

УДК 657.1:37(477)

Ю.Ю. Харчук, здобувач

Національний університет «Острозька академія», м. Острог

Управлінський облік фінансової стійкості державних вищих навчальних закладів в Україні

У статті визначено сутність фінансової стійкості державних вищих навчальних закладів в Україні та розкрито особливості здійснення управлінського обліку нею.

фінансова стійкість, державні вищі навчальні заклади, управлінський облік, центри відповідальності, доходи, асигнування з бюджету, власні надходження, затрати

Постановка проблеми. На сучасному етапі розвитку національної економіки України вища освіта є вагомим елементом на шляху досягнення високих темпів економічного зростання та добробуту суспільства, впливає на всі сфери його економічного, соціально-культурного та політичного життя. Сьогодні частка вищих навчальних закладів державної та комунальної форм власності (далі – ДВНЗ), які засновані державою та місцевими органами влади, фінансуються з державного та/або місцевого бюджетів і підпорядковуються відповідному центральному органу виконавчої влади та місцевим органам влади, становить 68,99 % від загальної кількості ВНЗ III-IV рівнів акредитації. Крім того, поступове зменшення фінансування діяльності ДВНЗ за рахунок бюджетних коштів та надання їм самостійності у сфері внутрішнього управління зумовило потребу в опрацюванні й запровадженні нового механізму управління, який уможливило функціонування їх як повноправних суб'єктів господарювання. Це передбачає формування ефективної інформаційної системи використання даних, яка дає можливість ДВНЗ обґрунтовувати управлінські рішення як у коротко-, так і довгостроковій перспективі задля належного позиціонування на національному та міжнародному ринку освітніх послуг, підтримки їх високої якості. Формування такої інформаційної системи можливе на основі організації й розвитку управлінського обліку, покликаного забезпечувати необхідною об'єктивною та оперативною інформацією всі рівні управління ДВНЗ [3].

В свою чергу, вирішення вищезазначених завдань неможливе без належного виконання ДВНЗ України своїх функцій. Проте для цього необхідно забезпечити фінансову стійкість (далі – ФС) навчальних закладів на основі організації якісного управлінського обліку нею. Тому з огляду на вищевказане тема дослідження є актуальною та своєчасною.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Дослідження організаційно-фінансових аспектів діяльності ДВНЗ України, раціонального управління фінансовими ресурсами навчальних закладів, різних аспектів управлінського обліку в бюджетній сфері, зокрема вищій освіті, висвітленні в працях таких вітчизняних науковців як Атамаса П., Боголіб Т., Бородкіна О., Бутинця Ф., Вериги Ю., Голова С., Гуцайлюка З., Джоги Р., Заїнчковського О., Канєвої Т., Кондрашової Т., Кужельного М., Куценко В., Куцинської М., Левицької С., Нападовської Л., Самборського В., Свірко С., Сопка В., Студінського В., Сушко Н., Устенко О., Фаріона І., Чечуліної О., Чумаченка М. та інших. Значний внесок у формування теоретичної бази та обґрунтування напрямів

© Ю.Ю.Харчук, 2012

удосконалення бухгалтерського обліку, в тому числі управлінського, в бюджетних установах зробили зарубіжні вчені: Астахов В., Ван Бред М., Друрі К., Нарінській О., Палій

В., Перера М., Соколов Я., Хендріксен Е тощо.

Напрацювання вищезазначених науковців є значними, однак, в цілому сьогодні, на нашу думку, особливої уваги потребують питання дослідження сутності ФС ДВНЗ в Україні, її обліково-аналітичного забезпечення та теоретичних, методологічних і практичних аспектів управлінського обліку нею. Саме тому доцільним є поглиблення досліджень у цій сфері.

Мета і завдання дослідження. Мета дослідження полягає у визначенні сутності ФС ДВНЗ України, виявленні особливостей організації управлінського обліку нею на основі вивчення теоретичних та практичних аспектів досліджуваної проблематики.

Виклад основного матеріалу. Термін "управлінський облік" виник у 50-60-ті роки ХХ століття в англomовних країнах. Остаточо професійна сфера сформувалася в 1972 році, коли Національна асоціація бухгалтерів (США) розробила і затвердила стандарт професійних іспитів з управлінського обліку – Certificate of Management Accounting. В Україні цей термін з'явився в 1990-ті, разом з першими підручниками західних авторів, хоча сама діяльність, що входить до предмету управлінського обліку, була досить добре розвинена в умовах доринкової радянської економіки [7].

Сьогодні у процесі отримання інформації суб'єктами господарювання приділяється значна увага організації бухгалтерського та управлінського обліку [1; 8]. Однак, ведення управлінського обліку, на відміну від бухгалтерського, не є для них обов'язковим. Основна мета використання управлінського обліку полягає у забезпеченні достовірної інформації, яка слугує тільки інтересам ефективного управління, тому рішення про доцільність його впровадження необхідно приймати виходячи з оцінки співвідношення витрат і вигод від його функціонування. На сучасному етапі розвитку управлінський облік, який дозволяє отримувати інформацію про доходи і затрати за центрами їх виникнення і відповідальності, а також калькулювати належним чином бюджетні послуги, в ДВНЗ практично відсутній.

Високий суспільний пріоритет вищої освіти та необхідність зниження ціни соціальної помилки управлінських рішень обумовлює потребу в зміні існуючих підходів до управління ДВНЗ та його ФС зокрема. З огляду на це для обліково-аналітичного забезпечення ФС навчальні заклади мають ухвалювати обґрунтовані управлінські рішення щодо формування своїх доходів (за рахунок асигнувань із державного та/або місцевих бюджетів та власних надходжень відповідно до чинного законодавства, в тому числі шляхом фандрайзингу) та раціонального розподілу затрат.

Управління ДВНЗ передбачає формування відповідної інформаційної системи, з використанням даних якої управлінські рішення будуть обґрунтовані. За такого підходу управлінський облік – це частина інформаційної системи, функціонування якої забезпечує формування релевантної інформації, придатної для використання на всіх рівнях управління, відповідно до повноважень керівників цих рівнів, спрямованих на підвищення якості освіти [3] та ФС ДВНЗ. Таким чином, одним із основних завдань управлінського обліку ДВНЗ є надання інформації щодо результативності використання отриманого цільового фінансування (як бюджетного, так і власних надходжень) невідокремленими структурними підрозділами закладів. Отже, в основі методики управлінського обліку ФС – касовий метод обліку цільових коштів.

В свою чергу, ФС ДВНЗ – це стан фінансових ресурсів суб'єктів, що забезпечує повне та своєчасне фінансування цільовими коштами попередньо затверджених кошторисом видатків (витрат, затрат). При цьому отримання запланованих надходжень фінансових ресурсів (бюджетних коштів по загальному фонду, бюджетних коштів по спеціальному фонду, власних надходжень по спеціальному фонду, інших надходжень) є основою результативної господарської діяльності (в тому числі виконання цільових бюджетних програм) та надання якісних освітніх послуг. Крім того, необхідність використання управлінського обліку ФС ДВНЗ зумовлена вдосконаленням калькуляційної роботи у ВНЗ (правильний розрахунок собівартості освітніх послуг за різними

спеціальностями, формами (денна, заочна, вечірня) та термінами (триместр, півріччя, навчальний рік чи весь період 5-6 років) навчання, який значною мірою підвищить якість процедури управління затратами і забезпечить обґрунтованість встановлення цін на освітні послуги); виокремленням обліку за центрами відповідальності (далі – ЦВ) (проблематичне здійснення централізованого контролю за ефективністю діяльності усіх численних підрозділів ДВНЗ) та покращенням бюджетування (планування бюджетів ВНЗ (кафедр зокрема) з метою забезпечення їхньої ФС).

Сучасні ДВНЗ, на нашу думку, необхідно розглядати як сукупність різних ЦВ, пов'язаних між собою лініями відповідальності, за якими відбувається рух потоків інформації, необхідної для ухвалення рішень на всіх рівнях управління щодо формування доходів та розподілу затрат. Крім цього, міжнародна практика впровадження управлінського обліку також виокремлює як його організаційно-економічну складову ЦВ – сегменти діяльності, в межах яких встановлено персональну відповідальність менеджера за виконання доведених показників [2; 11]. В сучасних умовах функціонування ДВНЗ для успішної реалізації управлінських рішень щодо забезпечення їхньої ФС на основі інформації підсистеми управлінського обліку навчальних закладів необхідно створити сегментарний облік за ЦВ, що дозволить збільшити відповідальність керівників конкретних підрозділів ДВНЗ за оптимізацією власних надходжень та ефективним використанням асигнувань з бюджету. Тому, виходячи із вищезазначеного, мета обліку за ЦВ полягає у задоволенні інформаційних потреб внутрішнього управління ДВНЗ, що дає можливість оперативно контролювати затрати та результати діяльності на різних рівнях управління.

За результатами дослідження І.М. Хахонової необхідно зазначити, що облік за ЦВ можливо здійснювати за наявності таких умов: установа здійснює свою діяльність як єдине ціле; управлінський облік функціонує паралельно з традиційною системою бухгалтерського обліку; в установі чітко визначені сфери відповідальності [10, 54].

В практиці управлінського обліку господарської діяльності в Україні виділяють чотири типи ЦВ: центри витрат, центри виручки (реалізації, збуту), центри прибутку та центри інвестицій (фінансування, постачання). Назва центру характеризує завдання його функціонування. Що ж до ЦВ у ДВНЗ, то ними вважаються їхні структурні підрозділи. Так, Н.О. Наумова виділяє такі три типи ЦВ у структурі ДВНЗ: центр інвестицій (ректорат ДВНЗ); центри витрат (структурні підрозділи, що забезпечують навчальний процес ДВНЗ); центри прибутку (структурні підрозділи, що здійснюють підприємницьку діяльність) [6, 10-12]. Однак, на нашу думку, виокремлення центру прибутку для ДВНЗ є некоректним. Тому, беручи до уваги специфіку їхньої діяльності та з метою забезпечення ФС навчальних закладів, вважаємо за доцільне розглядати такі ЦВ як: ЦВ «Фінансування», ЦВ «Доходи від фандрайзингу», ЦВ «Затрати», ЦВ «Результативність фінансування». Інформаційний зв'язок між ЦВ ДВНЗ в розрізі їхніх видів діяльності відображено на рис. 1.

Крім того, під термінологію «затрати» слід розуміти профінансовані витрати або касові видатки. Основними критеріями виділення ЦВ для структурного підрозділу є вплив діяльності такого підрозділу на затрати (фінансування, результат), що визначає формування ФС ДВНЗ. Так, до ЦВ «Затрати» можемо віднести кафедри та деканати, ЦВ «Фінансування» - бухгалтерію, кафедри (які мають субрахунки), ЦВ «Результативність фінансування» - фінансово-плановий відділ, ЦВ «Доходи від фандрайзингу» - структурні підрозділи ДВНЗ, які залучають фінансові ресурси для покращення ФС навчальних закладів шляхом фандрайзингу.

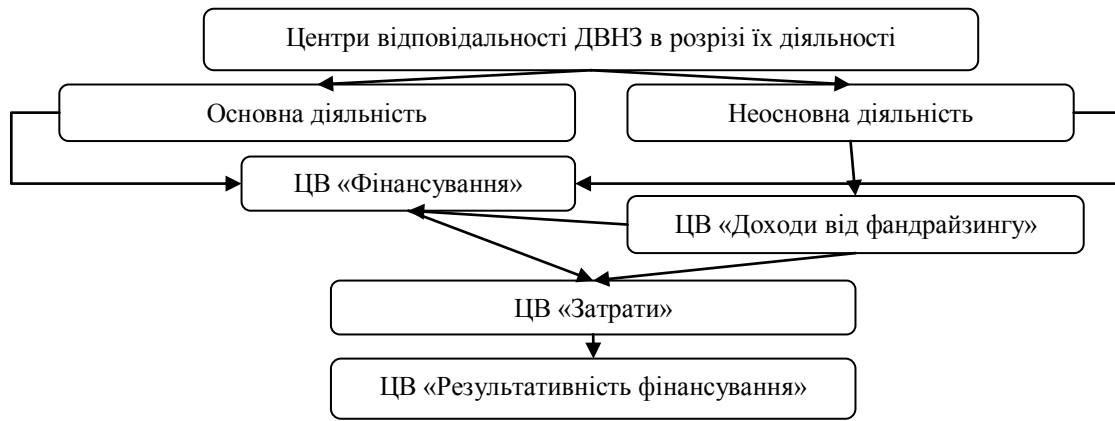


Рисунок 1 - Інформаційний зв'язок між ЦВ ДВНЗ в розрізі їхніх видів діяльності*
*розроблено автором

Однак, з метою отримання деталізованої оперативної інформації з питань оцінки ефективності певних видів (напрямків, підрозділів) діяльності ДВНЗ їхньому керівництву необхідно якісно організувати управлінський облік як комплексну систему планування, обліку та звітності, контролю та аналізу, яка є вагомою інформаційною базою ефективного менеджменту управління [9].

З урахуванням міжнародної практики управлінського обліку в процесі виокремлення всередині ДВНЗ ЦВ необхідно враховувати такі фактори: кожному ЦВ визначена своя сфера відповідальності (призначені посадові особи повинні нести відповідальність тільки за ті питання (показники), які вони можуть контролювати і на величину яких можуть здійснювати вплив); для кожного ЦВ повинні бути встановлені одиниці виміру: перелік показників, доступних для розрахунку, забезпечених надійними джерелами інформації, а також визнаних у формах звітності (для більшості випадків – у внутрішній) [9]. Особливості організації обліку за ЦВ визначено питаннями, що підлягають контролю. Зокрема, на етапі розробки внутрішньої звітності в рамках ЦВ у складі реквізитів слід передбачити наведення інформації щодо прізвища працівника, який відповідає за конкретні статті витрат. У складі професійних обов'язків працівників, які несуть відповідальність за певний ЦВ, повинно бути передбачено їх обов'язкову участь у розробці внутрішніх форм звітності, складанні графіка подання звітності, формуванні кошторису (при цьому мова йде не про кошторис доходів та видатків ДВНЗ, а про кошторис реалізації бюджетних коштів на певному етапі (певній ланці, за визначеним переліком показників тощо).

Основними елементами бюджетування в ДВНЗ, які, на нашу думку, забезпечують зв'язок між управлінським обліком та ФС є бюджети кафедр і факультетів та звіти про їх виконання відповідно до критеріїв якості їхньої роботи. При розгляді кафедри як ЦВ Кондрашовою Т.М. [3] запропоновано формат бюджету, до якого включено обмежений перелік статей доходу за поточний рік та по кварталах, а також деталізовано перелік статей затрат за показниками «Наука» та «Освіта», зокрема: оплата праці, нарахування на оплату праці, ремонт устаткування, інші витратні матеріали і предмети постачання (канцтовари, комплектуючі та інші витратні статті), інші поточні затрати, відрядження й службові роз'їзди, придбання устаткування, які можна безпосередньо пов'язати з показниками якості діяльності цього підрозділу за вищезазначеними показниками. Куцинська М.В. [4] у своєму дисертаційному дослідженні критикує попередницю за розгляд кафедр лише як центрів затрат і доводить, що вони є змішаними ЦВ за затратами та доходами, що, на нашу думку, є більш правильним підходом. Автор основний акцент робить на деталізації доходів кафедр, залежно від їхньої участі у підготовці студентів різних спеціальностей з урахуванням усіх форм навчання та освітньо-кваліфікаційних рівнів. Проте у запропонованій Куцинською М.В. удосконаленій формі бюджету кафедри,

на наш погляд, немає бажаної деталізації усіх можливих джерел доходів та статей затрат, оскільки науковець обмежується такими статтями бюджету як: доходи всього, у тому числі: а) від здійснення освітньої діяльності всього, в тому числі: 1) від участі у підготовці студентів спеціальності №1; 2) від участі у підготовці студентів спеціальності №2; ... ; б) від здійснення наукової діяльності; в) від здійснення інших видів діяльності; затрати всього, в тому числі на: заробітну плату; нарахування на заробітну плату; ремонт устаткування; витратні матеріали; відрядження; послуги зв'язку; придбання устаткування; інші поточні затрати. З цього очевидним є те, що форма бюджету, а відтак і форма звіту про виконання бюджету кафедр ДВНЗ потребують вдосконалення (табл.1).

Таблиця 1 – Рекомендована форма бюджету кафедри ДВНЗ на 20__ р.

(код та/або назва кафедри)		тис. грн.			
Статті бюджету кафедри	Всього	За кварталами			
		I	II	III	IV
1	2	3	4	5	6
<i>Доходи всього, в тому числі:</i>	<i>1291,00</i>	<i>335,50</i>	<i>362,50</i>	<i>266,00</i>	<i>327,00</i>
A. Від здійснення основної (освітньої) діяльності всього, в тому числі:	1103,00	287,50	337,50	196,00	282,00
1. Від участі у підготовці студентів спеціальності №1, в тому числі:	765,00	200,00	235,00	135,00	195,00
1.1. Держзамовлення за кошти загального фонду.	495,00	125,00	145,00	95,00	130,00
1.2. Контрактної форми навчання за кошти спеціального фонду.	270,00	75,00	90,00	40,00	65,00
2. Від участі у підготовці студентів спеціальності №2, в тому числі:	338,00	87,50	102,50	61,00	87,00
2.1. Держзамовлення за кошти загального фонду.	247,50	62,50	72,50	47,50	65,00
2.2. Контрактної форми навчання за кошти спеціального фонду	90,50	25,00	30,00	13,50	22,00
3. ...	...	...	...	...	...
B. Від здійснення наукової діяльності всього, в тому числі:	188,00	48,00	25,00	70,00	45,00
1. Отримання грантів на виконання наукових досліджень	70,00	25,00	0,00	0,00	45,00
2. Фінансування освітніх бюджетних програм	50,00	0,00	0,00	50,00	0,00
3. Надходження від проведення всеукраїнських та міжнародних конференцій, семінарів, круглих столів.	25,00	0,00	25,00	0,00	0,00
4. Надходження від видання щорічних, щоквартальних збірників наукових праць, науково-практичних журналів, вісників.	43,00	23,00	0,00	20,00	0,00
5. ...	...	...	...	...	...
V. Від здійснення неосновної діяльності, всього в тому числі:	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
1. ...	...	...	...	...	...
<i>Затрати всього, в тому числі на:</i>	<i>1291,00</i>	<i>335,50</i>	<i>362,50</i>	<i>266,00</i>	<i>327,00</i>
1. Заробітну плату всього, в тому числі:	778,98	224,79	210,25	154,28	189,76

Продовження таблиці 1

1.1. Науково-педагогічних кадрів	743,60	218,08	199,38	146,30	179,84
1.2. Методистів та старших лаборантів	35,38	6,71	10,88	7,98	9,81
2. Нарухування на заробітну плату всього, в тому числі:	232,38	60,39	65,25	47,88	58,86
2.1. Науково-педагогічних кадрів	141,28	41,43	37,88	27,80	34,17
2.2. Методистів та старших лаборантів	6,72	1,27	2,07	1,52	1,86
3. Придбання товарів та послуг всього, в тому числі:	31,50	7,50	8,00	3,00	13,00
3.1. Канцтовари	13,00	2,00	4,00	1,00	6,00
3.2. Комплектуючі	11,00	4,00	2,00	1,00	4,00
3.3. Послуги зв'язку (стаціонарний, мобільний телефони, Інтернет)	7,50	1,50	2,00	1,00	3,00

3.4. ...	...	...	...	...	...
4. Затрати на відрядження всього, в тому числі:	24,00	8,00	7,00	3,00	6,00
4.1. В межах країни	17,00	6,00	5,00	2,00	4,00
4.2. За кордон	7,00	2,00	2,00	1,00	2,00
5. Інші поточні затрати	224,15	34,83	72,00	57,84	59,4

Крім цього, як бюджети підрозділів ДВНЗ, зокрема кафедр, так і інші форми управлінської звітності повинні складатися із дотриманням конкретних вимог: 1) адресності – внутрішня звітність має бути доведена до відповідного керівника та інших зацікавлених осіб, але за умови збереження конфіденційності інформації; 2) релевантності – корисність показників звітності при прийнятті конкретних управлінських рішень, міра відповідності задоволення потреб користувачів інформації завданню, що поставлено перед ними; 3) співставності стратегічної та тактичної інформації – всі поточні завдання звітності мають відповідати довгостроковим цілям. 4) гнучкості – пов'язана із безперервністю формування управлінської звітності і припущенням можливості встановлення підстав коригування встановлених показників і координації планово-економічної діяльності, передбачає швидку зміну форм звітності залежно від господарської ситуації та потреб користувачів; 5) своєчасності (оперативності) – звітність має бути підготовлена у той момент часу, коли вона необхідна для прийняття управлінських рішень та виявлення відхилень; 6) пріоритетності – за допомогою звітності має бути встановлено головну ціль у певному часовому проміжку; 7) аналітичності – можливість застосування математико-розрахункових підходів до формування показників форм звітності, їх оцінки [5].

Висновки. Таким чином, вищезазначені пропозиції роблять можливими проведення якісного управлінського обліку ФС ДВНЗ в умовах реформування вітчизняної системи обліку господарської діяльності. В цьому дослідженні розглянуто особливості організації управлінського обліку за ЦВ та формування бюджетів кафедр ВНЗ в розрізі акумулювання доходів за рахунок асигнувань з державного та/або місцевих бюджетів та власних надходжень в контексті чинного законодавства України і раціональному розподілу затрат. В наступних дослідження значної уваги буде приділено детальному вивченню бюджетів та звітів результатів діяльності факультетів та інших ЦВ ДВНЗ, калькулюванню собівартості освітніх послуг та формуванню управлінської звітності, що в цілому сприятиме результативному методичному та організаційному обліково-аналітичного забезпеченню показників їхньої фінансової стійкості.

Список літератури

1. Атамас П.Й. Управлінський облік: 2-ге вид. [Текст] /П.Й. Атамас/ Навчальний посібник – К.: ЦУЛ, 2009. – 440 с.
2. Аткинсон Э.А. Управленческий учет : пер. с англ. [Текст]/ Э.А. Аткинсон, Р.Д. Банкер, Р.С. Каплан. – 3-е изд. – М. : ИД Вильямс, 2005. – 878 с.
3. Кондрашова Т. М. Управлінський облік в державних вищих навчальних закладах : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : 08.00.09. /Тетяна Миколаївна Кондрашова// [Електронний ресурс] – К., 2007. – 25 с. – Режим доступу: <http://www.librar.org.ua>
4. Куцинська Марія Володимирівна. Інформація управлінського обліку в аналізі ефективності діяльності державних вищих навчальних закладів: дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : 08.00.09. [Текст] /Марія Володимирівна Куцинська// Київ., 2012.– 170 с.
5. Нападовська Л.В., Матюха М.М. Концептуальні засади формування управлінської звітності. [Текст] / Л.В. Нападовська, М.М. Матюха // Фінансова система України. Збірник наукових праць. – Острог: Видавництво Національного університету «Острозька академія», 2012. – Вип.19.
6. Наумова Н.А. Собственные доходы ВУЗа как объект управленческого учета. [Текст] / Н.А. Наумова //

- Университетское управление. - 2005. - №2. – С.10-15.
7. Предко І.Ю. Управлінський облік в умовах диверсифікації [Електронний ресурс] / І.Ю. Предко // Вісник ЖДТУ №3 (32). Економічні науки. – ЖДТУ, 2009 - Режим доступу: http://www.nbuu.gov.ua/portal/Natural/Vzhdtu/econ/2009_3/32.pdf
 8. Соколов Я. В. Бухгалтерський учет: от истоков до наших дней [Текст] / Я.В.Соколов / – М. : Аудит, ЮНИТИ, 1996. – 638 с.
 9. Федів Р. Є. Облік і аналіз використання бюджетних коштів на виконання цільових програм: дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : 08.00.09. [Текст] / Ростислав Євгенович Федів // Київ., 2011–182 с.
 10. Хахонова И.Н. Принципы организации управленческого учета денежных потоков по центрам ответственности [Текст] / И.Н. Хахонова // Современные наукоемкие технологии. – 2006. - №1 – С.53-56.
 11. Neil's Brock Copenhagen Business College. – Kulturvet 2, Copenhagen K, Denmark, 2008. – 250 p.

Ю. Харчук

Управленческий учет финансовой устойчивости государственных высших учебных учреждений в Украине

В статье определено сущность финансовой устойчивости государственных высших учебных учреждений в Украине и раскрыты особенности осуществления управленческого учета ею.

Y. Kharchuk

Managemenent Accounting of financial stability of state higher educational establishments in Ukraine

The article has defined the essence of financial stability of state higher educational establishments in Ukraine. The features of realization of managemenent accounting by financial stability of state higher educational establishments have been considered.

Одержано 28.09.12