. № 604.
125. Про вищу освіту: Закон України, затв. Верховною радою України від 17.01.2002 № 2984-ІІІ.
126. Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо запобігання фінансових правопорушень, забезпечення ефективного використання бюджетних коштів, державного і комунального майна Закон України від 15.12.2005 р. № 3202-ІV.
127. Про впровадження казначейської системи виконання державного бюджету

// Постанова Кабінету Міністрів України і Національного банку України від 14.01.1997 р. № 13.

128. Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні: Закон України № 83/98-ВР від 05.02.1998 р.

129. Про державну податкову службу в Україні // Закон України № 509 – XII від 04.12.1990 р. // Відомості ВРУ. – 1991. – № 6.

130. Про затвердження Інструкції з обліку основних засобів та інших необоротних активів бюджетних установ: Наказ Державного казначейства України від 17.07.2000 р. №64 (у редакції наказу ДКУ від 21.02.2005 р. № 30).

131. Про затвердження Порядку обслуговування державного бюджету за видатками: Наказ Державного казначейства України від 25.05.2004 р. № 89.

132. Про оподаткування коштів бюджетних установ і організацій: Лист Державного казначейства України від 16.08.2000 р. № 07-22/868-5986 // Баланс. – 2000.–№42.

133. Про оподаткування прибутку підприємств” Закон України “від 28.12.94 №334-94/ВР, зі змінами та доповненнями

134. Про освіту: Закон України, затв. Верховною радою УРСР від 23.05.1991 №1060-XII.

135. Про порядок складання, розгляду, затвердження та основні вимоги до виконання кошторисів бюджетних установ: - Постанова Кабінету Міністрів України від 28.01.2002р. №228.

136. Програма реформування системи бухгалтерського обліку із застосуванням міжнародних стандартів, затверджена Постановою Кабінету Міністрів України від 28.10.98 №1706.

137. Продовження навчання та здобуття професії статистичний бюлетень. - К.: Держкомстат, 2006.– 97 с.

138. Проект Закону України “Про державний контроль за дотриманням бюджетного законодавства та відповідальність за бюджетні правопорушення”// www.liga.net.ua.

139. Проект Закону України “Про державний фінансовий контроль”// [www. liga. net. ua](http://www.liga.net.ua).
140. Проект Закону України “Про систему державного фінансового контролю в Україні // [www. liga. net. ua](http://www.liga.net.ua).
141. Пушкар М.С. Тенденції та закономірності розвитку бухгалтерського обліку в Україні. – Тернопіль: Економічна думка, 1999. – 422 с.
142. Рикардо Д. Сочинения.Т.І.- М.: Госполитиздат,1955.- 360 с.
143. Романів М.В. Державний фінансовий контроль і аудит. К.: ТОВ “НІОС”, 1998. – 217 с.
144. Рубан Н. Якісна робота ревізора – зменшення кількості фінансових порушень // Урядовий кур’єр. – 2006. – № 20. – С. 7
145. Сафонова В. Інноваційні підходи до методології прогнозування розвитку вищої освіти // Вища освіта України. – 2004. – № 1. – С. 108-110.
146. Свірко С.В. Бухгалтерський облік в бюджетних установах: методологія та організація. Монографія. - К.: КНЕУ, 2006. - 244 с.
147. Свірко С.В. Організація бухгалтерського обліку в бюджетних установах. - К.: КНЕУ, 2006. - 380 с.
148. Свірко С.В. Реформування бухгалтерського обліку бюджетних установ в Україні // Проблеми формування фінансової економіки. Спецвипуск. – К.: КНЕУ, 2001.
149. Сисюк С. В. Бухгалтерський облік прямих і непрямих витрат державних закладів освіти // Галицький економічний вісник. – 2006. - №4. – С. 150-154.
150. Сисюк С.В Проблеми здійснення аудиту ефективності використання бюджетних коштів // Галицький економічний вісник. – 2005.– № 1. – С.133-138.
151. Сисюк С.В. Методика обліку та розподілу накладних витрат державних закладів освіти // Вісник Житомирського державного технологічного університету. – 2006. – №3(37). – С.107 – 112.
152. Сисюк С.В. Облікова політика та її роль у вирішенні проблем обліку платних освітніх послуг // Становлення облікової політики в Україні: Тези доп.

Всеукр. наук. конф. 18-19 травня 2007 р. – Тернопіль: Економічна думка, 2007. – С. 194–196.

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

154. Сисюк С.В. Проблеми здійснення та законодавчого врегулювання державного та внутрішнього фінансового контролю в державних закладах освіти // Матеріали III міжнародної науково-практичної конференції „Науковий потенціал світу – 2006”. – Дніпропетровськ. –2006. – С.100-102.

155. Сисюк С.В. Система державного фінансового контролю та проблеми її розвитку й удосконалення // Наукові записки Тернопільського національного педагогічного університету ім. В. Гнатюка. Серія: економіка. Випуск 21. – 2007. С. 123 – 128.

156. Сисюк С.В. Теоретичні передумови організації обліку коштів спеціального фонду бюджетних установ // Матеріали VII-ої міжнародної науково-практичної конференції „Наука і освіта 2004”. Том 17. Бухгалтерський облік і аудит. – Дніпропетровськ, 2004. – С.76 -77.

157. Словник нормативних економічних термінів: Навчально-методичний посібник / Укладач Л.І. Гаврилюк. – Житомир: ЖІТІ, 2002. – 184 с.

158. Смит А. Исследование о природе и причинах богатства народов. – М.: Соцэкгиз, 1962.– 684 с.

159. Соколов Я.В., Соколов В.Я. История бухгалтерского учета. – М.: Финансы и статистика, 2003. – 276с.

160. Соколов Я.В. Очерки по истории бухгалтерского учета. – М.: Финансы и статистика, 1991. – 480 с.

161. Сопко В.В. Бухгалтерський облік в управлінні підприємством: Навч. Посібник. – К.: КНЕУ, 2006. – 526 с.

162. Статистичні дані (Вищі навчальні заклади). – К.: Міністерство освіти України, 1995. – 252 с.

163. Стефанюк І.Б. Чи потрібен Україні закон про фінансовий контроль? // Фінансовий контроль. – 2006. - № 2 (31). – С. 5-8.
164. Стефанів І.Ф. Ефективність управління факторами виробництва // Наукові записки. Збірник праць кафедри економічного аналізу. Випуск 12. Частина 2. – Тернопіль: Економічна думка, 2003. – С.19-21.
165. Стуков С.А. Система производственного учета и контроля. – М.: Финансы и статистика, 1998. – 223 с.
166. Счепези М. Накладные расходы в текстильной промышленности, их применение, состав и определение в конце месяца // Вестник счетоводства. – 1925. – № 3-4. – С. 10
166. Ткаченко Н.М. Бухгалтерський фінансовий облік на підприємствах України: Підруч. для студ. економ. спец. вищ. навч. закл. – 6-те вид. – К.: АСК., 2005. – 784 с.
167. Фаріон І.Д., Свірко С.В. Бухгалтерський облік у бюджетних установах та фінансових органах: Навч. посібник. – Тернопіль: Економічна думка, 1999. – 529 с.
168. Харківському національному університету імені В.Н. Каразіна – 200 років (інтерв'ю з ректором університету Вілем Бакіровим) // Вища освіта України. – 2005. – № 1. – С. 5.
169. Хонгрэн Дж. Бухгалтерский учет: управленческий аспект / Ч.Хонгрэн, Д.Фостер; Под ред. Я.В. Соколова; Пер. с англ. – Москва: Финансы и статистика, 2004. – 416 с.
170. Цивільний кодекс України // Верховна Рада України: Кодекс від 16.01.03 р. № 435-IV.
171. Швець В.Г. Теорія бухгалтерського обліку: Підручник, – 2-ге вид., перероб. і доп. – К.: Знання, 2006. – 525 с.
172. Шеремет А.Д. Управленческий учёт: Учебное пособие. – М.: ФБК-ПРЕСС, 1999. – 512 с.
173. Шерстюк Л.В. Аудит підприємств з різними джерелами фінансування діяльності // Аудитор України. – 2004, – №1.– С.16-18.

174. Шишкова Т.В., Николаева О.Е. Управленческий учет. – СПб.: Питер, 1997. – 365 с.
175. Щекин Г.В. Организация непрерывного обучения кадров на производстве. – К.: МАУП, 1992. – 36 с.
176. Щенков С.А. Бухгалтерский учёт в промышленности. – 3-е изд. – М. Финансы, 1969. – 424 с.
177. Юрий С.І., Бескид Й.М. Бюджетна система України. Навчальний посібник. – К.: НІОС. 2000. – 400 с.
178. Юрий С.І., Стоян В.І., Мац М.Й. Казначейська система: Підручник. – Тернопіль: Карт-бланш, 2002. – 590 с.
179. Юхименко В.В. Экономическое регулирование сферы платных услуг. – К.: Наукова думка, 1992. – 102 с.
180. Bowen H.R. Investment in learning. San Francisco, 1978. – 362 p.
181. Higher Education in Europe – Vol. XX, 1995 Nos. 1-2. – P. 18-173.
182. Jablonska-Skinder H., Teichler U. Higher Education Diplomas in Europe. – UNESCO-CEPES, Paris, 1989. – 232 p.
183. La Reconnaissance academique dans la nouvelle Europe // Enseignement superieur en Europe. – Vol. XIX, No.2, 1994. – 135 p.
184. Presentation of financial statements (IPSAS) // Technical Pronouncements International Public Sector Accounting Standards. International Federation of Accounting, 2000 ears. – 236 p.
185. Round Table on higher Education Reform. – Strasbourg, 25 March 1993. – Council of Europe, DECS-HE 93/13 rev. – 100 p.
186. Schultz T. Human capital: a theoretical and emprical analysis.-N.Y., 1964.

ДОДАТКИ

Додаток А.1

Динаміка надходжень коштів отриманих як плата за послуги, що надаються досліджуваними державними навчальними закладами, у відсотках порівняно з базовим 2004 роком (Тернопільський національний педагогічний університет ім. Володимира Гнатюка)



Додаток А.2

Динаміка надходжень коштів отриманих як плата за послуги, що надаються досліджуваними державними навчальними закладами, у відсотках порівняно з базовим 2004 роком
(Житомирський державний технологічний університет)



Додаток А.3

Динаміка надходжень коштів отриманих як плата за послуги, що надаються досліджуваними державними навчальними закладами, у відсотках порівняно з базовим 2004 роком (Тернопільський державний технічний університет ім. В.Пулюя)



Додаток Б

Визначення поняття “видатки” різними авторами

Джерело	Визначення поняття видатків
1	3
Бюджетний кодекс України // Закон України від 21 червня 2001 р. за № 2542-III. – К., 2003. – НВП “Форум”	Видатки бюджету – кошти, що спрямовуються на здійснення програм та заходів, передбачених відповідним бюджетом, за винятком коштів на погашення основної суми боргу та повернення надміру сплачених до бюджету сум (С. 5).
Атамас П.И. Основи обліку в бюджетних організаціях: Навч. посіб. – К.: Центр навчальної літератури, 2003, – 284 с. – (С. 10); 2005. – 288.	Під видатками розуміють суму коштів, витрачених бюджетними установами в процесі господарської діяльності в межах сум, установлених кошторисом – головним плановим та фінансовим документом, що визначає обсяг, цільове призначення та поквартальний розподіл коштів. Тобто видатки це державні платежі, що не підлягають поверненню (не створюють і не компенсують фінансових вимог). (73, 2003; 72, 2005)
Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський облік у бюджетних установах: Навч. посіб. – Житомир: ПП „Рута”, 2004. – 448 с.	Видатки бюджетних установ – це сума коштів, використаних установою у процесі господарської діяльності в межах сум, передбачених кошторисом доходів і видатків (С.316)
Вербило О.Ф., Кондрацька Т.П. Бухгалтерський облік у бюджетних установах. Навч. посібн. – К.: Національний аграрний університет. – 2003. – 296 с.	Під видатками розуміють державні платежі, які не підлягають поверненню (С. 42).
Галушка Є.О., Охрімівський О.В., Хижняк Й.С. Казначейська справа: Навч. посіб. – Чернівці: Книги – XXI, 2004. – 248 с.	Бюджетні видатки – це кошти, які спрямовуються на здійснення програм та заходів, передбачених відповідним бюджетом, за винятком коштів на погашення основної суми боргу та повернення надміру сплачених до бюджету сум (С. 75).
Джога Р.Т. Бухгалтерський облік у бюджетних установах: Навч. посіб. – К.КНЕУ, 2001. – 250 с.	Під видатками розуміють державні платежі, які не підлягають поверненню, тобто такі платежі, які не створюють і не компенсують фінансові вимоги (С. 36).
Джога Р.Т., Свірко С.В., Сінельник Л.М. Бухгалтерський облік у бюджетних установах: Підручник. – К: КНЕУ, 2003. – 483 с.	Під видатками розуміють державні платежі, які не підлягають поверненню, тобто такі платежі, які не створюють і не компенсують фінансові вимоги (С. 35)
Заїчковський О.А., Сторожук Т.М. Облік у бюджетних установах: Навч. посіб. – Ірпінь: Академія ДПС України, 2002. – 535 с.	Під видатками розуміють державні платежі, які не підлягають поверненню (тобто не створюють і не компенсують фінансових вимог) (С. 59).

Продовження додатка Б

Канєва Т.В. Бухгалтерський облік у бюджетних установах: Навч. посібн. – К.: Книга, 2004. – 180с.	Під видатками розуміють державні платежі, які не підлягають поверненню (С. 38)
Матвєєва В. Замазій С. Бюджетні організації: бухгалтерський облік та оподаткування. – 4-те вид., перероб. і доп. – у 2-х томах. Т. 1. – Х.: Фактор, 2004. – 474с.	Расходы бюджетных организаций определяются как сумма средств, использованных бюджетной организацией в процессе хозяйственной деятельности в пределах сумм, предусмотренных сметой (С. 78).
Маляревський Ю.Д., Сімченко Л.М., Ольховська В.В. Бюджетний облік і звітність: Навч. посіб. – Х.: Видавничий дім „ІНЖЕК”, 2003. – 208 с.	Під видатками розуміють державні платежі, які не підлягають поверненню, тобто такі платежі, які не створюють і не компенсують фінансові вимоги (С. 46).
Фаріон І.Д., Свірко С.В. Бухгалтерський облік у бюджетних установах та фінансових органах: Навч. посіб. – Тернопіль: Економічна думка, 1999. – 529 с.	Під видатками розуміють державні платежі, які не підлягають поверненню (тобто вони не створюють і не компенсують фінансові вимоги) (С. 102).

Додаток Б.1.

Визначення поняття “витрати” у довідковій та навчальній літературі

№ з/п	Джерело, автор	Визначення
1	2	3
1.	Бухгалтерський словник / За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця [22 , с. 34]	“Витрати – 1) зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов’язань, що призводять до зменшення власного капіталу (за виключенням зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілу власниками); 2) грошове вираження суми ресурсів, використаних з певною метою; 3) економічний показник роботи підприємства, що характеризує суму витрат, понесених в процесі господарської діяльності”.
2.	Нашкерська Г.В. [91, с. 390]	“Витрати – це процес споживання або використання матеріалів, товарів, робіт і послуг у процесі одержання доходу. Здійснення витрат прямо або опосередковано пов’язується з процесами виробництва та реалізації продукції”.
3.	Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 “Витрати”	“Витрати – зменшення економічних вигід у вигляді вибуття активів або збільшення зобов’язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення власного капіталу за рахунок його вилучення або розподілу власниками
4.	Бойко В.М., Вашків П.К. [10, с. 36]	Витрати – сукупні витрати речовини та сили природи, живої та уречевленої праці на виробництво продукції
5.	Гаврилюк Л.І [157, с. 24]	Витрати – зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов’язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілення власниками)
6.	Сопко В.В. [161, с. 241]	Процес перетворення грошей на ресурси має характер витрачання й називається “витратами”
7.	Безрукий П.С. [1, с.52]	Витрати виробництва – прийнято називати затратами живої та уречевленої праці підприємства на виготовлення продукції, виконанню робіт та наданню послуг і їх продажу. Втрати, які відносяться до випущеної продукції, виражаються в її собівартості
8.	Швець В.Г. [171, с.205]	Витрати виробництва – це виражені в грошовій формі поточні витрати матеріальних, трудових, фінансових та інших ресурсів на виробництво продукції
9.	Ткаченко Н.М. [166, с. 350]	Витрати – як спожиті в процесі виробництва засоби виробництва, які втілюють у собі минулу працю (сировину, матеріали, паливо, амортизацію основних засобів, працю працівників, зайнятих у процесі виробництва з відповідними на неї нарахуваннями).

Додаток В

Підходи до визначення та оцінки ролі витрат і собівартості

Автор	Визначення	Джерело	Трансформація визначення відповідно до об'єкта дослідження
І.І. Поклад	Витрати соціалістичних промислових підприємств живої і уречевленої праці на виробництво продукції є витратами виробництва. Мірою витрат виробництва є робочий час	Поклад И.И. Учет, калькулирование и анализ себестоимости промышленной продукции. – М.: Финансы, 1966. – 256 с., с.4	Витрати на надання послуг живої і уречевленої праці є видатками виробництва. Мірою витрат виробництва є робочий час
А.Щ. Маргуліс	Витрати підприємств на виробництво і реалізацію продукції виступають як категорія собівартості, існуючої в умовах товарно-грошових відносин. Собівартість як грошова форма частини вартості утворюється з витрат спожитих засобів і предметів праці і заробітної платні	Калькуляция себестоимости в промышленности. Под ред. проф. А.Ш. Маргулиса. – М.: Финансы, 1975. – 295 с., с.5	Собівартість освітніх послуг як грошова форма частини вартості утворюється з витрат спожитих засобів і предметів праці і заробітної платні
В.А. Бунімовіч	В собівартості як грошовій формі частини вартості знаходять свій вираз витрати абстрактної праці і в той же час витрати конкретних видів живої і уречевленої праці	Бунимович В.А. Калькулирование себестоимости промышленной продукции. – М.: Финансы, 1967. – 216 с., с.5	В собівартості послуг як грошовій формі частини вартості знаходять свій вираз витрати абстрактної праці і в той же час витрати конкретних видів живої і уречевленої праці
Я.В. Соколов	Більшість авторів і практиків схильні розглядати собівартість як центральну категорію бухгалтерського обліку	Соколов Я.В. Очерки по истории бухгалтерского учета. – М.: Финансы и статистика, 1991, – 480 с., с.328	За аналогією з гр. 2

Додаток Д

Основні методи калькулювання собівартості

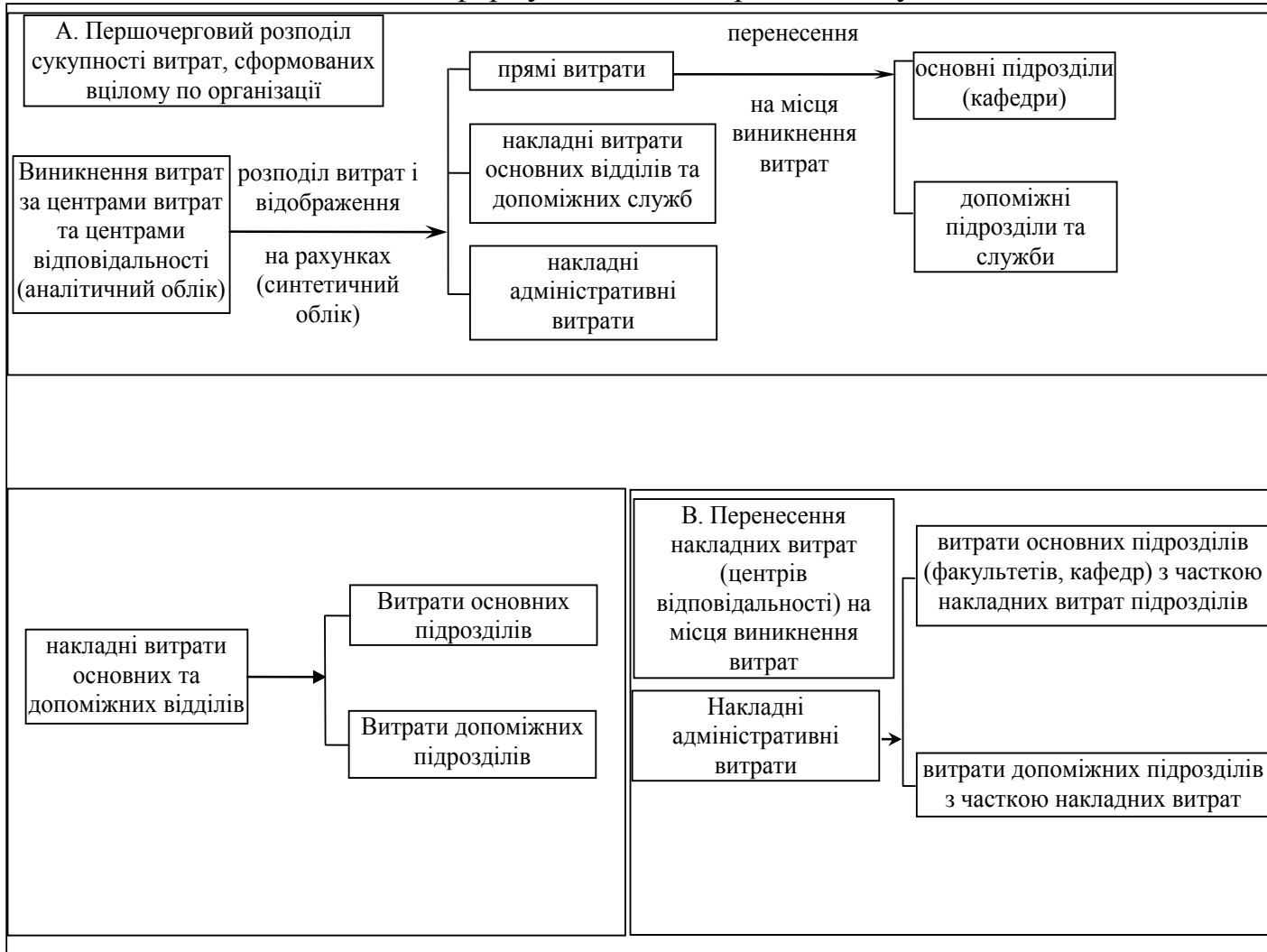
Критерії	Методи калькулювання	
	Позамовний	Попередільний
1	2	3
У яких галузях виробництва застосовується метод	На індивідуальних і дрібносерійних виробництвах (суднобудування, авіабудування, машинобудування, меблеве і металообробне виробництво та ін.)	На масових і серійних виробництвах (хімічне, нафтопереробне, текстильне, металургійне, у фармацевтичній і вугільній галузях та ін.)
Об'єкти обліку виробничих витрат (калькуляційні одиниці)	Окреме індивідуальне замовлення, окремий контракт або партія продукції, що складається з ідентичних зразків, які проходять однаковий технологічний процес виготовлення	Окремий процес (переділ) або окрема стадія виробництва, у результаті якого виходить продукт, готовий для подальшого використання або продажу (наприклад, в одному цеху виготовляється напівфабрикат виробу, який передається для остаточної обробки в наступний цех)
Умови застосування методу	Якщо кожний зразок продукції або партія ідентичних зразків готової продукції відповідає будь-якій з перелічених ознак: – легко ідентифікуються, тобто його можна легко відрізнити від інших зразків продукції або від іншої партії зразків готової продукції; – виконується на технічне замовлення або за завданням замовника із зазначенням у ньому кількості продукції (виробів); – відпускається у відносно невеликій кількості; – вимагає значних витрат	Якщо виготовляється масова продукція, яка однорідна за вихідною сировиною, матеріалом і характером обробки. Якщо виготовляється продукція шляхом перетворення сировини на готову продукцію в умовах безперервного і короткого технологічного процесу або послідовних виробничих процесів.
Організація узагальнення інформації про виробничі витрати за об'єктами обліку	Кожному замовленню присвоюється свій номер (шифр), який вказується в усіх документах, що оформляються на це замовлення. На кожне замовлення відкривається карта аналітичного обліку витрат, у якій вказуються: – характеристика виробу (найменування, тип, якість); – замовник; – термін виконання замовлення; – цехи-виконавці; – планова собівартість замовлення. До цієї карти на підставі первинних документів заносяться дані про витрати, пов'язані з виконанням замовлення	Узагальнюється інформація про витрати на виробництво за кожним цехом (переділом), включаючи собівартість напівфабрикатів, виготовлених у попередньому цеху

Продовження додатка Д

1	2	3		
Оцінка запасів (прямих матеріальних витрат), переданих у виробництво	Здійснюється за методом ідентифікованої собівартості	Здійснюється за одним з методів, визначених П(С)БО 9 “Запаси”		
Наднормативні виробничі витрати	Відноситься на собівартість реалізованої продукції			
Розподіл загальновиробничих витрат	<p>Фактичні загальновиробничі витрати:</p> <ul style="list-style-type: none"> – змінні – у повній фактичній сумі відносяться на виробничу собівартість продукції та розподіляються тільки між об’єктами обліку; – постійні – включаються до виробничої собівартості залежно від співвідношення фактичного обсягу виробництва і нормальної виробничої потужності <p>Наприклад, шляхом співвідношення фактично виготовленої кількості продукції, установленої підприємством як нормальна виробнича потужність. При цьому якщо фактичний обсяг виробництва:</p> <ul style="list-style-type: none"> – вище, ніж обсяг виробництва при нормальній потужності, то вся сума фактичних постійних загальновиробничих витрат відноситься на виробничу собівартість продукції з подальшим розподілом між замовленнями; – нижче, ніж обсяг виробництва при нормальній потужності, то сума таких витрат розрахунковим шляхом розподіляється на виробничу собівартість, а потім між замовленнями. Нерозподілена частина відноситься на собівартість реалізованої у звітному періоді продукції. При цьому загальна сума розподілених і нерозподілених загальновиробничих витрат не може перевищувати їх фактичну суму 			
Оцінка незавершеного виробництва	<p>Визначається або за плановою собівартістю</p> <table border="1" data-bbox="627 1227 1453 1769"> <tr> <td data-bbox="627 1227 1166 1769"> <p>або шляхом ділення виробничих витрат, урахованих за цим замовленням на кількість виробів як повністю виготовлених, так і тих, що знаходяться в незавершеному виробництві (розрахованих з урахуванням ступеня готовності), і множення отриманої величини на кількість випущених виробів</p> </td> <td data-bbox="1166 1227 1453 1769"> <p>або за собівартістю еквівалентної одиниці продукції. Для цього:</p> <ul style="list-style-type: none"> – розраховується кількість еквівалентних одиниць продукції; – визначається сума виробничих витрат; – розраховується собівартість еквівалентної одиниці; – розраховується собівартість готової продукції та незавершеного виробництва </td> </tr> </table>		<p>або шляхом ділення виробничих витрат, урахованих за цим замовленням на кількість виробів як повністю виготовлених, так і тих, що знаходяться в незавершеному виробництві (розрахованих з урахуванням ступеня готовності), і множення отриманої величини на кількість випущених виробів</p>	<p>або за собівартістю еквівалентної одиниці продукції. Для цього:</p> <ul style="list-style-type: none"> – розраховується кількість еквівалентних одиниць продукції; – визначається сума виробничих витрат; – розраховується собівартість еквівалентної одиниці; – розраховується собівартість готової продукції та незавершеного виробництва
<p>або шляхом ділення виробничих витрат, урахованих за цим замовленням на кількість виробів як повністю виготовлених, так і тих, що знаходяться в незавершеному виробництві (розрахованих з урахуванням ступеня готовності), і множення отриманої величини на кількість випущених виробів</p>	<p>або за собівартістю еквівалентної одиниці продукції. Для цього:</p> <ul style="list-style-type: none"> – розраховується кількість еквівалентних одиниць продукції; – визначається сума виробничих витрат; – розраховується собівартість еквівалентної одиниці; – розраховується собівартість готової продукції та незавершеного виробництва 			

Додаток Е

Схема руху інформації про витрати бюджетної установи по формуванню собівартості послуг



Додаток Ж

Підходи до класифікації та розподілу накладних витрат

Автор	Підхід	Джерело
1	2	3
А. Кальмес	Аналізуючи собівартість, підкреслював, що її величина носить приблизний характер унаслідок впливу наступних чинників: 1) методика визначення загальних витрат, що використовується; 2) неточності їх розподілу; 3) існування тимчасових проміжків між розрахунками собівартості. Прихильник розподілу загальних витрат пропорційно якій-небудь одній (єдиній) базі.	Соколов Я.В. Очерки по истории бухгалтерского учета. – М.: Финансы и статистика, 1991, с. 80
Йоганн Фрідріх Шер і Ріхард Фішер.	Прихильники єдиної бази розподілу. Знайшли стійку тенденцію: більш висока частка прямих витрат збільшує точність значень собівартості, яка розраховується, що говорить про необхідність застосування більш досконалих методів визначення складу загальних витрат. Іншими словами, цими авторами надавалася велика увага методам поглинання витрат на обслуговування виробництва і управління, оскільки їх вживання впливало на величину вартості готової продукції.	Соколов Я.В. Очерки по истории бухгалтерского учета. – М.: Финансы и статистика, 1991, с. 80
М. Счепези	Групував накладні витрати по трьох напрямках: 1) постійні витрати, розмір яких може бути встановлений наперед на рік або сезон, з подальшим розподілом суми в щомісячному розрізі; 2) постійні витрати, розмір яких визначається щомісячно; 3) непостійні витрати, розмір яких не може бути визначений наперед. Останній з вищеописаних видів витрат базується на кількості активно-виробничих місяців. На практиці, в більшості випадків, було прийнято враховувати накладні витрати на однойменному рахунку не диференціюючи їх і лише по закінченню року працювати з вказаним рахунком. Вважав, що “котловий метод” не ефективний в обстановці постійно змінних умов праці і чинників вартості, що формують витрати кожної одиниці виробу. Пропозиція зведення всіх елементів накладних витрат у відповідні рахунки і подальший розподіл з урахуванням їх процентного відношення до вартості виробничої праці і “надбавку цих відсотків до витрат по виробничій праці, які пропорційно включаються на кожний виріб кожного відділу, внаслідок чого виходить дійсна вартість виробу. Особливості: 1) контроль за виробництвом; 2) реєстрація даних про накладні витрати; 3) використання при розрахунку розподілу накладних витрат “елементів праці”	Счепези М. Накладные расходы в текстильной промышленности, их применение, состав и определение в конце месяца // Весник счетоводства. – 1925. – № 3-4

Продовження додатка Ж

1	2	3
Л. Гомберг	Піддав критиці поширену думку про доцільність віднесення накладних витрат на рахунок “Прибутки і збитки”, помітивши, що накладні витрати не слід відносити ні на рахунок “Виробництво”, ні на рахунок “Прибутки і збитки”, оскільки по суті вони не є збитками. Він пропонував відносити їх на спеціальний рахунок “Експлуатація підприємства”, який згодом міг би брати участь у визначенні результатів господарської діяльності фірми. Під накладними витратами він розумів витрати, спрямовані на поліпшення діяльності всього підприємства.	Гомберг Л. Значение расходов//Счетоводство. – 1897. – Т.10
Законодавство 1928 – 1929	Вводить поняття накладні витрати на робочу силу. Під накладними витратами на робочу силу розумілися витрати, не залежні від кількості і якості робочої сили, тобто викликані безпосередньою наявністю робітників на виробництві.	Гордонов Л. Распределение заводских накладных расходов в промышленности // Весник счетоводства. – 1924. – № 9-10.
Г. Кальмансон	Пропонував групувати накладні витрати на робочу силу в двох напрямках: накладні соціальні витрати і власне накладні витрати на робочу силу.	Гордонов Л. Распределение заводских накладных расходов в промышленности // Весник счетоводства. – 1924. – № 9-10.

Додаток 3

Визначення вартості послуг, пов'язаних з навчанням громадян у ДВНЗ

№ з/п	Види витрат	Склад витрат
1	2	3
1.	Витрати на заробітну плату	<p>Зазначені витрати складаються з відповідних витрат на заробітну плату викладацького (професорсько-викладацького) складу, інших педагогічних, адміністративно-господарських, навчально-допоміжних та обслуговуючих працівників.</p> <p>Кількість годин викладацької роботи, ставок працівників викладацького (професорсько-викладацького) складу, які підлягають оплаті, визначається на основі навчального плану по кожній професії або спеціальності, з урахуванням наповнюваності груп, їх розподілу, норм часу на виконання тих чи інших видів навчальної роботи тощо.</p> <p>Кількість ставок (штатних одиниць) посад інших працівників визначається виходячи з необхідності врахування всіх тих функцій і тих видів робіт, які безпосередньо пов'язані з організацією навчання і обслуговуванням навчальних груп або окремих громадян. Для цього можуть використовуватись, як мінімальні вимоги, штатні нормативи, встановлені для навчального закладу того чи іншого типу. У разі недоцільності закріплення окремих працівників для обслуговування платних навчальних груп в розрахунку витрат на оплату праці передбачається кількість штатних одиниць для здійснення доплат за суміщення професій (розширення зон обслуговування) працівникам, які обслуговують основний (бюджетний) контингент осіб, що навчаються (учнів, студентів, курсантів, слухачів).</p> <p>Розміри ставок (в т. ч. погодинної оплати), посадових окладів, гарантованих підвищень ставок і окладів, доплат і надбавок встановлюються Кабінетом Міністрів України.</p>
2.	Внески на соціальні заходи	<p>До цих витрат належать відрахування на обов'язкове соціальне страхування і до Пенсійного фонду України в розмірі, визначеному законодавством.</p> <p>Інші відрахування, які обчислюються від загального розміру витрат на оплату праці, враховуються у вартості витрат на навчання у випадках, коли це передбачено чинним законодавством.</p>

1	2	3
3.	Господарські та канцелярські витрати	<p>Найбільш поширеними в практиці надання платних послуг з навчання громадян є господарські витрати на оренду приміщень, а також оплату опалення, водопостачання, каналізаційних стоків, електроенергії для проведення навчального процесу.</p> <p>Вартість господарських витрат обчислюється прямим розрахунком на основі: встановлених чинним законодавством ставок орендної плати, термінів навчання, площ, зайнятих для навчання та проживання; інших потреб з обслуговування учнів, студентів, курсантів, слухачів; норм витрат відповідно до БНіПів, діючих тарифів, порядку розрахунків за комунальні послуги (за сезон, або протягом року).</p> <p>В окремих випадках, коли прямий розрахунок не є можливим, вартість господарських витрат (як визначених вище, так і інших) визначається виходячи із середніх фактичних витрат на одну особу, що навчається (учня, студента, курсанта, слухача) в місяць, що склалися в закладі за минулий звітний період (рік, квартал тощо).</p> <p>Канцелярські витрати розраховуються прямим розрахунком з розшифровкою витрат на конкретну навчальну групу, або виходячи з фактичних витрат на одну особу, що навчається (учня, студента, курсанта, слухача), що склалися в навчальному закладі за минулий звітний період (рік, квартал тощо).</p> <p>До складу господарських витрат можуть зараховуватись витрати на поточний ремонт, ремонт обладнання та інвентарю, включно з ремонтом м'якого інвентарю, спецодягу, витрати на проведення санітарно-гігієнічних та охоронних заходів, прання білизни тощо, в залежності від особливостей навчального процесу й побутового обслуговування громадян, які одержують послуги з навчання</p>

1	2	3
4.	Навчальні витрати	<p>Складовими витрат є: придбання сировини і матеріалів, що використовуються в навчальному процесі, придбання і тиражування методичних матеріалів, навчальної і випускної документації, малоцінних і швидкозношуваних предметів, інструменту, оплата електроенергії, палива, газу, води, які використовуються в навчальних цілях.</p> <p>Вартість сировини і матеріалів для лабораторно-практичних занять, виробничого навчання розраховується відповідно до навчальних планів і програм по кожній конкретній професії і спеціальності, переліку навчально-виробничих робіт, існуючих норм витрат, затверджених у встановленому порядку.</p> <p>Витрати на придбання і тиражування методичних матеріалів, навчальної, випускної документації, посібників повинні відповідати потребам забезпечення навчального процесу та урахувати профіль закладу, специфіки організації навчального процесу по відповідній професії і спеціальності.</p>
5.	Інші витрати	<p>Витрати на придбання малоцінних і швидкозношуваних предметів та інструменту розраховуються відповідно до затверджених норм їх використання для даної професії, спеціальності, терміну навчання, кількості осіб, які навчаються, або виходячи з фактичних витрат за звітний період.</p> <p>Вартість електроенергії, палива, газу, води, що використовуються на навчальні потреби, обчислюється виходячи з технічних характеристик обладнання і устаткування, тривалості їх роботи відповідно до навчальних планів і програм.</p> <p>Витрати на відновлення основних фондів, що використовуються в навчальному процесі, а також для обслуговування громадян, які навчаються, обчислюються виходячи з діючої методики обчислення амортизаційних відрахувань.</p>

1	2	3
		<p>До складу навчальних витрат у разі необхідності можуть зараховуватись витрати на придбання навчальної літератури для бібліотек, відновлення бібліотечного фонду, передплату періодичних видань, оплату пов'язаних з виробничою практикою відряджень тощо.</p> <p>Витрати на придбання м'якого інвентарю, спецодягу, оплату відряджень розраховуються відповідно до діючих норм у разі безпосереднього їх відношення до надання платних послуг з навчання учнів, студентів, курсантів, слухачів.</p> <p>До ціни послуги окрім зазначених витрат зараховуються також: прибуток (якщо такий планується), обов'язкові відповідно до чинного законодавства податки, відрахування, платежі та збори.</p> <p>Витрати на преміювання та інші види матеріального заохочення, на надання додаткових пільг працівникам, будівництво житла, заходи з розвитку матеріальної та побутової бази здійснюються за рахунок прибутку</p>

Додаток И

Матриця залежності видатків навчальних підрозділів Тернопільського державного технічного університету ім. І. Пулюя за напрямками навчання

Назви кафедр		Аудиторне навантаження навчальних підрозділів (кафедр)								
		(год.)								
Види спеціальностей		1	2	3	4	5	6	7	8	9
Інженерно - комп'ютерні технології	1	-	216	432	-	162	270	-	-	-
Облік і аудит	2	216	216	108	432	108	-	-	-	-
Маркетинг	3	432	216	72	108	108	72	72	-	-
									
	n	X		X						

- 1- кафедра маркетингу;
- 2- кафедра комп'ютерних наук;
- 3- кафедра математичного програмування;
- 4- кафедра фінансів, обліку і аудиту;
- 5- кафедра економічної теорії;
- 6- кафедра комп'ютерних систем і мереж;
- 7- кафедра менеджменту;
- 8- кафедра технології;
- 9- кафедра фізики

Як бачимо з матриці, загальний обсяг річного навчального навантаження на кожну з розглянутих спеціальностей складає 1080 годин, що складає близько 30 годин на тиждень. Принагідно слід зауважити, що це відповідає нормам аудиторного навантаження. Середня вартість однієї години складає 22.5 грн. (не включаючи навчально-допоміжного й обслуговуючого персоналу). Таким чином витрати, наприклад, по спеціальності “Інженерно - комп'ютерні технології” складуть:

$$1080 \times 22.5 = 24300 \text{ грн. на одну групу.}$$

До цих витрат слід додати витрати, що будуть понесені додатково на навчання ще однієї групи.

Продовження додатка И

Проте у цьому випадку до розрахунку слід взяти лише практичні заняття, котрі будуть вестися окремо. Отже, додаткові витрати складуть:

$$540 \times 22.5 = 12150 \text{ грн.}$$

Якщо рахувати норми обслуговуючого персоналу, то витрати на його утримання слід розрахувати в обсязі 30 відсотків від витрат основного персоналу. У нашому випадку вони складуть:

$$(24300 + 12150) \times 0.3 = 10935 \text{ грн.}$$

Загальні витрати, обчислені з урахуванням кількості годин навантаження:

$$24300 + 12150 + 10935 = 37485 \text{ грн.}$$

Окрім цього при наданні освітніх послуг будуть використовуватися певні ресурси (основні засоби, матеріали тощо). Величина таких витрат залежить від того, які з видів ресурсів будуть використовуватися та яку їх частку слід включати до вартості послуги.

По розглядуваній спеціальності, наприклад, величина витрат на амортизацію основних засобів (обладнання) складає згідно бухгалтерських даних 1551776 грн., прямі матеріальні витрати – 2786780 грн., а інші витрати – 97230 грн. Тобто в цілому разом сума витрат складе:

$$37485 + 2786780 + 1551776 + 97230 = 4473271 \text{ грн.}$$

Додаток К

Нормативи чисельності студентів денної форми навчання на одну штатну посаду науково-педагогічного працівника у Житомирському державному технологічному університеті

Шифр напрямку підготовки	Напрямок підготовки (спеціальність)	Значення нормативу	
		2002/03 навчальний рік	2004/05 навчальний рік
0501	Економіка і підприємництво	12,5	12,5
0502	Менеджмент	13	13
0708	Екологія	11,5	11,5
0804	Комп'ютерні науки	9,5	10
0902	Інженерна механіка	10,5	10,5
0903	Гірництво	10	10,5
0907	Радіотехніка	11	11
0910	Електронні апарати	11	11
0914	Комп'ютеризовані системи, автоматика та управління	9,5	9,5
0925	Автоматизація та комп'ютерно-інтегровані технології	9,5	9,5

Додаток Л

Калькуляція собівартості платних освітніх послуг за певною спеціальністю*

Коди економічної класифікації видатків	Назва категорії видатків, предметної статті, підстатті, елементи витрат
Прямі витрати	
1110	Заробітна плата
1120	Нарахування на заробітну плату
1131	Предмети, матеріали, обладнання та інвентар, у частині, яка затрачена на конкретну спеціальність
1171	Дослідження і розробки, окремі заходи розвитку по реалізації державних (регіональних) програм
1172	Окремі заходи по реалізації державних (регіональних) програм, не віднесені до заходів розвитку
Всього прямі витрати	
Непрямі витрати	
1131	Предмети, матеріали, обладнання та інвентар загальноузівського призначення
1133	Продукти харчування
1134	М'який інвентар та обмундирування
1135	Оплата транспортних послуг та утримання транспортних засобів
1136	Оренда
1137	Поточний ремонт обладнання, інвентарю та будівель, технічне обслуговування обладнання
1138	Послуги зв'язку
1139	Оплата інших послуг та інші видатки
1140	Видатки на відрядження
1150	Матеріали, інвентар, будівництво, капітальний ремонт та заходи спеціального призначення, що мають загальнодержавне значення
1160	Оплата комунальних послуг та енергоносіїв
1161	Оплата теплопостачання
1162	Оплата водопостачання і водовідведення
1163	Оплата електроенергії
2110	Придбання основного капіталу (в частині сум нарахованого зносу)
Всього непрямі витрати	
Повна собівартість	
Рентабельність до собівартості	
Всього розрахункова ціна	
Ціна після заокруглення	

Додаток М.1

Калькуляція собівартості навчання одного студента денної форми навчання
(контракт) спеціальність екологія 2006-2007 н.р.

Затверджую

Ректор Тернопільського державного
педагогічного Університету ім.
Володимира Гнатюка

_____ проф. В.П.Кравець
“ ___ ” _____ 2006 року

КАЛЬКУЛЯЦІЯ

собівартості навчання одного студента денної форми навчання (контракт)
спеціальність екологія 2006-2007 н.

Контингент студентів - 25 чол.

1110. Оплата праці працівників: $944663188:1781= 530,41$

$41\ 564,66 : 25= 1\ 662,59$

1120. Нарахування на зарплату: $341\ 968,32:1\ 781= 192,01$

$15046,41 : 25= 601,86$

1130. Придбання предметів постачання, матеріалів, оплата послуг та інші
видатки

$2786780,78:1\ 781=1\ 564,73$

1140. Видатки на відрядження: $66028,66:1781= 37,07$

2110. Придбання обладнання і предметів довгострокового користування

$1\ 551\ 776,18:1\ 781= 871,29$

Видатки на одного студента в рік: $5\ 459,96$

Головний бухгалтер
Економіст

В.Л.Савчин
О.О.Урбан

Додаток М. 2

Калькуляція собівартості навчання одного студента денної форми навчання
(контракт) спеціальність туризм 2006-2007 н.р.

Затверджую

Ректор Тернопільського державного
педагогічного Університету ім.
Володимира Гнатюка

_____ проф. В.П.Кравець
“ ___ ” _____ 2006 року

КАЛЬКУЛЯЦІЯ

собівартості навчання одного студента денної форми навчання (контракт)
спеціальність туризм 2006-2007 н.

Контингент студентів - 43 чол.

1110. Оплата праці працівників: $944663188:1781= 530,41$

$46\ 182,96 : 43 = 1\ 074,02$

1120. Нарахування на зарплату: $341\ 968,32 : 1\ 781 = 192,01$

$16718,23 : 43 = 388,80$

1130. Придбання предметів постачання, матеріалів, оплата послуг та інші
видатки

$2786780,78:1\ 781=1\ 564,73$

1140. Видатки на відрядження: $66028,66:1781= 37,07$

2110. Придбання обладнання і предметів довгострокового користування

$1\ 551\ 776,18:1\ 781= 871,29$

Видатки на одного студента в рік: $4658,33$

Головний бухгалтер
Економіст

В.Л.Савчин
О.О.Урбан

Додаток Н.1
Міністерство освіти і науки України
Тернопільський державний технічний університет ім. Івана Пулюя

Ректор _____ Затверджую
 “ _____ ” **О.М.Шаблій**
 _____ **2006 р**

Калькуляція

затрат по платному навчанню на 2006-2007 н. р.

1110 Оплата праці:

А) професорсько-викладацький персонал: $378874,25 \text{ грн.} * 6 \text{ міс.} =$	2 273 245,50
А) професорсько-викладацький персонал: $378874,25 \text{ грн.} * 1,071 * 5 \text{ міс.} =$	2 028 871,61
А) професорсько-викладацький персонал: $405774,32 \text{ грн.} * 1,067 * 1 \text{ міс.} =$	432 961,20
Вислуга років $52671,63 \text{ грн.} * 6 \text{ міс.} =$	316 029,78
Вислуга років: $52671,63 \text{ грн.} * 1,071 * 5 \text{ міс.} =$	282 056,58
Вислуга років: $56411,32 \text{ грн.} * 1,071 * 1 \text{ міс.} =$	60 190,88
Доплата на оздоровлення: $310765,00 * 1,071 * 1 \text{ міс.} =$	332 829,32
Погодинний фонд: $23 000,00 \text{ грн.} * 6 \text{ міс.} =$	138 000,00
Погодинний фонд: $23 000,00 \text{ грн.} * 1,071 * 5 \text{ міс.} =$	123 165,00
Погодинний фонд: $24633,00 \text{ грн.} * 1,067 * 1 \text{ міс.} =$	26 283,41
Разом ПВП:	6 013 633,28
Б) Адміністративно-управлінський персонал: $103331,82 \text{ грн.} * 6 \text{ міс.} =$	619 990,92
Б) Адміністративно-управлінський персонал: $103331,82 \text{ грн.} * 1,071 * 5 \text{ міс.} =$	553 341,90
Б) Адміністративно-управлінський персонал: $110668,38 \text{ грн.} * 1,067 * 1 \text{ міс.} =$	118 083,16
Вислуга років $956,90 \text{ грн.} * 6 \text{ міс.} =$	5 741,40
Вислуга років $956,90 \text{ грн.} * 1,071 * 5 \text{ міс.} =$	5 124,20
Вислуга років $1024,84 \text{ грн.} * 1,067 * 1 \text{ міс.} =$	1 093,50
В) навчально-допоміжний персонал: $60162,00 \text{ грн.} * 6 \text{ міс.} =$	360 972,00
В) навчально-допоміжний персонал: $60162,00 \text{ грн.} * 1,071 * 5 \text{ міс.} =$	322 167,51
В) Навчально-допоміжний персонал: $64433,50 \text{ грн.} * 1,067 * 1 \text{ міс.} =$	68 750,55
Г) Адміністративно-господарський персонал: $124196,45 \text{ грн.} * 6 \text{ міс.} =$	745 178,70
Г) адміністративно-господарський персонал: $124196,45 \text{ грн.} * 1,071 * 5 \text{ міс.} =$	665 071,99
Г) адміністративно-господарський персонал: $133014 \text{ грн.} * 1,067 * 1 \text{ міс.} =$	141 926,36
Всього по 1110:	9 621 075

1120 Нарахування на заробітну плату: 36,2 %

Всього по 1120: **3 482 829**

1130 Придбання матеріалів:

1131 Предмети і матеріали для поточних господарських потреб:	395 362
1132 Медикаменти та перев'язувальні матеріали:	573
1133 Продукти харчування:	2768
1134 М'який інвентар:	0
1135 Утримання власних транспортних засобів:	75 876
1136 Орендна та експлуатаційні послуги:	1 019
1137 поточний ремонт обладнання і споруд:	35 502
1138 Послуги зв'язку:	199 454
1139 Інші послуги і видатки:	265 271
Всього по 1130:	975 825

1140 Витрати на відрядження:	
Всього по 1140:	132 736
1160 Оплата комунальних послуг	
1161 Оплата тепlopостачання (для корпусу № 5 по вул. Танцорова)	10 808, 50
1161 Оплата водопостачання:	77 815,37
1163 Оплата електроенергії:	192 273,84
1164 Оплата газопостачання:	130 224,92
Всього по 1160:	411 123
2110 Придбання невиробничого обладнання	
Всього по 2110:	234 114
2120 Капітальне будівництво	
Всього по 2120:	70 658
2130 Капітальний ремонт	
Всього по 2130:	655 484
Всього затрат по калькуляції:	15 583 844
Контингент студентів га 01.03.2006 р.	3 971
Собівартість навчання 1 студента, грн.:	3 924

Проректор

Головний бухгалтер

Провідний економіст

Додаток Н.2
Розрахунок
собівартості навчання одного студента
денної форми навчання (контракт) 2006 -2007 н. р.

Контингент студентів
Денна форма 1379
Заочна форма 1606:4 =402
Всього 1781

Загальноінститутські витрати:

1110 Оплата праці працівників 944 663,88

АУП і НПП $13\,289,89 \times 12 = 159\,478,68$

Робітники $36\,504,69 \times 12 = 438\,056,28$

Спеціалісти $63\,254,70 \times 12 = 759\,056,40$

Роб. і служб. (гуртож.) 411 927,48

1120 Нарахування на зарплату 341 968,32

пенс. фонд 300 403,11

соц. страх 27 395,25

фонд безроб. 12 280,63

фонд страх. від нещ. вип. 1 889,33

1130 Придбання предметів постачання, матеріалів, оплата послуг та інші видатки
(за II півріччя 2005 року) 2 786 780,78

1131 $355\,461,81 \times 2 = 710\,923,62$

1134 $8\,812,70 \times 2 = 17\,625,40$

1135 $58\,922,00 \times 2 = 117\,844,00$

1137 $737\,347,91 \times 2 = 1\,474\,695,82$

1138 $99\,809,59 \times 2 = 199\,619,18$

1139 $133\,036,38 \times 2 = 266\,072,76$

1140 Витрати на відрядження $33\,014,33 \times 2 = 66\,028,66$

2110 Відновлення осн. фондів $775\,88,09 \times 2 = 1\,551\,776,18$

Разом видатків на одного студента в рік без видатків на заробітну плату та нарахування по спеціальностях $5\,691\,217,82 : 1781 = 3\,195,52$

Продовження додатка Н.2

Туризм	43 чол.	
Зарплата проф. викл. персоналу		1110 46 182,96 : 43 = 1 074,02
3ст.х1 282,86х12 = 46 182,96		
Нарах. на зарплату		1120 16 718,23 : 43 = 388,80
Разом	1462,82	
Географія (дод. екологія)	108 чол.	
Зарплата проф. викл. персоналу		1110 143 167,18 : 108 = 1 323,62
9,3ст.х1 282,86х12 = 143 167,18		
Нарах. на зарплату 36,2 %		1120 51 826,52 : 108 = 479,88
Разом	1805,50	
Географія і біологія	39 чол.	
Зарплата проф. викл. персоналу		1110 50 801,26 : 39 = 1 323,62
3,3ст.х 1 282,86х12 = 50 801,26		
Нарах. на зарплату 36,2 %		1120 18 390,05: 39= 471,54
Разом	1774,14	
Екологія	25 чол.	
Зарплата проф. викл. персоналу		1110 41 564,66: 25 = 1 662,59
2,7ст.х 1 282,86х12 = 41 564,66		
Нарах. на зарплату 36,2 %		1120 15 046,41: 25= 601,86
Разом	2 264,45	
Проф. навчання (інженерна і комп. графіка)	23 чол.	
Зарплата проф. викл. персоналу		1110 36 946,37 :23 = 1606,36
2,4ст.х 1 282,86х12 = 36 946,37		
Нарах. на зарплату 36,2 %		1120 13 374,58 : 23= 581,50
Разом	2187,86	
Проф. навчання (інженерна і комп. технології)	22 чол.	
Зарплата проф. викл. персоналу		1110 35 406,94 :22 = 1609,41
2,3ст.х 1 282,86х12 = 35 406,94		
Нарах. на зарплату 36,2 %		1120 12 817,31 : 23= 582,61
Разом	2 192,02	

Продовження додатка Н.2

Трудове навчання (обслуговуюча праця) 16 чол.Зарплата проф. викл. персоналу 1110 $21\,552,05:16 = 1\,347,01$

1,4ст.х 1 282,86х12 = 21 552,05

Нарах. на зарплату 36,2 % 1120 $7\,801,84 : 16 = 582,61$

Разом 1 834,63

Трудове навчання (технічна праця) 88 чол.Зарплата проф. викл. персоналу 1110 $121\,615,13:88 = 1\,381,99$

7,9ст.х 1 282,86х12 = 121 615,13

Нарах. на зарплату 36,2 % 1120 $44\,024,68 : 88 = 500,28$

Разом 1 834,63

Переклад**45 чол.**Зарплата проф. викл. персоналу 1110 $76\,971,60:45 = 1\,710,48$

5,0ст.х 1 282,86х12 = 76 971,60

Нарах. на зарплату 36,2 % 1120 $27\,863,72 : 45 = 619,19$

Разом 2 329,67

Мова і література (англійська)**149 чол.**Зарплата проф. викл. персоналу 1110 $269\,400,60:149 = 1\,808,06$

17,5ст.х 1 282,86х12 = 269 400,60

Нарах. на зарплату 36,2 % 1120 $97\,523,02 : 149 = 654,52$

Разом 2 462,58

Мова і література (французька)**7 чол.**Зарплата проф. викл. персоналу 1110 $15\,394,32:7 = 2\,199,19$

1ст.х 1 282,86х12 = 15 394,32

Нарах. на зарплату 36,2 % 1120 $5\,572,74:7 = 796,11$

Разом 2 462,58

Мова і література (німецька)**38 чол.**Зарплата проф. викл. персоналу 1110 $70\,813,87 : 38 = 1\,863,52$

4,6ст.х 1 282,86х12 = 70 813,87

Нарах. на зарплату 36,2 % 1120 $25\,634,62:38 = 674,59$

Разом 2 538,11

Продовження додатка Н.2

Образотворче та декор. мистецтво	9 чол.
Зарплата проф. викл. персоналу	1110 24 630,91: 9 = 2 736,77
1,6ст.х 1 282,86х12 = 24 630,91	
Нарах. на зарплату 36,2 %	1120 8 916,39:9 = 990,77
Разом	3 727,54
Театральне мистецтво	2 чол.
Зарплата проф. викл. персоналу	1110 6 157,73: 2 = 3 078,87
0,4 ст.х 1 282,86х12 = 6 157,73	
Нарах. на зарплату 36,2 %	1120 2 229,10:2 = 1 114,55
Разом	4 193,42
Муз. педагог. та виховання	13 чол.
Зарплата проф. викл. персоналу	1110 50 801,26: 13 = 3 907,79
3,3 ст.х 1 282,86х12 = 50 801,26	
Нарах. на зарплату 36,2 %	1120 18 390:13 = 1 414,62
Разом	5 322,41
Історія та правознавство	60 чол.
Зарплата проф. викл. персоналу	1110 72353,30: 60 = 1205,88
4,7 ст.х 1 282,86х12 = 72 353,30	
Нарах. на зарплату 36,2 %	1120 26191:60 = 436,53
Разом	1 642,41
Початкове навчання	74 чол.
Зарплата проф. викл. персоналу	1110 116 996,83: 74 = 1 581,04
7,6 ст.х 1 282,86х12 = 116 996,83	
Нарах. на зарплату 36,2 %	1120 42 352,85:74 = 572,34
Разом	2153,88
Початкове навчання (дод. англійська)	57 чол.
Зарплата проф. викл. персоналу	1110 86 208: 57 = 1 512,42
5,6 ст.х 1 282,86х12 = 86 208,19	
Нарах. на зарплату 36,2 %	1120 31 207,37:57= 547,50
Разом	2 059,92

Продовження додатка Н.2

Початкове навчання (дод. образотворче мистецтво) 21чол.	
Зарплата проф. викл. персоналу	1110 60 037: 21 = 2 858,95
3,9 ст.х 1 282,86х12 = 60 037,85	
Нарах. на зарплату 36,2 %	1120 21 733,70:21= 1034,94

Разом 3 893,89

Практична психологія та соц. педагогіка 1 чол.	
Зарплата проф. викл. персоналу	1110 1539,43: 1 = 1539,43
0,1 ст.х 1 282,86х12 = 1539,43	
Нарах. на зарплату 36,2 %	1120 557,27:1= 557,27

Разом 2 096,70

Соціальна робота 8 чол.	
Зарплата проф. викл. персоналу	1110 9 236,59: 8 = 1 154,57
0,6 ст.х 1 282,86х12 = 9 236,59	
Нарах. на зарплату 36,2 %	1120 3 343,65:8= 417,96

Разом 1 572,53

Соціальна педагогіка 23 чол.	
Зарплата проф. викл. персоналу	1110 43 104,10: 23 = 1 874,09
2,8ст.х 1 282,86х12 = 43 104,10	
Нарах. на зарплату 36,2 %	1120 15 603,68:23 = 678,42

Разом 2 552,51

Соціальна педагогіка (на базі педучил.) 6 чол.	
Зарплата проф. викл. персоналу	1110 7 697,16: 6 = 1 282,86
0,5ст.х 1 282,86х12 = 1 282,86	
Нарах. на зарплату 36,2 %	1120 2 786,37:6 = 464,40

Разом 1 747,26

Соціальна педагогіка та практ. психологія 2 чол.	
Зарплата проф. викл. персоналу	1110 3 078,86: 2 = 1 539,43
0,2ст.х 1 282,86х12 = 3 078,86	
Нарах. на зарплату 36,2 %	1120 1 114,55:2 = 557,28

Разом 2 096,71

Продовження додатка Н.2

Психологія 17 чол.

Зарплата проф. викл. персоналу

1110 33 867,50: 17 = 1 992,21

2,2ст.х 1 282,86х12 = 33 867,50

Нарах. на зарплату 36,2 %

1120 12 260,04: 17 = 721,18

Разом 2 713,39

Психологія і соціальна педагогіка**80 чол.**

Зарплата проф. викл. персоналу

1110 101 602,51: 80 = 1 270,03

6,6ст.х 1 282,86х12 = 101 602,51

Нарах. на зарплату 36,2 %

1120 36 780,11: 80 = 459,75

Разом 1729,78

Інформатика 13 чол.

Зарплата проф. викл. персоналу

1110 20 012,62: 13 = 1 539,43

1,3ст.х 1 282,86х12 = 20 012,62

Нарах. на зарплату 36,2 %

1120 7 244,57: 13 = 557,27

Разом 2 096,70

Математика та основи матем.**17 чол.**

Зарплата проф. викл. персоналу

1110 23 091,48: 17 = 1 358,32

1,5ст.х 1 282,86х12 = 23 091,48

Нарах. на зарплату 36,2 %

1120 8 359,12: 17 = 491,71

Разом 1 850,03

Фізика 2 чол.

Зарплата проф. викл. персоналу

1110 6 157,73:2 = 3 078,87

0,4ст.х 1 282,86х12 = 6 157,73

Нарах. на зарплату 36,2 %

1120 2 229,10 : 2 = 1 114,55

Разом 4 193,42

Олімпійський та проф. спорт**15 чол.**

Зарплата проф. викл. персоналу

1110 46 182,96:15 = 3 078,86

3ст.х 1 282,86х12 = 46 182,96

Нарах. на зарплату 36,2 %

1120 16 718,23: 15 = 1 114,55

Разом 4 193,41

Продовження додатка Н.2

Фізична реабілітація	19 чол.
Зарплата проф. викл. персоналу 3,8ст.х 1 282,86х12 = 58 498,42	1110 58 498,42:19 = 3 078,86
Нарах. на зарплату 36,2 %	1120 21 176,43: 19 = 1 114,55
Разом 4 193,41	
Фізична культура	59 чол.
Зарплата проф. викл. персоналу 6,7ст.х 1 282,86х12 = 103 141,94	1110 103 141:59 = 1 748,17
Нарах. на зарплату 36,2 %	1120 37 337,38: 59 = 632,84
Разом 2 381,01	
Журналістика	9 чол.
Зарплата проф. викл. персоналу 0,7ст.х 1 282,86х12 = 10 776,02	1110 10 776,02:9 = 1 197,34
Нарах. на зарплату 36,2 %	1120 3 900,92: 9 = 433,34
Разом 1 530,68	
Російська мова	4 чол.
Зарплата проф. викл. персоналу 0,7ст.х 1 282,86х12 = 10 776,02	1110 10 776,02:4 = 2 694,01
Нарах. на зарплату 36,2 %	1120 3 900,92: 4 = 975,23
Разом 3 669,24	
Українська мова	109 чол.
Зарплата проф. викл. персоналу 8,8ст.х 1 282,86х12 = 135 470,02	1110 135 470,02:109 = 1 242,84
Нарах. на зарплату 36,2 %	1120 49 040,15: 109 = 449,91
Разом 1 692,75	
Українська і російська мови	13 чол.
Зарплата проф. викл. персоналу 1,0ст.х 1 282,86х12 = 15 394,32	1110 15 394,32:13 = 1 184,18
Нарах. на зарплату 36,2 %	1120 5 572,74: 13 = 428,67
Разом 1 612,85	

Продовження додатка Н.2

Біологія	27 чол.	
Зарплата проф. викл. персоналу		1110 40 025,23:27 = 1 482,42
2,6ст.х 1 282,86х12 = 40 025,23		
Нарах. на зарплату 36,2 %		1120 5 572,74: 13 = 428,67

Разом 1 612,85

Біологія (дод. екологія)	34 чол.	
Зарплата проф. викл. персоналу		1110 49 261,82:34 = 1 448,87
3,2ст.х 1 282,86х12 = 49 261,82		
Нарах. на зарплату 36,2 %		1120 17 832,78: 34 = 524,49

Разом 1 973,36

Біологія і хімія	15 чол.	
Зарплата проф. викл. персоналу		1110 23 091,48: 15 = 1 539,43
1,5ст.х 1 282,86х12 = 23 091,48		
Нарах. на зарплату 36,2 %		1120 8 359,12: 15 = 557,27

Разом 2 096,70

Хімія і біологія	19 чол.	
Зарплата проф. викл. персоналу		1110 29 249,21: 19 = 1 539,43
1,9ст.х 1 282,86х12 = 29 249,21		
Нарах. на зарплату 36,2 %		1120 8 359,12: 15 = 557,27

Разом 2 096,70

Економіст

О.О.Урбан

Додаток П

Розрахунок коефіцієнтів розподілу накладних витрат

№ п/п	Коефіцієнт	Порядок розрахунку	Розрахункова величина
Житомирський державний технологічний університет (за спеціальністю "Облік і аудит")			
1	Загальний коефіцієнт (Кзаг)	$726745 / 361025 \times 100$	201,3
2	Коефіцієнт постійних трудових витрат (КпТВ)	$46572 / 361025 \times 100$	12,9
3	Коефіцієнт постійних витрат оборотних запасів (КпВЗ)	$255247 / 361025 \times 100$	70,7
4	Коефіцієнт постійних витрат на відрядження (КпВ)	$58486 / 361025 \times 100$	16,2
5	Коефіцієнт постійних витрат необоротних засобів (КпВЗ)	$366440 / 361025 \times 100$	101,5
Тернопільський державний технічний університет ім. І. Пулюя			
1	Загальний коефіцієнт (Кзаг)	$9570211 / 6013633 \times 100$	159,1
2	Коефіцієнт постійних трудових витрат (КпТВ)	$4913336 / 6013633 \times 100$	81,7
3	Коефіцієнт постійних витрат оборотних запасів (КпВЗ)	$1386948 / 6013633 \times 100$	23,1
4	Коефіцієнт постійних витрат на відрядження (КпВ)	$132736 / 6013633 \times 100$	2,2
5	Коефіцієнт постійних витрат необоротних засобів (КпВЗ)	$960256 / 6013633 \times 100$	15,9
Тернопільський національний педагогічний університет ім. В.Гнатюка			
1	Загальний коефіцієнт (Кзаг)	$5691217 / 98930 \times 100$	5752,7
2	Коефіцієнт постійних трудових витрат (КпТВ)	$1286631 / 98930 \times 100$	1300,6
3	Коефіцієнт постійних витрат оборотних запасів (КпВЗ)	$2786780 / 98930 \times 100$	2816,9
4	Коефіцієнт постійних витрат на відрядження (КпВ)	$66028 / 98930 \times 100$	66,7
5	Коефіцієнт постійних витрат необоротних засобів (КпВЗ)	$1551776 / 98930 \times 100$	1568,5

Додаток Р

Особливості функціонування комп'ютерних технологій обліку та контролю в бюджетних установах

Характеристика та функціональні можливості	Особливості
Складність	Інформаційні системи бюджетних установ, належать до класу складних, тому для кожної такої системи існує проблема поділу на складові елементи.
Основа функціонування	Наявність різних видів забезпечення. До складу забезпечувальної частини належать підсистеми технічного, математичного, лінгвістичного, інформаційного, правового, організаційно-методичного, ергономічного та економічного забезпечення.
Вимоги до об'єкта комп'ютеризації	Реалізація управлінських функцій в повному обсязі, в задані строки з відповідним рівнем якості інформації, необхідної з метою управління. Застосування ефективних технологій збору, реєстрації, передачі, зберігання, обробки і подання інформації. Надійний захист інформації від несанкціонованого доступу. Високий ступінь адаптивності комп'ютерної системи тощо. Надійність комп'ютерних інформаційних систем управління.
Довідники	Довідники передбачаються з метою використання та збереження необхідної для здійснення обліку інформації. За призначенням їх можна умовно поділити на наступні категорії: Інформаційно аналітичні; Аналітичні; Інформаційні; Службові. Довідники за формою являють собою однорівневі або багаторівневі (до 4 рівнів) списки. Кожен елемент довідника має власний код, який присвоюється автоматично при введенні нового елемента. Всі довідники доступні для перегляду та редагування завдяки використанню головного меню програми. Виняток складають підпорядковані та службові довідники.

продовження додатку Р

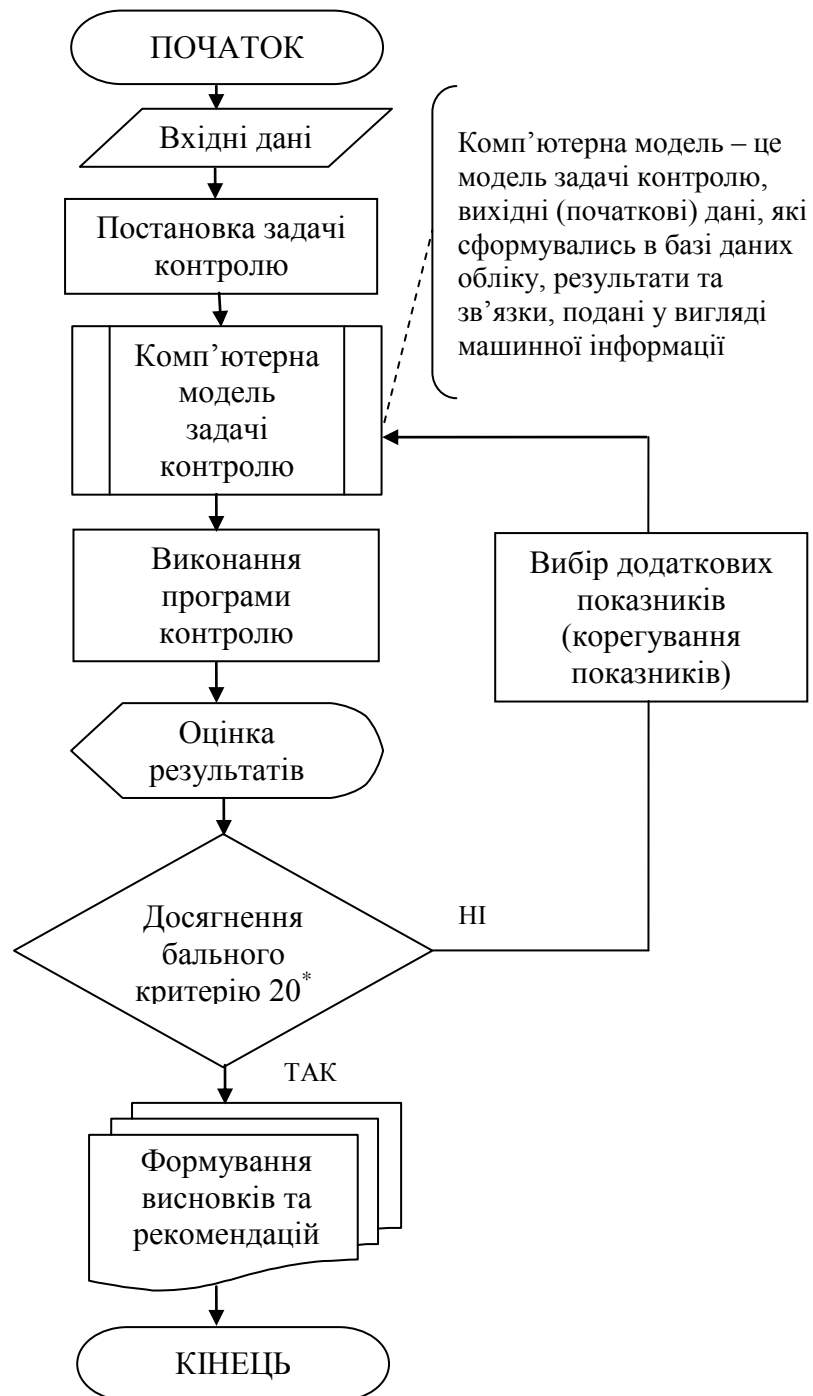
Вид діяльності	До бюджетних установ відносяться організації, діяльність яких повністю або частково фінансується за рахунок засобів бюджету. Іншими словами бюджетні установи відносять до одного з різновидів організацій некомерційного характеру, для яких отримання прибутку не виступає основною їх діяльністю. Виходячи з цього, формується певна система взаємовідносин з приводу фінансового забезпечення діяльності бюджетних установ, яка корінним чином відрізняється від виробничих підприємств.
План рахунків та ієрархія підпорядкування	Фінансування через органи Державного казначейства, яке вимагає відкриття реєстраційних рахунків. При відкритті реєстраційних рахунків кожному рахунку присвоюється відповідний номер, в якому перші шість знаків – код функціональної класифікації витрат, наступні три знаки – код відомчої класифікації витрат, і наступні п'ять знаків – код отримувача бюджетних коштів. Через дріб проставляється код засобів : 0 – кошти загального фонду державного бюджету; 1 – кошти спеціального фонду; 2 – кошти, отримані як плата за послуги ; 3 – кошти, отримані за іншими джерелами власних надходжень бюджетних установ; 4 – кошти, отримані за іншими надходженнями спеціального фонду; 5 – кошти батьків за надані послуги; 6 – кошти, спрямовані на покриття дефіциту загального фонд;
Система документування	Відокремлюють три категорії документів, залежно від їх функціонального призначення у процесі інформаційного забезпечення системи обліку: управлінські документи, які містять інформацію щодо розв'язання конкретних задач на різних рівнях управління (включаючи горизонтальні та вертикальні рівні управління); уніфіковані форми документів і організаційно-методичні документи, котрі регламентують розробку другого виду документів за єдиними вимогами й правилами. Управлінські документи являють собою певну сукупність фінансових, планових, звітно-статистичних, розрахунково-грошових і інших документів, які містять достатній набір показників для забезпечення управлінських цілей. Уніфіковані форми вхідних і вихідних документів утворюють масиви,

	<p>скомплектовані залежно від мети їх використання, належності до того чи іншого структурного підрозділу з його індивідуальними задачами.</p> <p>Масиви таких документів можуть складатися з окремих затверджених форм, які мають код форми (тобто ті, що пройшли державну чи відомчу реєстрацію) або бути зброшуровані у книги.</p> <p>Організаційно - методичні документи, що становлять третю категорію документів – це документи, які регламентують розроблення уніфікованих форм документів, їх реєстрацію та ведення на всіх рівнях обліку. Використання цих документів створює єдину методологію організації обліку та створення АРМ.</p> <p>Щодо документів системи контролю, то їх необхідно вводити як додаткові функції й формувати відповідне програмне забезпечення, оскільки існуюче програмне забезпечення не містить специфічної документації контролера: програми контролю, системи тестування, висновку контролера тощо.</p>
Розподіл функцій	Комп'ютерна система може застосувати множину процедур внутрішнього контролю, які в неавтоматизованих системах виконуються різними спеціалістами.
Структуризація	Автоматизовані робочі місця можуть бути об'єднані в локальну обчислювальну мережу або працювати автономно, але обов'язково мають бути інформаційно узгоджені між собою. Технічний комплекс таких систем може являти собою або персональний комп'ютер в локальній обчислювальній мережі, або автономні персональні ЕОМ, інформаційний зв'язок між якими здійснюється з допомогою машинних носіїв.
Інформаційні взаємозв'язки	Процес взаємодії забезпечує єдність методології й цілісність організації обліку, а також відповідні ієрархічні взаємовідносини, які включають в себе подання звітності вищестоящим органам та контроль з боку останніх за ефективністю використання бюджетних коштів і ресурсів бюджетними установами.
Одноманітне виконання операції	Передбачається використання стандартних команд при виконанні одноманітних операцій бухгалтерського обліку, що практично виключає появу випадкових помилок. Проте існує можливість програмних помилок, які приводять до невірної обробки всіх ідентичних операцій

	при однакових умовах.
продовження додатку Р	
Потенційні можливості появи помилок та похибок	В порівнянні з неавтоматизованими системами бухгалтерського обліку комп'ютерні системи більш відкриті для несанкціонованого доступу. Вони дають змогу для таємної зміни даних та прямого чи непрямого отримання інформації про активи.
Потенційні можливості посилення контролю з боку адміністрації	Комп'ютерні системи дають керівництву широкий набір аналітичних засобів, що дозволяють оцінювати та контролювати діяльність бюджетних установ. Наявність додаткового набору інструментів забезпечує зміцнення системи внутрішнього контролю в цілому та, відповідно, зниження ризику її неефективності.
Ініціювання виконання операцій	Комп'ютерна система може виконувати деякі операції автоматично, без проведення попереднього документування.

Додаток С

Блок-схема автоматизації внутрішнього контролю витрат



* 20 – це мінімальний критерій позитивної оцінки, який заданий як параметр у комп'ютерній моделі й охоплює такі складові як:

- 1 – правильність і наявність первинної документації (макс 5 б).
- 2 – правильність віднесення прямих витрат на спеціальність (макс.5 б).
- 3 – правильність віднесення загальноузовівських (накладних) витрат на спеціальність(макс 5 б).
- 4 – стан ув'язки даних в системі документування (макс. 5 б).
- 5 – стан ув'язки даних в системі рахунків (макс. 5 б).