

МЕТОДИКА ОБЛІКУ ТА РОЗПОДІЛУ НАКЛАДНИХ ВИТРАТ ДЕРЖАВНИХ ЗАКЛАДІВ ОСВІТИ

Розкриваються проблеми обліку накладних витрат державних закладів освіти та пропонується нова методика їх розподілу. Дана методика базується на застосуванні методу функціонального розподілу витрат, який ґрунтується на тому, що не продукт сам по собі, а вид діяльності (його виробничі функції) є причиною виникнення витрат

Постановка проблеми. 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 різними методиками їх розподілу. Чим вище ступінь деталізації освітніх послуг, тим більше виникає необхідність механізму обґрунтованого розрахунку і розподілу накладних витрат, здатного забезпечити повну і об'єктивну інформацію про сукупну їх величину і встановити носії витрат, які зумовляють приналежність відповідної статті накладних витрат.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Питання бухгалтерського обліку діяльності бюджетних установ та державних закладів освіти, зокрема, підіймалися в роботах наступних вчених П.Й. Атамаса, П.Т.Ворончука, Р.Т. Джоги, Е.П. Дедкова, М.М.Каленського, В.І. Крисюка, О.В.Юрченка, С.В.Свірка, Л.М.Сідельникова, Є.В. Калюги та інших. Але ряд проблем, пов'язаних з обліком витрат державних закладів освіти, особливо облік і розподіл накладних витрат, залишається зовсім не розробленим і вимагає свого вирішення.

Мета нашого дослідження полягає у визначенні особливостей обліку та розподілу накладних витрат державних вищих навчальних закладів.

Виклад основного матеріалу дослідження. Вивченню впливу рівня накладних витрат на величину собівартості послуг бюджетних організацій не додавалося 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 менше істотним 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 (загальноустановчих) рівнях управління, не перераховані складові елементи витрат, не приведені конкретні алгоритми розрахунків за кожною статтею калькуляції, немає посилань на джерела інформації, що ускладнює ведення обліку і калькуляції собівартості послуг. Базові показники, що використовуються для розподілу загальноустановчих витрат, не повною мірою відповідають носіям витрат.

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:

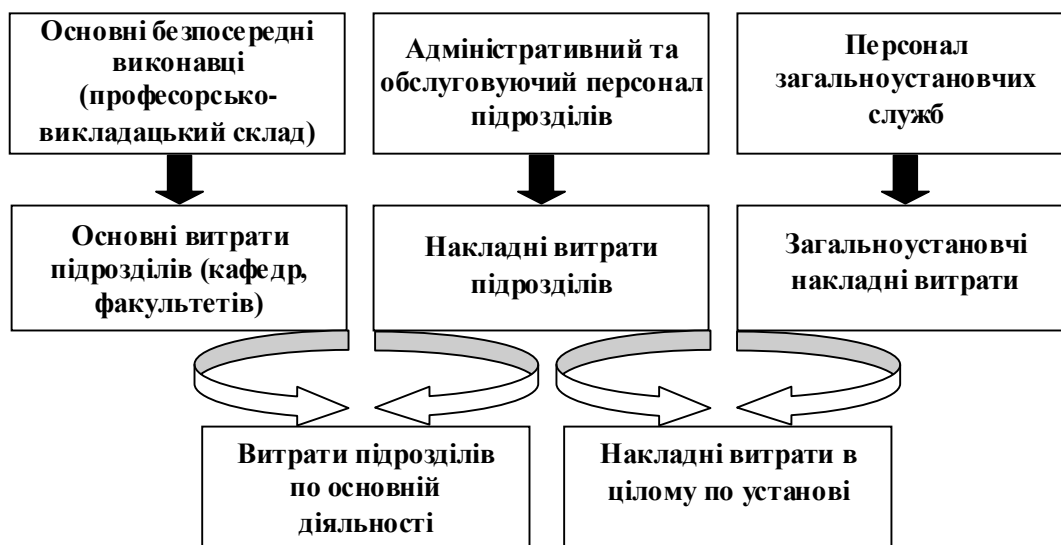
1) формування інформації про величину накладних витрат підрозділів за місцями виникнення витрат (основних підрозділів і служб) за рахунок виділення статті, загальної для всіх підрозділів і служб, з загальноустановчих витрат і віднесення їх до складу накладних витрат підрозділів;

2) розподіл загальноустановчих накладних витрат між основними підрозділами із застосуванням натуральних показників (площі основних структурних підрозділів, відпрацьованих годин і

чисельності основного професорсько-викладацького персоналу) як бази розподілу;

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

Стосовно особливостей закладів освіти нами запропоновано як основу групування використовувати належність накладних витрат до основних підрозділів і загальноустановчих служб (рис. 1).



* Джерело: власна розробка на основі вивчення спеціальної літератури

Рис. 1. Класифікація накладних витрат закладів освіти*

Запропонована нами деталізація накладних витрат дозволить з'єднати в рамках основних підрозділів різноманітні 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 ВНЗ методика, заснована на включенні накладних витрат, що виникли в рамках основних підрозділів, до складу загальноустановчих, 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 загальноустановчих 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 витратів 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, що безпосередньо не беруть участь в освітньому процесі (меблі, сейфи, комп'ютери).

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

– витрати на оплату праці загальноустановчого 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, коди економічної класифікації видатків 1130);

– витрати на придбання м'якого інвентарю і обмундирування, необхідного для загальноустановчого персоналу, у розмірі щомісячно перенесеної вартості (код економічної класифікації видатків 1134);

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

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

– оплату послуг зв'язку загальноустановчих 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 загальноустановчим персоналом;

– знос будівель, споруд.

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

Методика припускає наступні етапи розподілу: спочатку загальноустановчі накладні витрати об'єднуються в групи (див. таблицю 1, графу 1), кожна з яких характеризується одним носієм витрат. При цьому розраховується ставка накладних витрат (коефіцієнт) для кожної групи, відповідно до якої здійснюється їх розподіл між основними підрозділами.

На наступному етапі відбувається процес віднесення на підрозділи (місця виникнення витрат) загальноустановчих накладних витрат залежно від величини прийнятого для розподілу носія витрат. Далі розподілені загальноустановчі накладні витрати з'єднуються з накладними витратами підрозділів і включаються до вартості послуг. Метод включає більше число носіїв витрат в порівнянні 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 напряму залежать від розмірів площ, послуги зв'язку – від чисельності персоналу організації.

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 загальноустановчих цілей, знос будівель і споруд та витрати, пов'язані з їх утриманням та 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, відмінні за тривалістю, штучно підвищить собівартість цих послуг. В результаті інші підрозділи можуть протягом

тривалого періоду надавати послуги, збільшуючи їх обсяги, які за підрахунками економічних служб виглядатимуть рентабельно тільки тому, що інші підрозділи, служби їх "субсидують". Інакше кажучи, переважаюча частина накладних витрат буде перенесена на підрозділи, що працюють з найбільшим навантаженням. Таким чином, відмова від "котельного" 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 1. Приведені бази розподілу, які пропонуються автором.

Таблиця 1. Розподіл накладних витрат при калькуляції вартості освітніх послуг*

Коди статей, назви і номери рахунків загальноустановчих накладних витрат, згрупованих за носіями витрат	Запропоновані способи розподілу
1.1110 Заробітна плата загальноустановчого персоналу, субрахунок 83.5.2 2. 1120 Нарахування на заробітну плату, субрахунок 83.5.2	Пропорційно відпрацьованим годинам основного професорсько-викладацького персоналу підрозділів
3. 1130 Господарські витрати (матеріали і предмети на поточні цілі, канцелярське приладдя), субрахунок 83.5.1 4. 1140 Витрати на відрядження та службові роз'їзди, субрахунок 83.5.1	Пропорційно чисельності персоналу основних підрозділів
5. 1138 Послуги зв'язку, субрахунок 83.5.1	Пропорційно чисельності персоналу основних підрозділів
6. Знос меблів і устаткування, безпосередньо не пов'язаного з наданням освітніх послуг, що знаходиться в приміщеннях, зайнятих загальноустановчим персоналом, субрахунок 83.5.3 7. Знос будівель, споруд, субрахунок 83.5.3	Пропорційно зайнятим площам основних підрозділів
8. 1137 Витрати, пов'язані з обслуговуванням будівель, споруд, поточним ремонтом інвентарю, субрахунок 83.5.3	
9. 1161 Витрати, пов'язані із споживанням теплової енергії, субрахунок 83.5.3	
10. 1135 Витрати, пов'язані із змістом і наймом транспорту, субрахунок 83.5.4	Пропорційно розрахованої нормативної потреби в матеріалах для поточних господарських цілей у вагових одиницях вимірювання
11.1163 Витрати, пов'язані із споживанням електричної енергії, субрахунок 83.5.3	Пропорційно площам приміщень основних підрозділів з урахуванням числа годин роботи устаткування

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

В результаті проведених досліджень і розрахунків встановлено, що розподіл витрат по оплаті праці загальноустановчого персоналу відповідно до запропонованого

нами показника – пропорційно відпрацьованим годинам основним професорсько-викладацьким персоналом підрозділів, є більш об'єктивним і

обґрунтованим в порівнянні з кількістю посад основного персоналу. Це пояснюється тим, що функції загальноустановчого 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 загальноустановчого персоналу – кількість відпрацьованих годин персоналом основних підрозділів є пряма залежність чисельності адміністративно-управлінського персоналу і, отже, фонду оплати його праці від нормативів забезпеченості установи професорсько-викладацьким персоналом.

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

$$K_n(\text{год.}) = \frac{\Gamma_{o.n.}}{\Gamma_z - \Gamma_{z.n.}}$$

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

$\Gamma_{o.n.}$ – відпрацьовані години персоналом основного підрозділу;

Γ_z – загальне число відпрацьованих годин в цілому по установі;

$\Gamma_{z.n.}$ – години, відпрацьовані загальноустановчим персоналом і персоналом, сприяючим в наданні послуг.

Виділення з складу загальноустановчих накладних витрат, витрат, що відносяться на підрозділ, слід здійснювати згідно розрахованому коефіцієнту за формулою:

$$Z_n = Z_{z.y.} \cdot K_n,$$

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

$Z_{z.y.}$ – сума загальноустановчих накладних витрат, врахованих за кодами економічної класифікації видатків 1110, 1120;

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

Зміни за статтями витрат, такими як придбання матеріалів для поточних і господарських цілей, м'якого інвентарю і

обмундирування, знос основних засобів, 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 ВНЗ, 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:

$$K_n(\text{числ.}) = \frac{Ч_n}{Ч_z - Ч_{z.n.}}$$

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

$Ч_n$ – чисельність професорсько-викладацького персоналу основного підрозділу;

$Ч_{z.n.}$ – чисельність загальноустановчого персоналу і персоналу, сприяючого в наданні послуг;

$Ч_z$ – загальна чисельність персоналу установи.

Величину загальноустановчих накладних витрат, що відносяться на підрозділ, слід визначати згідно розрахованого коефіцієнта за формулою:

$$Z_n = Z_{z.y.} \cdot K_n(\text{числ.}),$$

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

$Z_{z.y.}$ – сума загальноустановчих накладних витрат, врахованих за кодами економічної класифікації видатків 1130, 1138, 1140, 1138;

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

При визначенні базового показника для розподілу витрат по опалюванню 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 квадратним метрам, які займають основні підрозділи.

Знос будівель, споруд, основних засобів, що знаходяться в приміщеннях загальноустановчих служб, пропонуємо також розподіляти пропорційно, займає ними площам.

У вказаних випадках коефіцієнт накладних витрат розраховується за формулою:

$$K_n(\text{площ}) = \frac{S_n}{S_z - S_{z.c}},$$

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

S_n – площа основного підрозділу;

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

S_z – загальна площа в цілому по установі.

Сума накладних витрат, що відноситься на підрозділ, визначається за формулою:

$$Z_n = Z_{z.y} \cdot K_n(\text{площ}),$$

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

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

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

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.

Висновки та перспективи подальших досліджень. Обґрунтований нами метод розподілу накладних витрат дозволяє:

1) більш об'єктивно оцінити величину витрат, пов'язаних з конкретним видом послуг, оскільки його вживання засновано 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 відповідність з якими здійснюється 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, заснованого на вживанні 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, допоможе вживання можливостей табличного процесора Excel.

СИСЮК Світлана Василівна – викладач кафедри обліку і контролю фінансово-господарської діяльності Тернопільського державного економічного університету