

## АНАЛІЗ СТРУКТУРИ ВИТРАТ ДЕРЖАВНОГО ВЗО ТА РОЗРАХУНОК СОБІВАРТОСТІ ПІДГОТОВКИ ФАХІВЦІВ

Чепорова Г. Є., аспірант кафедри менеджменту та маркетингу

В сучасних умовах планування діяльності державного вищого закладу освіти (ВЗО) повинно враховувати як зовнішні потреби щодо структури витрат ВЗО, так і внутрішні.

По-перше, слід звернути увагу до зовнішніх обставин, які потребують вести облік згідно зі структурою витрат.

При визначенні валових витрат необхідно керуватись статтею 5 Закону України від 22 травня 1997 р. "Про внесення змін до Закону України "Про оподаткування прибутку підприємств". За цим Законом [1] валовими витратами є:

- витрати на оплату праці;
- внески на соціальні заходи (на державне соціальне страхування, державне пенсійне страхування тощо);
- матеріальні витрати, в т. ч. на придбання сировини, матеріалів, палива, енергії, інструменту, пристроїв, спеціального одягу і взуття, захисних пристроїв та спеціального харчування у випадках, передбачених законодавством; проведення поточного ремонту, технічний огляд і технічне обслуговування основних фондів, що використовуються для надання послуг; службові відрядження, оплата послуг зв'язку, засобів сигналізації, дозволів (ліцензій) для надання платних послуг і таке інше;
- амортизація основних фондів, що використовуються для надання послуг;
- інші витрати, зокрема, витрати на реалізацію послуг, сплату процентів за фінансовими кредитами тощо.

Такий розподіл витрат з економічних елементів є єдиним для усіх підприємств України. Але існують інші види класифікації, які застосовуються для державних ВЗО.

По-перше, це стосується звіту неприбуткових установ [2], який подається у податкові установи та згідно якої у розділі IV "Використання коштів та майна" вказуються суми коштів, використаних неприбутковою організацією (установою) на здійснення основної діяльності, визначеної у статутних документах, а також суми коштів, використаних у звітному періоді на цілі, не визначені у статутних документах.

У рядках 33-39 цього звіту вказуються суми коштів, використаних неприбутковою організацією по наступуючих позиціях:

- благодійна діяльність;
- екологічна діяльність;
- оздоровча діяльність;
- аматорська спортивна діяльність;
- культурна діяльність;
- освітня діяльність;
- наукова діяльність.

У окремому рядку вказується сума коштів, використаних на утримання неприбуткової організації згідно з кошторисом.

У інших рядках вказуються суми коштів, використаних неприбутковою організацією (установою) на інші цілі, передбачені відповідним законодавством про такі неприбуткові організації, а також суми коштів, використаних неприбутковою організацією не за цільовим призначенням.

По-друге, розподіл витрат пов'язаний з необхідністю готування звітів бюджетних установ, до яких належить державний ВЗО. Так в [3] Головне управління Державного казначейства України повідомляє, що, починаючи зі звіту за 9 місяців 1997 р., змінюється порядок складання та подання періодичної звітності бюджетних установ.

"Звіт про виконання кошторису видатків установи" за формою N 2 по установах, що перейшли на оплату витрат через органи Державного казначейства, складається останнім (за винятком заповнення графи "Фактичні видатки"). Звіт складається до 3 числа місяця, наступного за кварталом, підписується виконавцем і в Головдержказначействі – начальником операцій-ноконтрольного управління, в обласних (районних і міських) відділеннях – начальником відділу лімітів видатків та контролю за виконанням кошторисів (операційного

відділу, відділу бухгалтерського обліку та звітності). Затверджений звіт подається до бюджетної установи, де він перевіряється на підставі даних синтетичного й аналітичного обліку, підписується керівництвом та з проставленими даними фактичних видатків повертається до органу Державного казначейства (один – до операційного відділу, другий у складі загального квартального звіту – до бухгалтерії). Третій примірник такого звіту подається вищестоящій установі, а четвертий залишається у справах бюджетної установи.

Зведені звіти складаються тільки на підставі звітів, підписаних представниками органу Державного казначейства.

Причини перевищення фактичних видатків установи над затвердженим кошторисом на звітний період (якщо такі мають місце) у пояснювальній записці до квартального звіту необхідно пояснити за кожною статтею окремо. При цьому повинні готуватися квартальні довідки про надходження та використання сум за дорученнями та про надходження та використання інших позабюджетних коштів.

По-третє, проблема витрат пов'язана з видатковою частиною єдиного кошторису доходів і видатків установи [4].

У видатковій частині єдиного кошторису доходів і видатків установи зазначається загальна сума витрат установи з розподілом їх за категоріями видатків економічної класифікації, а також з встановленням витрат, які планується профінансувати за рахунок бюджетних асигнувань, та витрат, які планується здійснити за рахунок інших (позабюджетних) надходжень.

Видатки установи за рахунок бюджетних коштів передбачаються відповідно до нормативно-правових актів, що визначають порядок формування обсягів витрат за їх категоріями, кожна з яких обов'язково обґрунтовується відповідними розрахунками.

Розрахунки за кожною категорією витрат позабюджетних коштів здійснюються з урахуванням особливостей діяльності установи, яка надає платні послуги.

Видатки за рахунок перевищення доходів над видатками спеціальних та інших позабюджетних коштів плануються за категоріями видатків у цілому з виділенням сум, що спрямовуються на покриття дефіциту бюджетних асигнувань. Зазначені кошти передбачаються насамперед на задоволення потреби в коштах на заробітну плату працівників установ з нарахуваннями на соціальне страхування, на оплату витрат, пов'язаних з господарським утриманням установ, та інші першочергові витрати.

В [5] затверджені форми єдиного кошторису доходів і видатків, штатного розпису бюджетної установи, організації та лімітної довідки про витрати з бюджету.

У лімітній довідці про витрати з бюджету видатки класифікуються на поточні видатки, з них на оплату праці та нарахування на заробітну платню, оплату послуг з утримання бюджетних установ і оплату комунальних послуг та енергоносіїв, а також капітальні видатки. В загальній сумі зазначених видатків з бюджету враховуються витрати на утримання середньорічної чисельності працівників та легкового автотранспорту (крім спеціального в кількості одиниць).

Кошторис затверджується по доходах та видатках по бюджетним асигнуванням, іншим коштам та видаткам за рахунок перевищення доходів над видатками по спецкоштах та інших позабюджетних коштах. У кошторису видатки розподіляються на:

- видатки на товари і послуги;
- оплату праці працівників бюджетних установ;
- нарахування на заробітну плату;
- придбання предметів постачання і матеріалів  
з них: медикаменти та перев'язувальні матеріали та продукти харчування;
- видатки на відрядження;
- оплату послуг з утримання бюджетних установ  
з них: оплату транспортних послуг та утримання власних транспортних засобів, послуги зв'язку та оплату інших поточних видатків; оплату комунальних послуг та енергоносіїв; оплата теплопостачання; оплату водопостачання та водовідведення; оплату електроенергії; оплату природного газу;
- дослідження і розробки, державні програми (стосовно розділів "Бюджетні асигнування" та "Перевищення доходів над видатками");
- виплату процентів (для розділу "Інші кошти та перевищення доходів над видатками");

- субсидії і поточні трансфертні виплати з них: трансферти населенню;
- капітальні видатки;
- придбання основного капіталу;
- придбання обладнання і предметів довгострокового користування;
- капітальне будівництво (для розділів інші кошти та перевищення доходів над видатками);
- капітальний ремонт;
- придбання землі і нематеріальних активів;
- капітальні трансферти.

В розділі "Інші кошти" додатково вказуються податок на додану вартість та інші платежі і відрахування.

В розділі "Перевищення доходів над видатками" структура видатків така сама, як і в попередньому розділі.

До кошторису додається штатний розпис в кількості штатних одиниць з місячним фондом заробітної плати і назвою структурного підрозділу та посад.

При визначенні вартості послуг, пов'язаних з навчанням громадян [6] витрати поділяються на:

-витрати на заробітну платню, які складаються з відповідних витрат на заробітну платню викладацького (професорсько-викладацького) складу, інших педагогічних, адміністративно-господарських, навчально-допоміжних та обслуговуючих працівників;

-збори на заробітну платню, до яких належать відрахування на обов'язкове соціальне страхування і до Пенсійного фонду України в розмірі, визначеному законодавством;

-інші відрахування, які обчислюються від загального розміру витрат на оплату праці, враховуються у вартості витрат на навчання у випадках, коли це передбачено чинним законодавством;

-господарські та канцелярські витрати, в тому числі на оренду приміщень, а також оплати опалення, водопостачання, каналізаційних стоків, електроенергії для проведення навчального процесу, а також можуть зараховуватись витрати на поточний ремонт, ремонт обладнання та інвентарю, включно з ремонтом м'якого інвентаря, 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;

-навчальні витрати, складовими яких 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;

-вартість сировини і матеріалів для лабораторно-практичних занять;

-витрати на відновлення основних фондів, що використовуються в навчальному процесі;

До складу навчальних витрат у разі необхідності можуть зараховуватись витрати на придбання навчальної літератури для бібліотек, відновлення бібліотечного фонду, переплату періодичних видань, оплати пов'язаних з виробничою практикою відряджень тощо.

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.

Передбачені у видатковій частині єдиного кошторису доходів і видатків установи асигнування повинні забезпечувати повне фінансування витрат установи. Для цього чисельність працівників установи, яка пропонується до затвердження за штатним розписом, повинна бути приведена у відповідність з фондом заробітної плати, який планується, а витрати на господарське утримання – у відповідність з наявними джерелами фінансування.

Затвердження кошторисів видатків у сумах, що перевищують передбачені у затверженому бюджеті асигнування, тягне за собою відповідальність згідно із законодавством[7].

Таким чином, класифікація видатків у державному ВЗО повинна відповідати наведеним потребам зовнішнього середовища.

Але існують і внутрішні потреби щодо класифікації витрат, які пов'язані з розподілом витрат та проблемою собівартості.

При калькулюванні собівартості промислової продукції усі витрати розділяються на прямі та непрямі. Перші безпосередньо відносяться на одиницю кожного виду продукції. Другі розподіляються між видами продукції, наприклад, прямої зарплатні, кількості машино-годин, ваги сировини тощо. Подібний метод слід застосовувати щодо визначення витрат на підготовку одного фахівця.

Основними цілями розподілу витрат являються: прийняття економічних рішень, мотивація, розрахунок прибутку та активів для зовнішнього користувача та оправдання витрат або їх перевищення. Якщо всі чотири мети не можливо досягнути одночасово, тоді бухгалтері і менеджери повинні вибрати найбільш важливу з них в даній ситуації. Посадові особи часто визначають прийняття економічних рішень по розподілу ресурсів та мотивацію як основні причини розподілу непрямих витрат. Наприклад Хорнгрен і Фостер [8] виділяють наступні причини:

1. Нагадати менеджерам центру прибутку, що непрямі витрати існують і що їх потрібно покрити.

2. Стимулювати використання централізованих послуг, які можуть бути недовикористані.

3. Стимулювати менеджерів центру прибутку контролювати витрати на послуги.

Роздивимось більш детально цілі розподілу витрат.

По-перше, це – оправдання або відшкодування витрат.

В [6] визначається, що розмір плати за той чи інший вид послуги здійснюється на підставі її ціни. Базою для визначення ціни послуги є розрахунок валових витрат, пов'язаних з наданням послуги.

У Порядку надання платних послуг державними навчальними закладами" (затверженому Наказом Міністерства освіти України, Міністерства фінансів України, Міністерства економіки України від 27 жовтня 1997 р.) вартість платного навчання визначається на звичній затратній основі: "валові витрати + прибуток". Як відомо, і в теоретичному, і в прикладному плані категорія "прибуток" державних ВЗО" не обґрунтована [9].

Принцип формування ціни послуги на затратній основі важливий тим, що він встановлює мінімальну межу величини вартості навчання, яка не може бути нижчою від суспільно необхідного рівня валових витрат ВЗО: витрат на заробітну платню, відрахувань на заробітну плату, господарських та канцелярських витрат, навчальних витрат тощо.

Незважаючи на те, що у Порядку [6] мова йде про прибуток для державного ВЗО, який є безприбутковим в економічному та правовому тислі, слід враховувати цей Порядок щодо розподілу витрат. Цей розподіл дає змогу обґрунтування кошторисів ВЗО. Це особливо має значення при наявності позабюджетного фінансування. Порядок [6] не вказує засіб розподілу викладацької праці прямо, але дає це наявно.

Так [6], 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.

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).

Розміри ставок (в т.ч. погодинної оплати), посадових окладів, гарантованих підвищень ставок і окладів, доплат і надбавок встановлюються Кабінетом Міністрів України.

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).

В окремих випадках, коли прямий розрахунок не є можливим, вартість господарських витрат (як визначених вище, так і інших) дозволяється визначати, виходячи із середніх фактичних витрат на одну особу, що навчається в місяць, що склалися в закладі за минулий звітний період (рік, квартал тощо).

Канцелярські витрати розраховуються прямим розрахунком з розшифровкою витрат на конкретну навчальну групу, або виходячи з фактичних витрат на одну особу, як і в попередньому випадку.

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.

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.

Витрати на відновлення основних фондів, що використовуються в навчальному процесі, а також для обслуговування громадян, які навчаються, обраховуються виходячи з діючої методики обчислення амортизаційних відрахувань.

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.

Таким чином, розподіл витрат на продукцію, відповідно до закону є основою встановлення ціни в державному ВЗО.

Другою метою розподілу витрат є прийняття економічного рішення або розподіл ресурсів. Економічною базою для ефективного використання ресурсів повинно бути співставлення доходів або обсягів ліцензування та пов'язані з ними видатки. Якщо в ВЗО ресурси суттєво орієнтовані на різні обсяги, то потрібно чи відмовитись від якогось ресурсу, чи значно звищити потенціал мінімального ресурсу. Особливо цей підхід треба впроваджувати для основних засобів, як найменш ліквідний та дуже специфічний актив. Слід мати на увазі, що наявність зайвих ресурсів може бути такою лише на перший погляд. Так, якщо приміщення розподілені між факультетами жорстко, то їх недостатність на одному може бути покрита за рахунок інших. Іншим аспектом є своєчасно впровадження основних засобів, які потрібні з урахуванням нових вимог з боку освітньо-кваліфікаційних програм. Тобто, присутність окремих основних засобів потрібно розглядати в динаміці. Розподіл людських ресурсів також повинен враховувати їх співвідношення з доходами, або обсягами послуг. Рішення щодо перерозподілу в даному випадку слід приймати значно швидше, тому що персонал не може бути невикористаний та не одержувати заробітну платню. Окремою проблемою є розподіл наявних ресурсів спільного користування (аудиторії, комп'ютерна техніка, лінгафонні кабінети, лабораторії тощо). Їх бажано розподіляти пропорційно обраній базі, а не фіксувати за окремими спеціальностями. Рішення про введення нового обладнання повинно відповідати кваліфікаційним вимогам. При обмеженості грошових коштів потрібно в першу чергу задовольняти потреби в ресурсах загального використання.

Мотивація є третьою метою розподілу. Для підприємства, яке орієнтовано на прибуток, ця проблема може вирішуватись шляхом трансфертного ціноутворення. В державному ВЗО такий підхід не може бути впроваджений. На практиці більшість державних закладів залишають частину доходів в тому підрозділі, в якому цей дохід формується. Але такий підхід може бути використаним лише для прибуткових установ, тому що принцип прибутковості в даному випадку стає базовим. Інша мова, що керівництво державного ВЗО може впроваджувати нормальну конкуренцію. Наприклад, заохочення послуг бухгалтерії та інших допоміжних підрозділів може бути реалізовано шляхом можливості їх організації на самих факультетах.

Мета розрахунку прибутку та активів для зовнішніх користувачів не є важливою для державного ВЗО, тому що вона пов'язана з проявою непрямих витрат або в собівартості продукції або у витратах періоду, тобто чи в балансовому звіті, чи в звіті про прибутки.

Таким чином, у сфері державної освіти по ступені важливості дані цілі розподіляються в такому наведеному порядку. У приватних ВЗО оправдання або відшкодування витрат стає

важливим тільки в умовах держзамовлення та обґрунтування обсягів державного фінансування.

У сфері освіти, у протилежність виробництву, торгівлі або іншому сервісу, значну перевагу мають непрямі витрати, тому що на "продукт" освіти – студента прямо можна віднести тільки життя у гуртожитку, час роботи на комп'ютері та інші витрати, які суттєво не впливають на витрати ВНЗ. Тому велике значення має визначення критеріїв рішень по розподілу витрат.

Звичайно виділяють чотири критерії розподілення витрат.

1. Причинно-наслідковий (зв'язок об'єкту витрат та сукупних витрат), який дуже важливий для державного ВЗО, тому що він є базою для формування та обґрунтування кошторисів доходів та видатків.

2. Досягнутий результат (визначені витрати можуть бути віднесені на продукцію з найбільшим обсягом продаж – вартість реклами). Цей критерій може бути використований для покриття витрат підготовки зі спеціальностей, які не користуються попитом за рахунок, наприклад, юридичних чи економічних спеціальностей. Для державних ВЗО цей принцип є дуже важливим з точки зору підготовки третього розділу кошторису по доходах.

3. Справедливість – це критерій який найбільш часто використовується в держзамовленнях, де розподілення витрат являється основою для встановлення ціни.

Величина плати за навчання повинна бути "достатньою" для якісного надання студентам -платникам освітньої послуги здобуття вищої освіти і враховувати реалії фінансової взаємодії ВЗО з державним бюджетом і з іншими ринковими контрагентами. Розмір плати за навчання визначається на підставі ціни даної освітньої послуги. Така ціна не може не бути балансом економічних інтересів різних суб'єктів ринкових відносин у сфері вищої школи [9].

Ринкова ціна – вартість навчання – утворюється як компроміс цін попиту та цін пропозиції. На конкурентному ринку покупець освітньої послуги обирає такого продавця – навчальний заклад, який, на його думку, здатний дати йому вищу освіту на належному рівні за "підходящу" ціну. Зрозуміло, що продавець повинен отримувати як найповнішу об'єктивну інформацію про можливості різних ВЗО, які пропонують свої послуги, здійснювати процес підготовки фахівців. Той державний ВЗО, який здатний забезпечити високу якість навчально-виховного процесу, не може мати низьку плату за навчання.

4. Критерій прибутковості в значній мірі пов'язаний в галузі освіти із критерієм досягнутого результату, тому що останній може бути лише наслідком попиту на окремі спеціальності, а не результатом діяльності керівництва прибуткових підрозділів.

Після вибору критерію розподілу потрібно послідовно виконати чотири кроки, пов'язані з визначенням собівартості підготовки студента певної спеціальності або напрямку.

1. Розподілити непрямі витрати між виробничими та обслуговуючими підрозділами.

2. Перерозподіл непрямих витрат обслуговуючих підрозділів на виробничі.

3. Розрахунок окремих ставок розподілу непрямих витрат для кожного виробничого підрозділу.

4. Віднесення непрямих витрат на продукцію або замовлення.

Слід відмітити, що деякі обслуговуючі підрозділи можна відокремити у допоміжні. Таке відокремлення здійснюється за двома критеріями: надання послуг іншим підрозділам та присутність залежності між витратами підрозділу та наданими послугами. Наприклад, обчислювальний центр може виконувати функції тільки обслуговування інших підрозділів, або надавати послуги іншим установам. У другому випадку його слід рахувати як допоміжний підрозділ з власним кошторисом.

Послуги допоміжних (обслуговуючих) підрозділів можуть бути розподілені трьома способами: прямим, покроковим та за допомогою системи лінійних рівнянь. Прямий метод використовується найбільш часто. При цьому ігноруються зустрічні послуги одного підрозділу іншому, усі послуги записуються на основні виробничі підрозділи пропорційно обраній базі розподілу. Покроковий метод використовується для розподілу зустрічних послуг обслуговуючих (допоміжних) підрозділів. Це більш точний метод послідовного розподілу витрат, ніж прямий. Цикл розподілу звичайно починають з підрозділу, який надає послуг більш, ніж отримує. Ці послуги розподіляються між допоміжними та виробничими підрозділами. Наступним йде другий допоміжний підрозділ, і ця процедура виконується крок за кроком поки не будуть розподілені витрати усіх допоміжних підрозділів. Метод розподілу зустрічних по-

слуг за допомогою системи лінійних рівнянь більш коректний, ніж прямий та покроковий. Цей метод має три стадії надання зустрічних послуг записується через систему рівнянь, потім ця система вирішується, і далі повністю зібрані витрати допоміжних підрозділів розподіляються пропорційно обсягу наданих послуг.

Що стосується практичних підходів до розподілу слід звернути увагу на роботу Дайновського [10], де запропонована методика розрахунку вартості підготовки фахівця.

З усіх витрат ВЗО за даний рік потрібно відбирати безпосередньо пов'язані з підготовкою фахівця. Для цього треба із загальної суми річних витрат виключити витрати на капітальні вкладення та на виплату стипендій аспірантам та іншим. В той же час до поточних витрат даного року слід віднести амортизацію основних засобів.

Отримана таким чином сума поточних витрат повинна розподілятися на три групи: витрати, пов'язані зі здійсненням навчального процесу (навчальні витрати); витрати на утримання гуртожитків; витрати по стипендіях. Таке групування поточних витрат пов'язано з необхідністю визначення витрат по кожній формі навчання. Якщо навчальні витрати потрібно розподіляти між студентами усіх форм навчання, то утримання гуртожитків та стипендії, як правило, відносяться тільки до студентів денної форми. Відокремлення витрат щодо виплат стипендії та гуртожитків дає можливість визначити середню суму цих видів витрат на одного студента денної форми. У разі потреби є можливість урахування умов матеріального забезпечення студентів по різних ВЗО, спеціальностям, курсам.

Існуюча система обліку у ВЗО викликає ряд умовностей.

Наприклад, потрібно чи ні заробітну платню викладацького складу та допоміжного персоналу, а також витрати на утримання лабораторій та кабінетів, включати в навчальні витрати, або частку цих витрат потрібно віднести на науково-дослідницьку роботу. Якщо виходити з того, що частка поточних витрат ВЗО пов'язана з науково-дослідницькими роботами, то без великих умовностей в розрахунках не можна обійтись. У бухгалтерській звітності відокремлюється лише невелика частка витрат, які можна прямо віднести на наукові дослідження (наукові відрядження, оплата робітників по контрактам та деякі інші). Встановити точно, яка частка, наприклад, заробітної платні, або витрат на утримання лабораторій слід віднести до навчальної роботи, а яку до науково-дослідницької, практично неможливо, тому що обидва види робіт виконуються одними ж і тими особами та з використанням тих самих основних засобів. Використувати для цього дані про час, який викладачі ВЗО віддають на дослідницьку роботу неможливо, тому що його облік не ведеться.

На погляд Дайновського [10], заробітна платня викладацького складу та допоміжного персоналу, а також витрати на утримання лабораторій та кабінетів, можуть бути цілком включені до складу навчальних витрат. По-перше, виконання науково-дослідницьких робіт викладачами ВЗО пов'язане з профілем закладу освіти та допомагає підвищенню кваліфікаційного рівня та якості підготовки фахівців. По-друге, до робочого часу викладачів ВЗО, зокрема проведення аудиторних занять, прийому іспитів, заліків, консультування по дипломних та курсових роботах, належить методична робота (підготовка навчальних посібників, розробка програм, планів семінарів тощо). Обов'язковим є підготовка викладачів до проведення аудиторних занять зі студентами. Тому невідомо, яка частина науково-дослідницької роботи виконується за межами робочого часу. Крім того, слід мати на увазі, що деяка частка викладачів приймає участь в науково-дослідницькій роботі по договорній тематиці. Усі ці обставини свідчать, що досить правомірно усю заробітну платню педагогічного персоналу включати до складу навчальних витрат та відносити на вартість підготовки фахівців.

Друга складна проблема виникає з необхідністю виділення витрат на утримання гуртожитків. Усі ці витрати існують в звітах загальною сумою адміністративно-господарських витрат та інших витрат ВЗО. Для їх відокремлення необхідно на основі кошторису витрат підрахувати усі витрати, пов'язані з утриманням учбових та житлових приміщень, та розподілити їх пропорційно площі учбових лабораторій та житлових будівель. При цьому амортизація житлових приміщень, а також прання білизни може бути безпосередньо віднесена до вартості утримання гуртожитків.

Ця проблема в західних ВЗО вирішується окремо шляхом здійснення іншого виду діяльності, і витрати на утримання гуртожитків не входять до складу вартості підготовки.

Тим більш, контингент ВЗО в значному ступені може відрізнитися часткою місцевих студентів по різних спеціальностям.

Навчальні витрати необхідно розподіляти між студентами різних спеціальностей, курсів, форм. В основу цього розподілу можуть бути покладені різні принципи. Наприклад, при розрахунках витрат на навчання студентів денної, вечірньої та заочної форми може бути застосований метод коефіцієнтів. Однак, він не вирішує визначення витрат по різних спеціальностям та на різних курсах.

Найбільш універсальним [10] слід застосовувати розподіл між студентами окремих спеціальностей та форм навчання пропорційно кількості годин педагогічної праці у середньому на одного студента. Такий розподіл дозволяє не тільки визначити суму навчальних витрат по окремих формах навчання та спеціальностях, але і виключити витрати, які не пов'язані з підготовкою фахівців того чи іншого напрямку. Наприклад, витрати на військову підготовку не мають нічого спільного з навчанням інженера або економіста. В якійсь мірі до такого типу витрат відносяться витрати, які пов'язані з фізичним вихованням.

Розподіл загальної суми навчальних витрат пропорційно кількості годин педагогічної праці дає можливість відокремити витрати, які пов'язані з іншими видами діяльності ВЗО.

У промисловості та інших галузях господарства значно використовується подібний засіб віднесення непрямих витрат на одиницю продукції. В більшості випадків він дає достовірні дані для практики.

Дана методика може бути використана і в сучасних умовах, але Дайновський розглядав проблему фактично з точки зору ефективності використання державного фінансування. Зараз це потрібно, навпаки, для його обґрунтування, як і обґрунтування використання позабюджетних джерел.

Першим кроком для визначення собівартості повинно бути визначення центрів відповідальності та їх витрат. Основними центрами відповідальності є факультети, які формують основні прямі витрати з даної спеціальності. Такими витратами є заробітна платня викладачів з нарахуваннями на неї, які прямо відносяться на собівартість по даній спеціальності в частці практичних та семінарських занять, а в частині лекційних занять може бути розподілена пропорційно чисельності студентів, якщо лекція об'єднує студентів кількох спеціальностей. Другою складовою є витрати по обслуговуванню та забезпеченню аудиторних приміщень, які повинні розподілятися пропорційно площі, яку займають студенти даної спеціальності, а так як цю площу використовують студенти різних спеціальностей, то базою розподілу слід обрати множину аудиторної площі на кількість годин занять на ній студентами окремої спеціальності. Витрати по зарплаті управління факультету необхідно розподіляти пропорційно чисельності студентів на різних спеціальностях факультету. Пряма зарплатня та база розподілу витрат на утримання приміщень може бути визначена точно, виходячі з навчальних робочих планів, з можливим урахуванням об'єднання лекційних занять та на основі росписів.

Витрати інших підрозділів (ректорат, бухгалтерія, планово-економічний відділ, канцелярія, відділ кадрів, бібліотека, обчислювальний центр тощо) повинні збиратися по підрозділам та розподілятися пропорційно послугам, які надаються факультетам.

Базою розподілу може бути вибрана чисельність студентів даної спеціальності або кількість годин використання технікою, що стосується обчислювального центру. При цьому витрати по обслуговуванню приміщень загального використання повинні напередодні бути розподілені по центрах відповідальності пропорційно чисельності. Така загальна схема визначення собівартості.

#### Список література

1. Про внесення змін до Закону України "Про оподаткування прибутку підприємств: Закон України від 22 травня 1997 р. № 293/97 // Урядовий кур'єр. -1997. -12 червня. № 105-106
2. Про затвердження Положення про реєстр неприбуткових організацій та установ: Наказ Державної податкової адміністрації України від 11 липня 1997 р. № 232 Зареєстровано в Міністерстві юстиції України від 6 серпня 1997 р.
3. Про внесення змін до порядку складання звіту про використання коштів неприбуткових організацій і установ: Наказ Державної податкової адміністрації України від 16 січня 1998 р. № 27, Зареєстровано в Міністерстві юстиції України від 28 січня 1998 р. № 52/2492



4. Про перелік послуг з вищої, середньої, професійно-технічної та початкової освіти, операції з надання яких звільняються від оподаткування податком на додану вартість: Постанова Кабінету Міністрів України від 21 січня 1998 р. N 61 // Урядовий кур'єр.- 1998.- 7 лютого. -N 25-26.

5. Про форми єдиного кошторису: Наказ Міністерства фінансів України від 19 лютого 1998 р. N 38, Зареєстровано в Міністерстві юстиції України від 24 лютого 1998 р. N 130/2570, кодифіковано змінами, внесеними згідно з Наказом Мінфіну від 27 квітня 1998 р. N 98

6. Про затвердження порядку надання платних послуг державними навчальними закладами: Наказ Міністерства освіти України, Міністерства фінансів України та Міністерства економіки України від 27 жовтня 1997 р. N 383/239/131, Зареєстровано в Міністерстві юстиції України від 12 грудня 1997 р. N 596/2400

7. Про запровадження режиму жорсткого обмеження бюджетних видатків та інших державних витрат, заходи щодо забезпечення надходження доходів до бюджету і запобігання фінансової кризи: Указ Президента України від 21 січня 1998 р. N 41/98 зі змінами від 7 вересня 1998 р. // Урядовий кур'єр". -1998. -10 вересня N 73-74.

8. Хорнгрен Ч.Т., Фостер Дж. Бухгалтерський учет: управленческий аспект / Пер. с англ. под ред. Я.В. Соколова. -М.: Финансы и статистика, 1995. -416 с.

9. Лагутін В.Д. Фінансові проблеми платного навчання студентів у державних вищих закладах освіти // Реформа фінансово-кредитної системи перехідної економіки України: Збірник наукових праць Волинського державного університету. – Луцьк, 1998, -С 355-360.

10. Дайновский А.Б. Экономика высшего образования. – М.: Экономика, 1976. – 156.