

УДК 657:378

РАЗВИТИЕ КОНЦЕПЦИИ ДОПУСТИМОСТИ ЗАТРАТ И ИХ ОТКЛОНЕНИЙ В СИСТЕМЕ ФИНАНСИРОВАНИЯ ВЫСШЕГО ОБРАЗОВАНИЯ УКРАИНЫ

Чепоров В.В.

Таврический национальный университет им. В.И.Вернадского, Симферополь, Украина
E-mail: cheporov@crimea.edu

В работе рассматривается процесс развития стандартов бухгалтерского учета в государственном секторе Украины. Проблема связана с наличием нескольких источников финансирования для одной и той же цели и необходимостью распределения затрат по объектам их отнесения и функциям. Такое распределение должно быть санкционировано поставщиком финансов на основе принципа допустимости затрат. В работе предлагается распространение принципа допустимости затрат при анализе их отклонений.

Ключевые слова: бухгалтерский учет, государственный сектор, программно-целевой метод бюджетного процесса, распределение затрат, допустимость затрат.

ВВЕДЕНИЕ

Во всем мире считается, что высшие учебные заведения являются некоммерческими организациями с задачами в области обучения, научных исследований и общественных услуг. Финансирование вузов, как правило, может осуществляться за счет двух источников: государственного и частного. Поэтому к вузам предъявляются особые требования по отражению бухгалтерской и финансовой отчетности в зависимости от источников полученных средств и их последующего использования, а не только к информированию инвесторов о чистой прибыли, что обычно является целью финансовой отчетности компаний частного сектора. К различным заинтересованным группам, которые интересуются тем, как используются их средства в университетах, относятся государственные и местные органы власти, коммерческие организации, индивидуальные доноры и др. Государственные органы могут выделять фонды для обучения, заключать контракты и выдавать гранты на конкурсной основе для исследования.

Основой бухгалтерского учета в вузах является фондовый учет, т.е. процесс, посредством которого ресурсы для различных целей классифицируются в бухгалтерском учете и отчетности в соответствии с деятельностью или задачами, которые определяются спонсирующими организациями на основе правил, норм или ограничений, налагаемых источниками за пределами учреждений.

Теоретически принципы фондового бухгалтерского учета, используемые в системе высшего образования, требуют, чтобы доходы отражались на основе источников финансирования, а расходы отражались по функциональному признаку.

Университеты используют понятие "фонд" для учета различных видов финансовой деятельности учреждения. Фонды с аналогичными характеристиками объединяются в фондовые группы, такие как текущие фонды, заемные фонды, фонды основных средств и т.д. Текущие фонды (операционные фонды университета) отличаются ограниченными и неограниченными источниками. В

рамках каждого фонда университет создает отдельные счета для отслеживания доходов и расходов. Внутри иерархии фондовой группы, фонда и счета университеты устанавливают балансы для обеспечения надлежащей подотчетности для каждого источника средств. Бухгалтерский баланс университета в целом может быть получен из суммы отдельных балансов в системе бухгалтерского учета.

В дополнение к требованиям финансового учета, связанным с различными источниками финансирования, университеты имеют внутренние управленческие потребности, связанные с учетом затрат для тех же целей, что и коммерческие организации. Задачи обучения, исследования и общественных услуг требуют значительных инвестиций в физические активы, такие как здания и специализированное оборудование. Кроме того, большие суммы тратятся ежегодно на общие и административные функции учреждения, а также на специфические административные единицы, связанные с организацией студенческого сервиса, контрактным и грантовым администрированием. Для того, чтобы должным образом оценить затраты и выгоды от программы или определить цены многих услуг, эти "накладные" расходы должны быть распределены на отдельные виды деятельности учреждения. В результате распределения или назначения накладных затрат определяется, в частности, себестоимость подготовки специалистов или себестоимость научного продукта.

Себестоимость подготовки специалистов может рассматриваться на нескольких уровнях. Во-первых, в ежегодном обзоре статистики образования в странах ОЭСР приводится информация о расходах на образовательные услуги [1, с.334]. Целью такого представления является сравнение объемов финансирования высшего образования в разных странах. Во-вторых, интерес представляет сравнение себестоимости подготовки специалистов в вузах различной подчиненности. В-третьих, интерес представляет различие в себестоимости подготовки студентов в одном вузе за счет разных источников.

В Украине имеется лишь ограниченное количество информации, посвященной эмпирическим данным по данной проблеме. Они связаны, в первую очередь, с результатами аудита Счетной палаты Украины, проведенные в 2004 и 2011 г.г. [3, 4], а также результатами анализа выполнения бюджетных программ в Украине [1].

Различие в оценке себестоимости подготовки студентов в вузах Украины за счет различных источников финансирования, выявленное Счетной палатой Украины [3, 4], достаточно существенное. Счетная палата Украины не дает ответа на возможные причины такого различия, хотя оно может быть вполне допустимым, с учетом разницы в структуре источников финансирования программ обучения в университете, либо недопустимым, если эта разница является следствием не разумного распределения не прямых затрат по разным программам.

Целью работы является определение и применение подходов, на основе которых можно судить о допустимости или недопустимости существенных различий в себестоимости подготовки студентов в вузах Украины за счет разных источников финансирования.

ИЗЛОЖЕНИЕ ОСНОВНОГО МАТЕРИАЛА

Как правило, себестоимость продукции, товаров и услуг формируется на основе прямых затрат и распределенных накладных (косвенных) затрат. Неправильное

распределение накладных затрат приводит к неточной оценке себестоимости продукции.

В стандартах бухгалтерского учета частного сектора для удовлетворения потребностей внешних пользователей непроизводственные накладные затраты не распределяются по видам продукции, а рассматриваются как расходы отчетного периода. При принятии решений необходимо учитывать и непроизводственные накладные расходы, при этом в традиционных системах калькулирования затраты распределяются на основе выбранной базы, в результате чего информация о себестоимости может оказаться искаженной. Система калькулирования на основе деятельности может более точно представлять величину себестоимости, однако такая система оказывается достаточно затратной с точки зрения ее поддержки.

При финансировании высшего образования распределение затрат может выступать не только как произвольная процедура в оценке себестоимости, но может также стать обязательной. Это связано с необходимостью обоснования и отчетности по объемам финансирования определенных мероприятий университетов, которые дополнительно покрывают постоянные затраты, снижая, тем самым, компенсационные доли для других объектов или целей финансирования.

Международные и отечественные стандарты учета в общественном секторе уделяют достаточно ограниченное внимание регулированию процедур распределения не прямых затрат, которые подобны аналогичному распределению для частного сектора, в том числе для частных вузов. Как и в стандартах для частного сектора, так и в стандартах для общественного сектора принято деление общепроизводственных на постоянные и переменные затраты. Постоянные общепроизводственные расходы распределяются на каждый объект затрат с использованием базы распределения (часов труда, заработной платы, объема деятельности, прямых расходов и т.п.) при нормальной мощности.

Учитывая, что государственные вузы функционируют в условиях бюджетного финансирования, большинство затрат относятся к определенному периоду времени и также должны быть распределены.

В Украине практически отсутствует нормативная база, которая определяет процедуру и стандарты распределения затрат в секторе высшего образования. Поэтому, несмотря на констатацию фактов Счетной палатой Украины различий в себестоимости подготовки специалистов за счет разных источников финансирования, далее этого процесс не движется.

В отличие от Украины, в США процесс распределения затрат достаточно хорошо регламентирован, что позволяет правительству применять штрафные санкции в отношении университетов, нарушающих принципы и процедуры допустимости затрат.

США являются мировым лидером в разработке стандартов, которые для образовательного сектора выделены в отдельный документ. В большинстве стран, основанных не на общем праве, разработка стандартов бухгалтерского учета в общественном секторе экономики базируется на соответствующих подходах стандартов США, при этом образовательный сектор отдельно не выделяется.

Так, согласно Циркуляра А21 АБУ США основными функциями учебного заведения являются учебная, научно-исследовательская работа, другие виды финансируемых работ и прочие виды деятельности [5, с. 8].

Под обучением в Циркуляре подразумевается теоретическая и практическая подготовка в учебном заведении. Кроме научного руководства студентами, этот термин включает всю деятельность по теоретической и практической подготовке, входящую в общую сумму кредитов для получения степени или сертификата, в том числе и на бескредитной основе, которая осуществляется постоянно действующими факультетами или обособленными структурами. В этот вид деятельности также входят научные исследования факультетов и, где это предусмотрено, исследования университета в целом, т.е., научная деятельность преподавателя, которая отдельно не финансируется включается в его общую нагрузку по учебной деятельности.

Аналогичная ситуация наблюдается и в Украине, где бюджет времени преподавателя должен быть разделен на учебную, научную, методическую и организационную деятельность, как согласно государственных, так и внутренних нормативов вуза. Такая деятельность может осуществляться одновременно для нескольких объектов затрат, финансируемых из разных источников.

Циркуляр А21 устанавливает принципы определения расходов на исследования и разработки, обучение и другие финансируемые работы, выполняемые колледжами и университетами в рамках грантов, контрактов и иных соглашений с Федеральным правительством. Все эти соглашения в Циркуляре А-21 именуется спонсорскими соглашениями (СС). Этот термин мы также будем использовать дальше.

Одним из основных принципов, отраженных в Циркуляре А21 является затратный принцип, который означает, что учреждение-получатель средств несёт ответственность за обеспечение допустимости, распределяемости и целесообразности затрат, понесенных по спонсорскому соглашению.

Тремя другими принципами являются:

- Принцип внутреннего контроля, согласно которого система финансового менеджмента учреждения не должна допускать того, чтобы какое-либо лицо полностью контролировало финансовую операцию;
- Принцип распределения прямых затрат, который подразумевает, что если затраты приносят выгоду двум или более проектам или мероприятиям в пропорциях, которые могут быть определены без особых усилий или затрат, то они должны относиться на эти проекты в зависимости от заданных пропорций. Если затраты приносят пользу двум или более проектам или мероприятиям в пропорциях, которые не могут быть определены из-за взаимосвязи задействованных работ, то эти средства могут быть распределены или перенесены на проекты, приносящие выгоду, на любых разумных основаниях. В образовательной, как и во многих других видах деятельности такой базой распределения является время.
- Принцип документирования, который подразумевает, что, если учреждение возлагает на главного исполнителя или другое лицо ответственность за управление денежными средствами по спонсорскому соглашению, то выполнение требования по отражению в документации действий этих лиц (например, подпись главного исполнителя/уполномоченного лица) будет считаться достаточным.

Принципы также необходимо использовать для определения расходов на выполнение такими учреждениями работ в рамках субгрантов, субконтрактов с возмещением затрат и других спонсорских соглашений. Также их следует использовать в качестве руководства по определению цен в контрактах и субконтрактах, в которых цена определяется на основе затрат.

Последний момент достаточно важен при регулировании ценообразования в государственных вузах Украины.

Концепция допустимости затрат является ключевым моментом в Циркуле А-21. В циркуляре отмечено, что вышеуказанные принципы следует применять для определения допустимости затрат на выполнение работ колледжами и университетами в рамках спонсорских соглашений. Каждая закупка или затраты, понесенные в университете, должны быть допустимыми, то есть, они должны соответствовать ограничениям на использование средств от поставщика, при этом должна быть идентифицирована выгода от его функционального использования, для чего, собственно, фонды и были предназначены. Это функциональное использование может быть определено поставщиком средств или администратором заведения. Если затраты не отвечают целям затрат, то они не должны распределяться на объекты затрат и, следовательно, не являются допустимыми.

Например, в Украине средства, получаемые из бюджета, не должны быть использованы для подготовки коммерческих студентов. И, наоборот, отсутствие бюджетного финансирования по некоторым статьям затрат, без которых невозможно осуществлять подготовку бюджетных студентов, приводит к использованию внебюджетных средств на эти цели.

Критериями допустимости затрат в соответствии с Циркуляром А21 являются следующие [5, с. 10]:

- а) затраты должны быть разумными;
- б) они должны быть распределяемыми на спонсорские соглашения в соответствии с определенными принципами и методами;
- в) порядок их распределения определяется применением общепринятых принципов бухгалтерского учета в конкретных обстоятельствах;
- г) они должны подтверждаться в случае любых ограничений или исключений по типам и суммам статей затрат.

Затраты можно считать разумными, если характер и количество приобретенных или используемых товаров и услуг отражает действия, которые благоразумный человек мог бы предпринять при таких же обстоятельствах, как те, при которых было принято решение осуществить данные затраты.

При определении целесообразности затрат исходят из следующего:

- а) действительно ли затраты такого типа обычно признаются необходимыми для работы учреждения или выполнения спонсорского соглашения;
- б) какие существуют ограничения или требования, связанные с такими факторами, как равноправие и независимость сторон при ведении переговоров, влияние федеральных законов и законов штатов, а также нормативные требования, сроки и условия спонсорских соглашений;

в) действовали или нет заинтересованные лица в данных обстоятельствах с должной осмотрительностью, учитывая свои обязанности перед учреждением, его сотрудниками, студентами, федеральным правительством и обществом в целом;

г) насколько действия по расходованию средств согласуются с политикой и практической деятельностью организации, в том числе в отношении спонсорских соглашений.

Затраты являются распределяемыми на конкретные объекты (например, конкретные виды деятельности, проекты, спонсорские соглашения, подразделения и т.п.), если используемые товары или услуги предназначены на подобные затратные цели с точки зрения получаемых относительных выгод или других справедливых взаимоотношений.

Таким образом, затраты являются распределяемыми на спонсорские соглашения, если

1) они были понесены только для выполнения работ по спонсорскому соглашению;

2) они приносят пользу как спонсорскому соглашению, так другим работам, выполняемым учреждением, в пропорциях, которые могут быть приняты при использовании разумных методов;

3) они необходимы для работы учреждения в целом и частично относятся на проекты с внешним финансированием.

Следует отметить, что если покупка оборудования или других основных средств осуществляется специально для данного спонсорского соглашения, то денежные суммы, которые учреждение имеет право расходовать на такую покупку, относятся к спонсорскому соглашению независимо от дальнейшего использования приобретенных средств.

Любые затраты, распределяемые на конкретное спонсорское соглашение в соответствии со стандартами, указанными в Циркуляре А-21, не могут быть перенаправлены на другое спонсорское соглашение для покрытия нехватки средств или другой финансовой компенсации, обходя ограничения, налагаемые законодательством или условиями спонсорского соглашения. Любые средства, направляемые на мероприятия, финансируемые представителями бизнеса, зарубежными правительствами или другими спонсорами, не могут быть перенаправлены на федеральные спонсорские соглашения.

Как только было установлено, что затраты являются допустимыми (т.е. разумными, распределяемыми и не ограничены условиями соглашения), нужно определить, можно ли их квалифицировать как прямые или косвенные. Это определение, как правило, происходит в тот момент, когда затраты первоначально отражаются на счете. Различие между прямыми и косвенными расходами часто не является проблемой для связи источников и целей затрат. Если связь соответствует ограничениям поставщика финансов и выгоде от использования средств, элемент может быть прямо отнесен на счет. Для счетов спонсируемых программ различия между прямыми затратами и расходами на содержание и администрирование имеет решающее значение во время назначения затрат, поэтому этот момент должен быть тщательно продуман. Многие учреждения разрабатывают подробную политику или

процедуры в отношении определенных затрат, чтобы упростить определение различия для лиц, которые принимают первоначальные решения по назначению затрат.

В циркуляре А21 под распределением подразумевается процесс назначения затрат или затратного пула на одну или более затратных целей в пропорциях, адекватно и реалистично отражающих получаемые выгоды, или на основе другого справедливого соотношения. Объектом затрат может быть основной вид деятельности учреждения, отдельная услуга или проект, спонсорское соглашение или деятельность, связанная с администрированием или использованием средств обслуживания. Этот процесс может включать прямое отнесение затрат на конечный объект или с помощью нескольких промежуточных объектов.

Обычно процесс распределения связан с непрямыми затратами. В Циркуляре А21 под непрямыми затратами, названными затратами по обеспечению и администрированию (F&A), подразумеваются затраты, которые были понесены на общие или совместные цели и, поэтому, не могут быть точно, и без особых усилий определены для каждого отдельного спонсорского соглашения, учебной работы или другого вида деятельности учреждения. В циркуляре «F&A» затраты (затраты по обеспечению и администрированию) являются синонимом «непрямых затрат».

В Циркуляре А21 реализован интересный подход. Стандарты учета в образовательных учреждениях включены непосредственно в Циркуляр, а не являются отдельными документами.

В стандарте учета CAS 9905.501 «Согласованность в оценке, накоплению и отчетности по затратам образовательных учреждений» [5, с. 92], который включен в Циркуляр А21 термин «пул косвенных затрат» означает группировку понесенных затрат, идентифицированных для двух или более целей, но не идентифицированный конкретно с любой конечной целью затрат.

В связи с этим можно утверждать, что метод АВС-калькулирования фактически является обязательным при распределении затрат в образовательных учреждениях.

Целью стандарта CAS 9905.501 «Согласованность в оценке, накоплении и отчетности по затратам образовательных учреждений» является обеспечение того, чтобы практика каждого учебного заведения, используемая при оценке затрат согласовалась с учетной практикой накопления и представления данных по затратам, используемой образовательным учреждением. Последовательность в применении практики учета затрат необходима для повышения вероятности того, что сопоставимые операции отражаются одинаково. Что касается отдельных спонсорских соглашений, последовательное применение практики учета затрат должно способствовать подготовке надежной сметы расходов, используемых в выработанных предложениях по ценообразованию и их сравнению с затратами на выполнение спонсируемых соглашений. Такие сравнения обеспечивают основу финансового контроля над расходами во время исполнения спонсируемых договоров и помогают в установлении ответственности за расходами в порядке, согласованном обеими сторонами в момент подписания соглашения.

В данном стандарте «предложение» означает любой порядок или представление, использованное в качестве основы ценообразования спонсорского

соглашения, модификации соглашения или урегулирования для обеспечения выплат по ним.

Стандарт CAS 9905.502 «Согласованность в распределении затрат, понесенных для подобных целей образовательным учреждением» [5, с. 94] фактически продолжает стандарт CAS 9905.501 на следующем после накопления затрат шаге – распределении затрат.

Целью данного стандарта является требование, что каждый вид затрат распределяется только один раз и только на одной базе распределения для любого спонсируемого соглашения или других объектов затрат. Критерии для определения распределения затрат на спонсорские соглашения или другие объекты затрат должны быть одинаковыми для всех аналогичных целей. Соблюдение этих концепций учета затрат необходимо для защиты от превышения затрат по некоторым объектам и недопущении двойного учета. Двойной учет происходит чаще всего, когда статьи затрат распределяются непосредственно на объекты затрат и, в тоже время, включаются в пулы затрат для последующего распределения.

В стандарте приводится определение промежуточного и конечного объекта затрат. Так, промежуточный объект затрат означает объект затрат, который используется для накопления косвенных расходов или затрат сервисного центра, которые впоследствии распределяются на один или несколько пулов косвенных затрат и / или конечный объект затрат. Конечный объект затрат означает объект затрат, для которого распределены как прямые, так и косвенные расходы, а в накопительной системе образовательного учреждения является одной из конечных точек накопления.

Стандарт подразумевает наличие Отчета о раскрытии, представляемого учебным заведением, который должен включать изложение практики учета затрат в связи с различием между прямыми и косвенными затратами. Кроме того, для тех видов затрат, которые иногда учитываются как прямые, а иногда - как косвенные, учебное заведение должно излагать в своих отчетах процедуры раскрытия конкретные критерии и условий для принятия такого различия. В сущности, отчет о раскрытии учебного заведения отражает различие между прямыми и косвенными затратами, а также описывает критерии и условий для распределения тех элементов, которые являются иногда прямыми, а иногда и косвенными. В случае, если учебное заведение не представляет Отчет о раскрытии, определение того, какие конкретно затраты непосредственно распределяются на спонсорские соглашения, должно быть основано на той практике ведения учета затрат в учебном заведении, которая применялась во время формирования предложений по спонсируемому соглашению.

Если затраты, которые служат подобной цели, не могут быть справедливо отнесены к одному или большему количеству конечных объектов затрат в соответствии с практикой раскрытия в бухгалтерском учете образовательного учреждения, учебное заведение может либо

1) использовать метод для переназначения всех таких затрат, которое обеспечило бы справедливое распределение для всех конечных объектов затрат, или

2) непосредственно назначить все затраты конечному объекту затрат, с которым они связаны.

В случае, если учебное заведение решает сделать какие-либо изменения, должен быть изменен отчет о раскрытии, чтобы отразить пересмотренную практику бухгалтерского учета.

Для полного описания стандартов бухгалтерского учета, отраженных в Циркуляре А21 следует упомянуть еще два: CAS 9905.505 «Учет недопустимых затрат - образовательные учреждения» и CAS 9905.506 «Период учета затрат - образовательные учреждения».

Целью стандарта CAS 9905.505 является облегчение переговоров, аудита, управления и урегулирования, спонсируемых соглашения на основе разработки руководящих принципов, связанных с недопустимыми затратами, а целью стандарта CAS 9905.506 является предоставление критериев для выбора периода времени, которое будет использоваться как периоды учета затрат для оценки, накопления и отчетности по спонсируемым соглашениям.

Принятая в Циркуляре А21 концепция допустимости затрат является важной с учетом наличия двух источников финансирования высшего образования в Украине, а также определения себестоимости подготовки для целей ценообразования.

Ресурсы от внешнего финансирования должны быть распределены на объекты затрат на основе разумных пропорций студентов, обучающихся за средства бюджета или за внебюджетные средства.

Одним из немногих документов в Украине с эмпирическими данными являются результаты проведенного аудита эффективности использования средств государственного бюджета при подготовке кадров с высшим образованием и повышением квалификации по отраслевому признаку, представленные Счетной Палатой Украины в 2011 г. [3].

В качестве первой проблемы Счетная Палата отмечает отсутствие единого подхода к финансированию вузов разной отраслевой подчиненности. Так, Постановлением Кабинета Министров Украины от 14.07.2010 № 580 [2] в 2010 году государственный заказ на подготовку специалистов с высшим образованием и научно-педагогических кадров утверждено 34 государственных заказчика, что свидетельствует о чрезмерном количестве высших учебных заведений и распыление средств госбюджета между главными их распорядителями.

Счетная Палата отмечает [3, с.11], что согласно паспортам проверенных бюджетных программ, цель их выполнения определялась как подготовка высококвалифицированных специалистов по образовательно-квалификационным уровням и повышение их квалификации, т.е. выполнение вузами своих функциональных полномочий, а не определение потребности отраслей в кадрах соответствующего уровня и квалификации и степень ее удовлетворения вследствие осуществления этой подготовки. В данном случае программно-целевой метод бюджетного процесса не реализует своих преимуществ.

Анализ обеспечения финансирования затрат показал [3, с.13], что при утверждении бюджета определенная учреждениями и министерствами потребность

в средствах учитывалась в неполном объеме и неравномерно в разрезе бюджетных программ.

Так, в вузах МОЗ на 2010 год расходы потребления учтены на уровне 76 проц.; В вузах Гостаможслужбы - от 67 до 74 проц.; В 19 вузах Минагрополитики - на уровне 60-82 проц., Потребности же сети Национального университета биоресурсов и природопользования (4 вуза) удовлетворялись на 90 процентов. В вузах МВД ежегодное увеличение расходов не обеспечивало неуклонно растущих потребностей 12 заведений, в результате уровень обеспечения заявленных потребностей снизился за год с 68,5 проц. до 49,2 процента. Были ли они компенсированы внебюджетными средствами, нет информации. Если нет, то эти затраты завышены и их нельзя считать разумными.

Отсутствие взаимосвязи между объемами госзаказа и средствами на их выполнение позволило вузам Минсоцполитики при падении и невыполнении показателей количества поступающих студентов изменить целевое назначение социальных выплат и дополнительных ассигнований на энергоносители в целом в сумме 1 млн. 626,8 тыс. грн., направив высвободившиеся ресурсы на незапланированные потребности [3, с.14].

Аудиты Счетной палаты показали, что в 2008 - 2011 годах из-за отсутствия нормативов стоимости подготовки специалистов, определение потребности средств на подготовку кадров и повышение квалификации (согласно требованиям Минфина) основывалось на обеспечении, прежде всего, социальных выплат (зарплаты, стипендий, пособий, питания инвалидов и сирот), коммунальных услуг и энергоносителей и не имело прямой зависимости от объемов утвержденного государственного заказа за год с 68,5 проц. до 49,2 процента.

Можно ли считать такие затраты допустимыми с точки зрения принципов Циркуляра А21? Большинство затрат действительно могут считаться разумными, если их суммы по разным ведомствам коррелируют с объемом деятельности (количеством студентов), поскольку без них нельзя осуществлять образовательную деятельность. Они являются вполне распределяемыми на базе количества студентов. Если эти затраты соответствует доле бюджетных студентов, при финансировании такого рода затрат, то это также соответствует общепринятым принципам бухгалтерского учета.

Если же затраты существенно различаются в разных ведомствах, то при они должны подтверждаться и обосновываться.

Тем не менее, игнорирование Минфином при утверждении бюджетных назначений требований законодательства в сфере государственного заказа подтверждает формальное значение этого средства государственного регулирования экономики и в итоге не обеспечивает эффективного использования бюджетных средств на подготовку специалистов с высшим образованием. [3, с. 11].

Счетная Палата также приводит данные, согласно которых в Академии таможенной службы Украины из-за неполного использования лицензионных объемов отраслевого заведения по подготовке специалистов для государственных нужд по юридическим (на уровне 52 проц.) и экономическим специальностям (на уровне 26 проц.), стоимость обучения одного студента за средства госбюджета в

академии в 1,5 раза выше, чем аналогичная подготовка в вузах, подчиненных Министерству образования и науки, молодежи и спорта Украины [3, с.5].

В данном случае существенная разница может возникнуть из-за влияния постоянных затрат, т.е. эффектом масштаба, что может подтвердить допустимость затрат.

Следующим аспектом рассмотрения является различие в стоимостях подготовки студентов в одном и том же вузе.

Так, в Национальном университете биоресурсов и природопользования стоимость подготовки специалиста за счет средств общего фонда более чем вдвое превышала стоимость обучения по спецфонду. В Черниговском государственном институте права, социальных технологий и труда Минсоцполитики расходы общего фонда в 1,6-1,7 раза превышали расходы на одного студента, обучающегося на платной основе; в Украинской медицинской стоматологической академии - в 1,2 раза [3, с.13].

Себестоимость подготовки может различаться в связи с различием в нормах количества студентов на одну ставку преподавателя. Так, если по одному направлению для бюджетных студентов этот коэффициент равен 4,5, а по другому направлению для коммерческих студентов – 9, и ресурсы выделялись в такой же пропорции, то разница в себестоимости является допустимой.

В результате аудита Счетной палаты приведен пример, который может быть классифицирован как недопустимые затраты.

Так, в вузах Минагрополитики, где на платной основе обучается 47 проц. студентов, расходы на оплату труда админперсонала и специалистов по спецфонду были в 2,3 раза меньше, чем аналогичные расходы общего фонда. Одновременно только за счет спецфонда осуществлялись расходы на приобретение оборудования, учебников, средств обучения, оплату связи и т.п. При этом в 19 вузах Минагрополитики стоимость обучения за счет специального фонда соответствовала стоимости обучения для бюджетной формы (без расходов на стипендию) [3, с.13]. Отметим, что такая ситуация довольно редкая для вузов Украины.

Счетной палатой Украины [3, с.18] установлено, что при росте расходов на содержание отраслевых вузов снижается доля и объемы государственного заказа. В частности, в вузах Минздрава в 2010 году по государственному заказу на первый курс обучения принято 4334 студента, или только 21,8 проц. от общего объема.

Счетная палата Украины отмечает значительные финансовые нарушения. Так, отмечается [3, с.15], что в вузах Минсоцполитики в результате планирования в общем фонде расходов на содержание общежитий и обучение студентов-контрактников, неприведения штатной численности научно-педагогического персонала в соответствии с нормативами, необоснованного утверждения расходов на капитальное строительство с нарушением действующего законодательства запланирован расход в сумме 9122,4 тыс. гривен. Львовский национальный медуниверситет в 2010 году не получил в спецфонд 1,2 млн. грн., поскольку в нарушение п. 6 ст. 64 Закона Украины «О высшем образовании» установил размер платы за обучение без учета официально определенного индекса инфляции за предыдущий календарный год.

На наш взгляд, упомянутые выше нарушения имеют совершенно разную природу. В случае вузов Минсоцполитики имеется прямое нарушение принципа распределяемости затрат, а в случае Львовского национального медуниверситета используется формальное требование Закона Украины «О высшем образовании» об индексации оплаты за обучение для вновь поступающих студентов с учетом уровня инфляции. Данное требование Закона нарушается многими государственными вузами в условиях меняющейся конъюнктуры рынка. При этом оцененная сумма в 1,2 млн. грн. связана с утраченной выгодой, хотя в условиях эластичного спроса увеличение цены могло бы привести к снижению дохода. Тем не менее, несмотря на выявленные нарушения, практических штрафных санкций к вузам не применялось.

В отличие от украинской практики, в США нарушение принципов Циркуляра А-21 может привести к значительным штрафным санкциям.

Таблица 1

Размеры штрафных санкций, наложенных на вузы США в связи с нарушением правил распределения затрат

Университет	Сумма
Университет Сент-Луиса (июль 2008)	\$ 1 млн
Медицинский колледж Вейла Корнельского университета (июнь 2005)	\$ 4,38 млн
Университет Алабамы в Бирмингеме (UAB) (апрель 2005)	\$ 3,39 млн
Международный университет Флориды (IUF) (Февраль 2005)	\$ 11,5 млн
Гарвардский университет (июль 2004)	\$ 3,3 млн
Университет Джонса Хопкинса (JHU) (Февраль 2004)	\$ 2,6 млн
Северо-западный университет (NWU) (Февраль 2003)	\$ 5,5 млн
Университет Миннесоты (Ноябрь 1998)	\$ 32 млн

Источник: [6]

ВЫВОДЫ И ПЕРСПЕКТИВЫ ДАЛЬНЕЙШИХ ИССЛЕДОВАНИЙ

Материалы аудитов показали, что система высшего образования и механизм госзаказа не соответствуют реалиям современного рынка труда, не обеспечивают баланс спроса и предложения, а поэтому не обеспечивается эффективное использование бюджетных средств.

Счетная палата Украины делает справедливый вывод, что из-за отсутствия нормативов стоимости обучения одного специалиста в вузах различных типов, индивидуальных нормативов финансирования самоуправляемых вузов, порядка определения норм финансирования административно-обслуживающего и другого персонала оценить обоснованность представленной потребности в ресурсах невозможно [3, с.13].

Аудитами Счетной палаты Украины доказано, что направление бюджетных средств на содержание вузов в соответствии с возможностями бюджета и их мощностей по предоставлению образовательных услуг не обеспечило оптимизации ведомственных систем по подготовке специалистов и повышению квалификации кадров с учетом прогнозных потребностей отраслей.

Следует отметить, что программно-целевой метод бюджетного процесса в Украине не реализует своих преимуществ. Это связано с неверно определенными целями, поскольку в соответствии с паспортами бюджетных программ в высшем образовании целью их выполнения является подготовка высококвалифицированных специалистов по образовательно-квалификационным уровням, т.е. выполнение вузами своих функциональных полномочий, а не определение потребности отраслей в кадрах

Наличие двух источников финансирования вызывает необходимость отдельного ведения учета затрат, предназначенных на одни и те же цели при совместном обучении бюджетных и коммерческих студентов. Такая ситуация приводит к необходимости нормативного определения правил распределения затрат в соответствующих стандартах учета для государственного сектора.

В качестве основы стандартов учета затрат в системе высшего образования рекомендуется использовать аналог Циркуляра А21, успешно реализуемого в США в течение последнего десятилетия.

Ключевым принципом в данном Циркуляре является принцип допустимости затрат, согласно которого, в том числе рассматриваются затраты, которые приносят выгоду двум или более проектам или мероприятиям. В данном случае финансирование из разных источников должно распределяться на приемлемой пропорциональной основе, например, затраченном времени.

В Украине возникают ситуации, когда затраты на подготовку одного студента за счет разных источников финансирования существенно различаются, в том числе, из-за отсутствия финансирования некоторых элементов затрат за счет бюджета. Счетная палата Украины не дает ответов на причины и допустимость таких отклонений.

Дальнейшим развитием исследования является факторный анализ отклонений в затратах и признание их допустимости или недопустимости.

Список литературы

1. Проблемы развития и совершенствования финансовой и банковской системы Украины в условиях глобализации на макро- и микроуровне / [В.Н. Боровский Д.В., Нехайчук, В.В. Чепоров та ін.]; под ред. доц. Д.В. Нехайчука.- Симферополь: ИТ «АРИАЛ», 2012, - 370 с.
2. Постанова Кабінету Міністрів України від 14.07.2010 № 580 «Про державне замовлення на підготовку фахівців, науково-педагогічних та робітничих кадрів, на підвищення кваліфікації та перепідготовку кадрів (післядипломна освіта) для державних потреб у 2010 році» [Електронний ресурс]. – Режим доступа: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/580-2010-п>
3. Про результати аудитів ефективності використання коштів державного бюджету України на підготовку кадрів з вищою освітою та підвищення кваліфікації за галузевою ознакою [Електронний ресурс]. – Режим доступа: <http://www.ac-rada.gov.ua/control/main/uk/publish/category/16739020>
4. Про результати перевірки використання коштів Державного бюджету України на підготовку кадрів за економічними спеціальностями вищими навчальними закладами освіти України III-IV рівнів акредитації [Електронний ресурс]. – Режим доступа: <http://www.ac-rada.gov.ua/control/main/uk/publish/article/482807>
5. Circular A-21: Cost Principles for Educational Institutions [Електронний ресурс]. – Режим доступа: http://www.whitehouse.gov/omb/circulars_a021_2004

6. Kenney B. Effort Reporting: Best Practices and Recent enforcement actions [Електронний ресурс]/ В. Kenney. – Режим доступа: <http://www.higheredcompliance.org/resource/effort-reporting-best-practices-and-recent-enforcement-actions/>

Чепоров В.В., Розвиток концепції припустимості витрат та їх відхилень в системі фінансування вищої освіти в Україні / Чепоров В.В. // Вчені записки Таврійського національного університету імені В.І Вернадського. Серія «Економіка і управління». – 2012. – Т. 25 (64). № 3. – С. 221-234.

У роботі розглядається процес розвитку стандартів бухгалтерського обліку в державному секторі України. Проблема пов'язана з наявністю декількох джерел фінансування для однієї і тієї ж мети і необхідністю розподілу витрат за об'єктами їх віднесення та функціям. Такий розподіл повинен бути санкціонований постачальником фінансів на основі принципу допустимості витрат. У роботі пропонується поширення принципу допустимості витрат при аналізі їх відхилень.

Ключові слова: бухгалтерський облік, державний сектор, програмно-цільовий метод бюджетного процесу, розподіл витрат, допустимість витрат.

Cheporov V.V., Development of the concept of allowability of costs and their variances in the system of financing for higher education of Ukraine / Cheporov V.V. // Scientific Notes of Taurida National V.I. Vernadsky University. – Series: Economy and Management. – 2012. – Vol. 25 (64), № 3. – P. 221-234.

The paper considers the process of the development of accounting standards in the public sector of Ukraine. The problem is associated with the presence of multiple sources of funding for the same purpose and necessity of allocation of costs according to the objects of their assignment and functions. This assignment must be authorized by the provider of the finance on the basis of the principle of allowability of costs. In work it is proposed to disseminate the principle of allowability of costs in the analysis of their variances.

Keywords: accounting, public sector, program-target method of the budget process, cost allocation, the allowability of the cost.

Стаття постуила в редакцію 11. 12. 2012 г.