

ПРОБЛЕМИ ОБЛІКУ ВИТРАТ, ЯКІ ФОРМУЮТЬ ВАРТІСТЬ ОСВІТНІХ ПОСЛУГ В ДЕРЖАВНИХ ЗАКЛАДАХ ОСВІТИ

Визначено особливості обліку витрат, що формують вартість освітніх послуг в державних закладах освіти

Постановка проблеми. Статус державного ВНЗ у відповідності до завдань держави вимагає підготовки спеціалістів відповідного рівня, а також задоволення потреб особистості в інтелектуальному, культурному та етичному розвитку. Крім того ВНЗ, покликані розвивати науку шляхом наукових досліджень та творчої діяльності науково-педагогічних працівників та студентів. Для збереження позицій на ринку освітніх послуг та підвищення конкурентоспроможності державного ВНЗ необхідно покращення якості основної діяльності (освітньої та науково-дослідної), а також цілеспрямоване створення середовища, з якого ВНЗ черпають свої ресурси.

Відсутність економічно обґрунтованих методик визначення сукупних економічних витрат на освітні послуги, що надаються, з конкретної спеціальності і періодів навчання, є слабкою ланкою, що не дозволяє обґрунтовано управляти фінансами ВНЗ. Питання розподілу фінансових витрат ВНЗ при наданні освітніх послуг пов'язане з розрахунком витрат на навчання за фактичними витратами. На практиці за основу беруться витрати ВНЗ, розписані в бюджетному кошторисі.

Проте рівень обґрунтованості бюджетних кошторисів давно викликає сумніви, а ситуація з їх виконанням останніми роками така, що кошторис важко розглядати як реальний і економічно обґрунтований документ.

Методи бухгалтерського обліку витрат освітніх послуг, які діють в вищих навчальних закладах, в умовах розвитку позабюджетної діяльності не можуть в

повному обсязі забезпечити реалізацію вимог, які висуваються до облікових, розрахункових і калькуляційних операцій, що є необхідними для реальної оцінки результативності їх діяльності.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Проблемам обліку витрат, які формують вартість послуг державних закладів освіти, присвятили свої дослідження невелика кількість українських вчених. Так, серед останніх досліджень з цього напрямку слід відмітити дисертацію на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук Янчук Г.В. "Облік та звітність регіональних університетських центрів" (2005 р.). Не зменшуючи важливості проведених досліджень і цінності отриманих результатів, необхідно відмітити невирішеність багатьох проблем формування інформації про витрати державних закладів освіти, відсутність комплексних досліджень методик обліку витрат на надання освітніх послуг.

Мета нашого дослідження полягає у визначенні особливостей обліку витрат державних вищих навчальних закладів на надання освітніх послуг для прийняття управлінських рішень.

Виклад основного матеріалу дослідження. Стосовно вищих навчальних закладів, в яких основним виробництвом є процес навчання, витрати відображають ресурси ВНЗ, які використовуються на надання освітніх послуг в грошовому виразі.

Витрати ВНЗ відображають зменшення активів (платіжних коштів або іншого майна ВНЗ) або збільшення зобов'язань ВНЗ і відображаються в обліку на момент фінансової операції.

При виборі методики обліку витрат до умов сучасних ВНЗ необхідно враховувати наступні особливості ВНЗ як організації¹:

– відсутність чіткого зв'язку між витратами і результатами діяльності;

– ухвалення рішень, що впливають на витрати, часто відбувається на нижньому і середньому рівнях управління без урахування їх впливу на витрати ВНЗ, особливо в довгостроковій перспективі, хоча часто найістотнішими є непрямі витрати (прикладом є рішення про пропозицію нових курсів або програм навчання, виконання дослідницьких проектів, зміну навчального навантаження викладачів з метою вивільнення ресурсів для адміністративної або науково-дослідної діяльності);

– фондоорієнтованість систем обліку і бюджетування означає, що фінансова система ВНЗ орієнтована на контроль витрачання ресурсів з погляду відповідності цільовому призначенню, що ускладнює бюджетний і обліковий процеси, знижує їх ефективність з погляду управління і контролю;

– формування звітності, орієнтованої на зовнішнього користувача, по законодавчо встановленому складу, не відповідає внутрішнім потребам ВНЗ і не надає інформації, необхідної для ефективного управління;

– недостатня чіткість визначення цілей діяльності і результатів породжує проблеми розподілу витрат за видами діяльності, які не здатна вирішити існуюча облікова система (наприклад, основний продукт ВНЗ – навчання, одночасно ведуться наукові дослідження, здійснюється робота по забезпеченню необхідних умов для ведення основної діяльності, процес наукових досліджень тісно пов'язаний з навчанням аспірантів, результати наукових досліджень використовуються в навчальному процесі тощо);

– результати діяльності не мають чітких вимірників, що не дозволяє ефективно контролювати досягнення поставлених цілей і ухвалювати необхідні рішення по їх коректуванню.

Необхідно також враховувати також основні тенденції, що визначають діяльність ВНЗ:

– підвищення складності, динамічності, вимог до якості, капіталоемності, асортименту, необхідності використання передових технологій виробництва освітнього продукту;

– зменшення життєвого циклу і часу виходу на ринок освітнього продукту;

– підвищення вимог до якості управління ВНЗ. Перераховані тенденції сприяють зростанню не вигідних витрат, домінуванню непрямих витрат у витратах за окремими видами освітніх продуктів, зростанню витрат і зменшенню надходжень ВНЗ, зниженню інформативності традиційних методів обліку витрат. Визначення фактичних витрат на підготовку студента за конкретною спеціальністю є одним з найактуальніших завдань, які не можуть бути вирішені традиційними методами. Така ситуація не дозволяє ухвалювати ефективні управлінські рішення і створювати передумови для впровадження у ВНЗ сучасних ефективних систем управлінського обліку.

Система обліку витрат повинна задовольняти наступним вимогам:

– бути орієнтованою на виділення витрат, що виникають на різних етапах руху фінансових потоків (віднесення витрат на етапи);

– формувати інформацію про джерела виникнення витрат;

– фіксувати дані про характер взаємодії витрат;

– враховувати вплив витрат на вартість освітніх послуг.

Система управління витратами державного ВНЗ представляє реалізацію управлінського обліку і припускає виконання операцій:

– облік витрат ВНЗ за напрямками діяльності;

¹ Зорин А.В., Терехов И.В., Иевенко М.В., Балашова О.В. Адаптация методики функционально-стоимостного анализа к условиям современных вузов // Телематика 2003: Материалы X Всероссийской научной методической конференции. – Т. 1. – СПб: СПГИТМО. – С. 96-96

– виділення витрат на освітню діяльність із загальних витрат ВНЗ;

– визначення фактичних витрат на підготовку фахівця;

– аналіз витрат на навчання і пов’язаних з ними економічних показників (ступінь впливу статті витрат на фінансові результати діяльності центрів витрат);

– аналіз обґрунтованості витрат на освітні послуги;

– планування витрат на навчання одного студента конкретної спеціальності (формування ціни);

– розробка проектів і ухвалення управлінських рішень на користь спеціальності, напряму, форми навчання, методу навчання тощо.

Однієї з важливих передумов стійкого економічного розвитку ВНЗ, як і будь-якої організації, є вибудовування структури центрів відповідальності відповідно до

розподілу функцій, закріплення прав і відповідальності за посадами.

Відмітною ознакою центру відповідальності (ЦВ) є фінансова самостійність в межах наявних ресурсів: право ухвалення рішень і відповідальність за результати ухвалених рішень.

У ВНЗ центрами відповідальності є структурні підрозділи:

– факультети (керівник – декан);

– кафедри (завідувач кафедри);

– адміністративні і госпрозрахункові структурні підрозділи (керівник підрозділу).

Практично всі типи центрів відповідальності мають місце в системі управління ВНЗ в умовах централізованого управління фінансами. На рис.1 надані основні типи ЦВ в організаційній структурі ВНЗ.

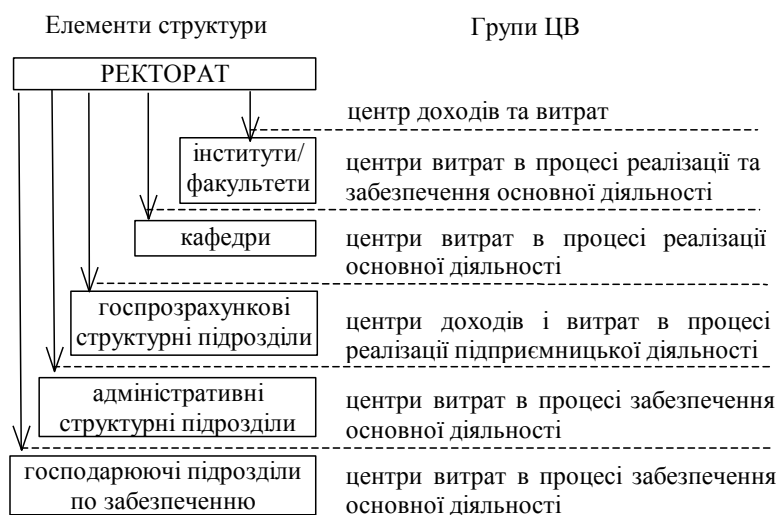


Рис. 1. Основні типи центрів відповідальності в організаційній структурі ВНЗ

Найбільше значення для ефективного фінансово-економічного управління в установах вищої освіти має науково-обґрунтований вибір методу обліку витрат, аналіз наявних матеріальних ресурсів та їх віднесення на витрати підрозділів.

Кожний ВНЗ має свій власний зміст витрат, пов’язаних з наданням освітніх послуг, які визначаються різними чинниками: формами навчання (денна, вечірня, заочна), профілем навчального закладу (технічний, економічний, гуманітарний, педагогічний), рівнем підготовки

(бакалаври, спеціалісти, магістранти) тощо. Крім того, витрати одного і того ж ВНЗ різномірні за складом, питомою вагою, умовами здійснення і напрямами діяльності, економічним змістом, значенням в процесі надання освітніх послуг.

Класифікація витрат здійснюється залежно від цільової установки і напряму обліку витрат, що вимагається для інформаційного забезпечення управлінських рішень.

Для цілей планування, обліку і аналізу однорідні витрати групуються за рядом ознак.

1. *За видами витрат.* Таке угруповання є загальноприйнятим і включає дві класифікації: *за економічними елементами витрат* і *за калькуляційними статтями витрат.*

Проблемам класифікації витрат освітніх установ за елементами надавали увагу в своїх працях різні автори², але жодна із запропонованих класифікацій не стала загальноприйнятною.

Положенням про склад витрат, що включаються до собівартості продукції, робіт, послуг, встановлений єдиний для всіх підприємств та організацій перелік економічно однорідних витрат: матеріальні витрати; витрати на оплату праці; відрахування на соціальні заходи; знос основних засобів; інші витрати.

Груповання витрат за елементами дає можливість:

- встановлювати потребу в основних і оборотних засобах;
- визначати розмір фонду оплати праці за установою;
- показувати витрати ресурсів в цілому за освітньою установою за певний період часу;
- оперативно визначати середні витрати на навчання.

Класифікація витрат за економічними елементами не дозволяє:

- врахувати, де і у зв'язку з чим проведені витрати, а також їх характер (відображає витрати ресурсів за навчальним закладом в цілому, незалежно від того, де вони виникли і на виробництво якої послуги були використані);
- визначити фактичні витрати на навчання одного студента за конкретною спеціальністю (дозволяє обчислити лише середню, приблизну вартість навчання одного студента за конкретною спеціальністю ВНЗ).

Між класифікацією витрат за економічними елементами і за статтями калькуляції існує певний взаємозв'язок: вони

характеризують одні й ті ж витрати освітньої установи за складом (елементами) і цільовим призначенням (статтями калькуляції). Для цілей калькуляції вартості освітньої послуги, на наш погляд, доцільно використовувати наступну номенклатуру статей витрат:

- заробітна плата ПВС з відрахуваннями на соціальні заходи;
- інші витрати кафедр;
- загальноуніверситетські витрати;
- загальностудентські витрати.

2. *За економічним складом* виділяють основні витрати, безпосередньо пов'язані з процесом надання послуг. До основних витрат у ВНЗ відносять витрати, безпосередньо пов'язані з організацією і проведенням освітнього процесу (оплата праці ПВС і відрахування на соціальні заходи, витрати на матеріали, необхідні для проведення практичних і лабораторних занять, витрати на поповнення бібліотечних фондів, організацію навчального процесу тощо).

Накладні витрати є витратами на обслуговування і управління освітнім процесом і ВНЗ в цілому.

3. *За змінністю* залежно від обсягів наданих послуг виділяють витрати, які змінюються пропорційно зміні обсягів наданих послуг і називаються *умовно-змінними* і витрати, які залишаються незмінними, оскільки величина їх не пов'язана із зростанням або скороченням наданих послуг і називаються *умовно-постійними*. По відношенню до обсягів освітніх послуг, що надаються, до *умовно-змінних* відносяться витрати на оплату праці ПВС і відрахування на соціальні заходи ПВС, матеріальні витрати, пов'язані із здійсненням освітнього процесу та інші витрати, пов'язані з освітньою діяльністю. До *умовно-постійних* витрат відносяться загальногосподарські та інші витрати (оплата праці і відрахування на соціальні заходи адміністративно-господарського персоналу, знос основних засобів (будівель і приміщень) ВНЗ тощо).

4. *За способом* віднесення на виробництво витрати поділяються на прямі і непрямі. Всі витрати, які можуть бути безпосередньо

² Колибаба О.В. Бухгалтерский учет расходов и доходов в негосударственных образовательных учреждениях. Дисс... к.э.н. / Саратов: СГСЭУ, 2002. – 157 с.

віднесені на освітню діяльність і безпосередньо включені до витрат на освітні послуги, є прямими. До них відносяться: заробітна плата ПБС, відрахування на соціальні заходи, інші витрати кафедр і дирекцій інститутів, загально-студентські витрати тощо. Під непрямими розуміють ті витрати, які є загальними для всіх видів діяльності ВНЗ. До непрямих витрат відносяться загальноуніверситетські витрати. З метою віднесення непрямих витрат розробляються і приймаються у фінансовій і обліковій політиці ВНЗ бази розподілу.

5. В рамках класифікації за центрами витрат (місцям виникнення) різні види витрат відносять на ті підрозділи установи, в яких вони були здійснені. Залежно від місця виникнення витрати освітніх установ групують за структурними підрозділами (кафедри, факультети, бібліотека).

6. В класифікації витрат за об'єктами обліку, в якості яких у вищому навчальному

закладі виступає окрема спеціальність визначеної форми навчання, враховують всі витрати, пов'язані з наданням окремої освітньої послуги.

Альтернативою традиційним фінансовим підходам виступає "процесно-орієнтований" метод функціонально-вартісного аналізу (ФВА)³. Цей метод незамінний для вирішення задач управлінського обліку ВНЗ, що пропонують широкий спектр освітніх продуктів: спеціальності/спеціалізації, довузівська і післявузівська освіта, додаткове навчання, накладні витрати, яких мають значну частку, в структурі витрат.

Переваги та недоліки існуючих підходів до обчислення витрат на надання освітніх послуг узагальнені в таблиці 1.

Ні одна з проаналізованих методик не дозволяє визначити фактичні витрати ВНЗ на підготовку спеціалістів в розрізі спеціальностей та періодів навчання.

Таблиця 1. Підходи до розрахунку витрат на надання освітніх послуг

Основа розрахунку	Переваги	Недоліки
Витрати ВНЗ в бюджетному кошторисі	Обширна статистика, практика, досвід. Захист від перевірок ВНЗ за цільовим використанням бюджетних коштів	Незадовільний рівень економічної обумовленості бюджетних кошторисів та їх виконання. Не забезпечує ідентифікацію всього ланцюжка витрат, пов'язаних з тією чи іншою послугою
Норми та нормативи витрат	Розрахунок витрат здійснюється за окремими функціональними областями. Оперативність	Низька керованість витратами. Відсутність норм та нормативів по ряду витрат. Відставання норм від темпів інфляції, старіння
Групування за економічними елементами	Встановлення потреб в основних і оборотних засобах, фонду оплати праці, середньої приблизної вартості навчання	Показує витрати ресурсів в цілому по освітньому закладу за період часу, незалежно від того, де вони виникли та на виробництво якої послуги були використані
Групування витрат за статтями калькуляції	Характеризує витрати освітньої установи за цільовим призначенням	Об'єднує в одній статті прямі та непрямі витрати, основні та накладні витрати, не дозволяє визначити витрати на конкретну освітню послугу та організувати облік за об'єктами калькуляції
Групування витрат за об'єктами калькуляції	Дозволяє визначити фактичні витрати на окрему спеціальність визначеної форми навчання	Трудомісткість нарахування. Відсутність методичних рекомендацій та досвіду ВНЗ
Проектне управління	Комплексний розгляд аспектів програми ВПО. Облік фінансових потоків та взаємодії центрів фінансової відповідальності	Відсутність методичних рекомендацій та досвіду ВНЗ
Функціонально-вартісний аналіз	Дозволяє визначити фактичні витрати на навчання одного студента конкретної спеціальності	Відсутність методичних рекомендацій та досвіду ВНЗ

Кількість факторів, від яких залежать витрати на навчання, велика. Можна виділити наступні основні фактори: структура навчального навантаження, режим занять, кваліфікація професорсько-викладацького складу, стан матеріально-технічної бази, необхідної для організації навчального процесу, кількість осіб, які навчаються.

Висновки та перспективи подальших досліджень. Інформація про склад витрат ВНЗ, які формують вартість освітніх послуг, є визначальною для прийняття управлінських рішень в сфері управління витратами ВНЗ. Особливо актуальна така інформація в теперішній час, оскільки конкурентне середовище в сфері освітніх послуг стає все більш складним за ступенем інтенсивності та взаємного впливу всіх сил. Причому загострення конкуренції виникає на фоні неблагополучної демографічної ситуації та змін в системі вищої освіти, спрямованих на зменшення державного фінансування вищої школи. У цій ситуації виявлення доходуотворюючих спеціальностей є першочерговою задачею в сфері управління фінансами.

Завдяки достовірним знанням про вартість освітніх послуг з'являється можливість оцінки та прогнозування результативності та ефективності освітньої діяльності та, відповідно, більш якісного управління діяльністю та розвитком освітньої установи. Важлива проблема визначення цін на освітні послуги також вирішується за допомогою отриманої інформації.

Ціна підготовки спеціаліста формується на основі ряду факторів:

- витрат на підготовку спеціаліста (ціна повинна покривати витрати);
- цінової стратегії ВНЗ (забезпечення виживання на ринку освітніх послуг та суттєве перевищення доходів над витратами);
- попит на дану освітню програму;
- аналіз послуг, цін ВНЗ-конкурентів та сприймання цін клієнтом.

При цьому базова ціна повинна бути об'єктивною та розраховуватися на основі даних обліку витрат.

Підрозділи при виконанні своїх функцій несуть певні витрати. Безперервність освітнього процесу забезпечується постійним відшкодуванням даних витрат з доходів освітньої установи за допомогою процесу обігу. Сумарне значення витрат, пов'язаних з наданням освітньої послуги, виражене в грошовому виразі, є витратами на надання освітньої послуги.

Інформація про вартість освітніх послуг є найважливішою для ухвалення управлінських рішень в області інноваційної та інвестиційної діяльності ВНЗ. Завдяки достовірним знанням про вартість освітніх послуг і вартісні параметри інших функціональних елементів освітньої системи, з'являється можливість оцінки ефективності та прогнозування результативності діяльності і, відповідно, більш якісного управління діяльністю і розвитком освітніх установ.

ОСТАПЧУК Тетяна Петрівна – доцент кафедри бухгалтерського обліку і контролю Житомирського державного технологічного університету

Наукові інтереси:

- теорія бухгалтерського обліку,
- облік інвестиційної діяльності,
- облік в бюджетних установах

³ Моисеева Н.К., Карпунин М.Г. Основы теории и практики функционально-стоимостного анализа. М.: Высш. шк., 1988. – 192 с.