

Василь Августинович ПІГОШ

кандидат економічних наук,
доцент кафедри обліку та фінансів,
Мукачівський державний університет
E-mail: pigosh_vasya@mail.ru

**ПРОБЛЕМНІ АСПЕКТИ ФОРМУВАННЯ ПЛАНОВИХ КОШТОРИСНИХ ПОКАЗНИКІВ
БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВ**

Пігош, В. А. Проблемні аспекти формування планових кошторисних показників бюджетних установ [Текст] / Василь Августинович Пігош // Економічний аналіз : зб. наук. праць / Тернопільський національний економічний університет; редкол. : В. А. Дерій (голов. ред.) та ін. – Тернопіль : Видавничо-поліграфічний центр Тернопільського національного економічного університету “Економічна думка”, 2014. – Том 18. – № 2. – С. 201-209. – ISSN 1993-0259.

Анотація

Вступ. Становлення і розвиток ринкових умов господарювання в Україні виокремили низку питань, пов'язаних з організацією обліку у державному секторі економіки. Особливо гострою є проблема у галузі формування та виконання кошторису бюджетних установ, зокрема й державних вищих навчальних закладів, унаслідок використання морально застарілих норм і нормативів. Зміна підходів до здійснення підготовки фахівців з вищою освітою вимагають перегляду та наукового обґрунтування нових нормативних показників.

Фактичні обсяги досягнутих показників за попередні роки як основа є науково необґрунтованими, оскільки такий підхід не передбачає розвитку суб'єкта бюджетної сфери.

Сучасні умови функціонування державних вищих навчальних закладів поставлені у жорсткі конкуруючі рамки, а тому особливо актуалізується проблема пошуку не лише шляхів удосконалення планування їх доходів та видатків, а і можливостей використання внутрішніх резервів підвищення ефективності. У поєднанні з удосконаленням підходів до планування, використання більш ефективних управлінських дій та рішень, спрямованих на оптимізацію доходів і видатків, забезпечить загальне поліпшення фінансового стану навчальних закладів, сприятиме підвищенню якісних показників.

Мета. Мета статті полягає в удосконаленні організаційних та методичних положень процесу кошторисного планування бюджетних установ.

Методи (методологія). У процесі проведення дослідження використано загальнонаукові (абстрагування, індукції, дедукції, системного підходу та узагальнення) та спеціальні методи (порівняння, графічний метод, системний підхід – при дослідженні тенденцій зміни показників розвитку державних вищих навчальних закладів).

Результати. При побудові схеми функціонування управлінського обліку в державних вищих навчальних закладах ураховано проблемні питання фінансового забезпечення, пов'язані з плануванням, формуванням та обліком, які з позиції управління і можливостей оптимізації діяльності визнаються важливими об'єктами контролю.

З метою усунення проблем, які виникають уже на етапі кошторисного планування і пов'язані з недосконалістю чинного порядку розрахунку статей кошторису, в статті запропоновано при плануванні видатків ураховувати індекс інфляції, наведено методу планування з використанням коригувальних коефіцієнтів та обчислення усередненої норми видатків. З метою автоматизації розрахункових процедур за рекомендованим алгоритмом їх розрахунку побудовано блок-схему, придатну для розроблення програмного забезпечення.

Ключові слова: кошторис; планування; показники; видатки; бюджетні установи.

Vasyl Avgustynovych PIGOSH

PhD in Economics, Associate Professor,
Lecturer,
Department of Accounting and Finance
Mukachevo State University
E-mail: pigosh_vasya@mail.ru

PROBLEM ASPECTS OF FORMING OF PLANNED ESTIMATED INDICATORS OF BUDGET INSTITUTIONS

Abstract

Introduction. *The formation and development of market conditions in Ukraine have identified a number of issues related to the organization of accounting in the public sector of Ukraine. There is a very urgent problem in the area of the formation and realisation of institutions budget, including state higher education establishments, due to the use of obsolete rules and regulations. Having considered the change of approaches to the training of specialists with higher education, we have to revise and ground new regulatory indices which should be scientifically substantiated. The present conditions of the state of higher educational institutions functioning are in strict competitive framework, and therefore, the problem of finding the ways to improve not only planning of their revenues and expenditures, but also abilities to use inner reserves of efficiency becomes very actual. In combination with the improvement of approaches to planning, the use of more effective managerial actions and decisions, which are directed at the optimization of revenues and expenditures, will provide an overall improvement of financial condition of educational institutions and increase qualitative indicators.*

Purpose. *The aim of the article is to improve organizational and methodical principles of the cost estimate planning process of budgetary institutions.*

Methods (methodology). *The general (abstraction, induction, deduction, systematic approach and synthesis) and special methods (comparison, graphical method, system approach – the study of trends in the performance of public institutions of higher education) have been used in the article.*

Results. *While constructing the management accounting functioning scheme of the state higher education institutions, the problematic issues of financial supply, related to planning, formation and accounting, are considered by the author to be the important objects of control from the standpoint of management and actions optimization capabilities.*

The inflation rate should be taken into account, as well as planning methodology of the correction of coefficient usage. Calculation of averaged expenditure norm has been suggested, in order to remove problems arising at the stage of planning and cost estimation, related to the calculation of the current imperfect calculation order of cost items. In order to make automatic calculation procedures due to the recommended algorithm of their calculation, the flowchart suitable for software development has been formed.

Keywords: *cost estimate; planning; indicators; expenditures; budgetary institutions.*

JEL classification: M41, H52, L31

Вступ

Становлення і розвиток ринкових умов господарювання в Україні виокремили низку питань, пов'язаних з організацією обліку у державному секторі економіки України. Особливо гострою є проблема у галузі формування та виконання кошторису бюджетних установ, зокрема й державних вищих навчальних закладів, унаслідок використання морально застарілих норм і нормативів. Зміна підходів до здійснення підготовки фахівців з вищою освітою, зумовлена новою редакцією Закону України "Про вищу освіту", вимагають перегляду та наукового обґрунтування нових нормативних показників. Це пов'язано з низкою чинників. Передусім забезпечення високого якісного рівня підготовки, відповідно до вимог Болонської конвенції, передбачає використання європейських і міжнародних стандартів освіти. Останні стосуються не лише рівня знань, а й якості освітньої діяльності, яка залежить від кадрового, матеріально-технічного, соціального та фінансового забезпечення, що обумовлює актуальність дослідження.

Питання теоретичних та практичних основ кошторисного планування бюджетних установ, в тому числі у сфері вищої освіти, розглядаються в працях науковців В. Т. Александрова, Т. М. Боголіб, Р. Т. Джоги, О. В. Заячківської, І. С. Каленюка, Т. М. Кондрашової, Т. В. Рижої, В. Є. Сафонової, С. В. Свірко, С. В. Сисюк, Н. І. Сушко, О. О. Чечуліної та інших.

Мета та завдання статті

Мета статті полягає в удосконаленні організаційних та методичних положень процесу кошторисного планування бюджетних установ.

Виклад основного матеріалу дослідження

Недоліком сучасної законодавчої бази, зокрема Закону України “Про вищу освіту” [6], є невизначеність щодо органів управління, які конкретно відповідають за встановлення нормативів матеріально-технічного та фінансового забезпечення. Відповідно до цього простежується негативна тенденція: у своїй діяльності державні вищі навчальні заклади використовують (у тому числі при складанні кошторису) застарілі нормативи. Наприклад, середньорічний приведений контингент студентів розраховується виходячи з 100 % денної, 25 % вечірньої та 10 % заочної форм навчання.

На думку В. Т. Александрова, О. І. Ворони, П. К. Германчук, О. І. Назарчук, П. Г. Петрашка, С. М. Рубльової, І. Б. Стефанюка, Н. І. Сушко, О. О. Чечуліної, при визначенні обсягів видатків бюджетні установи мають ураховувати об'єктивну потребу в коштах, виходячи зі своїх основних виробничих показників та контингентів, обсягу виконуваної роботи, штатної чисельності, необхідності реалізації окремих програм і запланованих заходів щодо скорочення видатків у плановому періоді [4, с. 32].

Фактичні обсяги досягнутих показників за попередні роки як основа є науково необґрунтованими, оскільки такий підхід не передбачає розвитку суб'єкта бюджетної сфери. Окрім цього, якщо говорити власне про державні вищі навчальні заклади, то тут слід враховувати і демографічні, і економічні чинники (рівень доходів, потребу у фахівцях та низку інших). Натомість, формуючи видатки, державні вищі навчальні заклади беруть за основу мережу і контингенти та норми бюджетних видатків на них.

Важливою рисою процесу формування кошторису є те, що усі видатки, внесені до нього, обґрунтовуються відповідними розрахунками за кожним КЕКВ. При розрахунках використовують норми видатків і дані про їх фактичний рівень у звітному періоді. Наприклад, оплата праці на 2015 рік розраховується у формі № 2014-4-1 Освіта “Бюджетна пропозиція на 2015 рік. Освіта”, з огляду на I тарифний розряд і мінімальну заробітну плату, встановлені у III кварталі 2014 року. Аналогічно були розраховані і низка інших виплат, які прив'язані до розміру прожиткового мінімуму. Певний прогрес можна вбачати у підході до визначення видатків на стипендії. При їх розрахунку до уваги береться розмір, встановлений Законом України “Про Державний бюджет України на 2014 рік” [5] з урахуванням індексації. Унаслідок цього розрахунок, здійснений таким чином, є значно нижчим від реальних потреб. У результаті вищі навчальні заклади наражаються на проблему, пов'язану з необхідністю “вписуватися” в обмеження за загальними обсягами фінансового забезпечення з усіма наслідками, які з цього випливають.

Недоліком такого підходу є зациклення на досягнутому рівні, неможливість прогресивного розвитку, проблемність у забезпеченні умов виконання. Фактично за усіма кодами економічної класифікації видатків державних вищих навчальних закладів в Україні застосовуються нормативи, встановлені на мініальному рівні. Водночас практика багатьох успішних суб'єктів у розвинених країнах засвідчує, що більш доцільним є використання різних нормативів (полегшених, досяжних, недосяжних і т. п.).

Вказаний підхід слід було б використовувати і у вітчизняній практиці. Йдеться не про його нього як основу для визначення обсягів фінансового забезпечення і видатків при формуванні та затвердженні кошторису, а суто для внутрішньоуправлінських потреб. Зрозуміло, що дотримання чіткості порядку фінансового забезпечення вимагає єдиного підходу до формування, розгляду та затвердження кошторисів державних вищих навчальних закладів. Однак забезпечення ефективного планування діяльності може бути досягнуте завдяки належним чином налагодженій системі внутрішнього планування і нормування.

Загалом сучасні умови функціонування державних вищих навчальних закладів поставлені у жорсткі конкуруючі рамки, а тому особливо актуалізується проблема пошуку не лише шляхів удосконалення планування їх доходів та видатків, а і можливостей використання внутрішніх резервів підвищення ефективності. У поєднанні з удосконаленням підходів до планування, використання більш ефективних управлінських дій та рішень, спрямованих на оптимізацію доходів і видатків забезпечить загальне поліпшення фінансового стану навчальних закладів, сприятиме підвищенню якісних показників.

Щодо розрахунку планових обсягів видатків по кошторису варто підтримати пропозицію О. В. Заячківської про необхідність урахування індексу інфляції. Для розрахунку обсягу видатків вона пропонує використовувати наступну формулу:

$$B = (B_1 + B_2 + B_3 + \dots + B_n) \cdot I_i, \quad (1)$$

де B – загальний плановий обсяг видатків медичного закладу;

$B_1, B_2, B_3 \dots B_n$ – планові видатки за кодами (статтями) економічної класифікації, розраховані відповідно до чинних рекомендацій і норм;

I_i – офіційний індекс інфляції за звітний рік [2, с. 128-134].

В. Є. Сафонова, з метою удосконалення планування (у тому числі кошторисного) у вищих навчальних закладах, пропонує здійснювати його наступним чином: перший рівень – фінансове прогнозування та планування щодо окремих вищих навчальних закладів; другий рівень – зведене фінансове прогнозування по Міністерству освіти і науки України, обласних управліннях освіти та інших регіональних органах [8, с. 105].

У першому випадку автор рекомендує використовувати індивідуальні норми витрат для складання індивідуальних кошторисів та застосовувати прямий метод розрахунку кожної статті. На другому ж рівні пропонується використання укрупнених середніх норм витрат. Науковець також справедливо підкреслює, що нині, за відсутності обґрунтованих укрупнених нормативів витрат, зведений кошторис складається шляхом зведення індивідуальних кошторисів кожного навчального закладу. За таких умов винятково важливого значення набуває застосування обґрунтованих укрупнених нормативів асигнувань для зведеного фінансового прогнозування. Як наскрізний показник витрат фінансових ресурсів на вищу школу, можна використати показник вартості підготовки одного фахівця або щорічні витрати на одного студента. Для забезпечення обґрунтованості зведеного нормативу витрат на підготовку одного фахівця потрібно, щоб показник спирався на обґрунтовані диференційовані нормативи витрат, які враховують особливості окремих аспектів діяльності вузів [8, с. 105-106].

Підтримуючи вказану позицію, зазначимо, що встановлення зведених нормативів досліджувалося в економічній літературі. Однак підходи загалом зводяться до використання при розрахунку загальних показників витрат на одного студента, який формується з урахуванням усіх складових видатків на освіту [3, с. 40-42].

Зазначений підхід вимагає суттєвих затрат часу для проведення розрахунків і є громіздким та складним. Для вирішення вказаної проблеми доцільно застосувати для розрахунків метод, в основу якого покладено використання коригувальних коефіцієнтів. Алгоритм обчислення усередненої норми видатків передбачає: використання базової величини видатків, розрахованої по п'яти вищих державних навчальних закладах на вибір Міністерства освіти і науки України за погодженням з Міністерством фінансів (окремо по тих, що мають статус державних і окремо по національних) за звітний період; обчислення обсягів видатків навчальними закладами на місцях з використанням встановлених коефіцієнтів переводу для кожної спеціальності (рекомендовані їх величини будуть обґрунтовані нами нижче). Розрахунок за рекомендованим алгоритмом можна автоматизувати, розробивши спеціальне програмне забезпечення (єдине для всіх державних вищих навчальних закладів), скориставшись розробленою блок-схемою (рис. 1).

Розрахунок коригувального коефіцієнта доцільно здійснювати за формулою:

$$K_n = \frac{\sum_{n=1}^3 \overline{V_{nnz}}}{V_{baz}}, \quad (2)$$

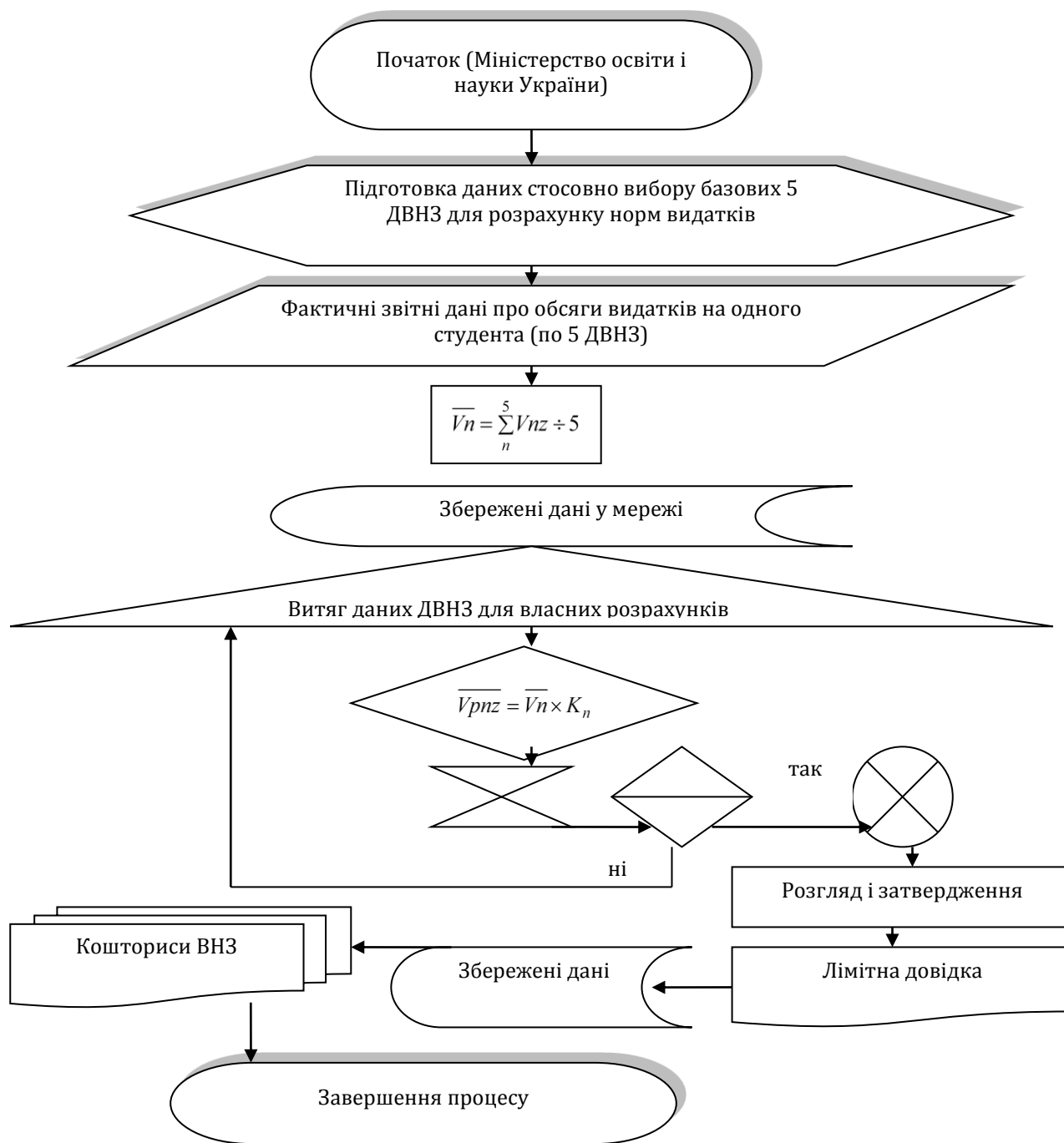
де $\overline{V_{nnz}}$ – середні витрати навчальних закладів на навчання одного студента за три роки за конкретною спеціальністю (n – спеціальностей), які обчислюються як сума за n років, що ділиться на кількість років (ми рекомендуємо 3 роки); V_{baz} – базові видатки на одного студента за однією (базовою) спеціальністю (рекомендуємо за базу обрати спеціальність, на підготовку фахівця з якої витрачається найменша сума видатків. Її можна визначити, проаналізувавши дані за низку років по різних навчальних закладах).

Розроблені алгоритми на початковому етапі вимагають проведення низки аналітичних і розрахункових процедур, однак після їх здійснення порядок формування планових показників видатків для державних вищих навчальних закладів є достатньо простим, не вимагає значних затрат часу і придатний для передачі у вищі керівні органи через мережу Інтернет.

Низка особливостей пов'язана із формуванням кошторису за спеціальним фондом і його використанням. Зокрема статтею 13 Бюджетного кодексу та пунктами 1 і 5 Постанови Кабінету Міністрів України від 28. 02. 2002 року № 228 (зі змінами і доповненнями) "Про затвердження Порядку складання, розгляду, затвердження та основних вимог до виконання кошторисів бюджетних установ" визначено, що видатки цього фонду здійснюються винятково в межах і за рахунок відповідних надходжень до нього на підставі кошторису [1; 7].

У такому випадку видатки здійснюються на ті послуги, які надавалися на платній основі. Причому навіть за наявності економії коштів, скажімо, за використання електроенергії, згідно з п. 4. 2 Положення № 228, зменшення оплати за спеціальним фондом не передбачається. Економія в системі бухгалтерського обліку відображається як зменшення видатків за загальним фондом, яка має бути

перерахована до бюджету. Неefективність такого підходу втілюється у незацікавленості у пошуках потенційних шляхів економії у державних вищих навчальних закладах, хоча економія, навпаки, мала б стимулюватися.



Умовні позначення: \bar{V}_n – базовий норматив витрат (розрахований як середня величина по 5-и базових державних навчальних закладах); V_{nz} – фактичні витрати на навчання одного студента за спеціальністю (n-спеціальності); \bar{V}_{pnz} – планові витрати навчального закладу на одного студента за спеціальністю (n-спеціальності); K_n – коригувальний коефіцієнт.

Рис. 1. Алгоритм формування даних для обґрунтування видаткової частини кошторису державного вищого навчального закладу (авторська розробка)

У такому разі доцільно внести таке уточнення у формулювання п. 4.2 Постанови Кабінету Міністрів України від 28.02.2002 року № 228: “У випадку забезпечення режиму економії коштів бюджетна установа зобов’язана 30 % від суми економії перерахувати до бюджету, а решту може використовувати на поліпшення її матеріально-технічної бази”.

Вирішальну роль у формуванні доходної частини спеціального фонду кошторису також відіграє ціна за платні послуги. Обґрунтуванням ціни (у тому числі для контролюючих органів Державної інспекції України з контролю за цінами та Державної фінансової інспекції і їх відділень) виступає калькуляція.

У зв’язку з цим, при організації робіт зі складання кошторису слід попередньо провести розрахунки з калькулювання. Загалом при організації робіт зі складання кошторису, як і при організації обліку його виконання, обґрунтованим є врахування максимуму чинників, які мають вплив на встановлення обсягів доходів та здійснення видатків. Визначення переліку чинників і науково обґрунтоване встановлення послідовності їх впливу дозволить сформувати відповідну поетапність процесу планування (формування кошторису), обліку (відображення у системі документування та на рахунках усіх операцій), контролю (внутрішнього та зовнішнього), аналізу (виявлення упущень) та прогнозування (встановлення ефективних напрямків і моделей розвитку) діяльності державних вищих навчальних закладів.

Проведені дослідження діяльності державних вищих навчальних закладів дають змогу виокремити наступні важливі фактори, які мають вплив на організацію формування й обліку фінансового забезпечення: профіль і структура навчального закладу; географічне розташування та пов’язані з ним показники; стан і структура матеріально-технічної та кадрової бази; структура, рівень і ефективність системи управління; обсяг залучення обліково-аналітичної інформації у процеси прийняття управлінських рішень; політичні і законодавчі умови та вплив міжнародної спільноти.

Кожен із перерахованих вище чинників має як позитивний, так і негативний вплив на організацію фінансового забезпечення та на організацію формування й обліку фінансового забезпечення через власні механізми і прийоми, узагальнення яких дає змогу правильно побудувати модель функціонування освіти загалом. Узагальнення, зроблені в результаті проведеного дослідження, стали основою вироблення власного підходу до вирішення проблеми удосконалення облікового та аналітичного забезпечення системи управління в державних вищих навчальних закладах на базі врахування найбільш впливових чинників (рис. 2).

Визначені вектори впливу та практика діяльності державних вищих навчальних закладів вказує на необхідність поєднання у процесі формування кошторису та його виконанні спільних зусиль працівників не лише облікової, а й аналітичної та інших служб. Тому організаційна схема загалом охоплює планові (відділ маркетингу і прогнозування, або планово-фінансовий відділ), облікові (бухгалтерія), управлінські (керівництво – ректорат, навчальне управління тощо) структури (рис. 3).

Останній – п’ятий етап – виконання кошторису (рис. 3) – одночасно виступає початком облікової фази. Виділення фінансового забезпечення згідно із лімітною довідкою та затвердженим кошторисом супроводжується відповідним порядком документування та відображення у системі рахунків.

Висновки та перспективи подальших розвідок

При побудові схеми функціонування управлінського обліку в державних вищих навчальних закладах ураховано проблемні питання фінансового забезпечення, пов’язані з плануванням, формуванням та обліком, які з позиції управління і можливостей оптимізації діяльності визнаються важливими об’єктами контролю.

З метою усунення проблем, які виникають вже на етапі кошторисного планування і пов’язані з недосконалістю чинного порядку розрахунку статей кошторису, запропоновано при плануванні видатків ураховувати індекс інфляції, наведено методика планування з використанням коригувальних коефіцієнтів та обчислення усередненої норми видатків. З метою автоматизації розрахункових процедур за рекомендованим алгоритмом їх розрахунку побудовано блок-схему, придатну для розроблення програмного забезпечення.

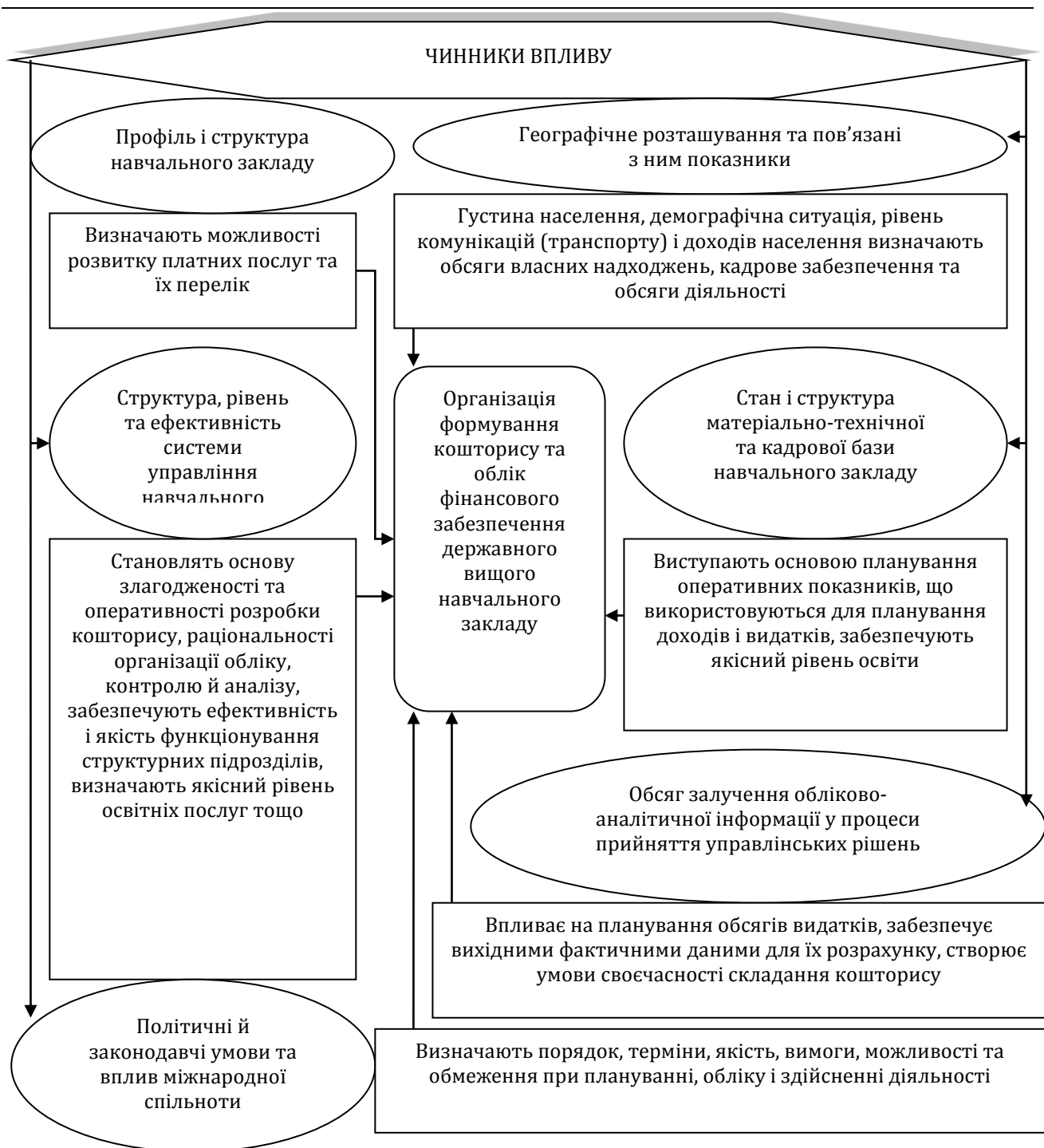


Рис. 2. Чинники та їх вплив на організацію формування й обліку фінансового забезпечення

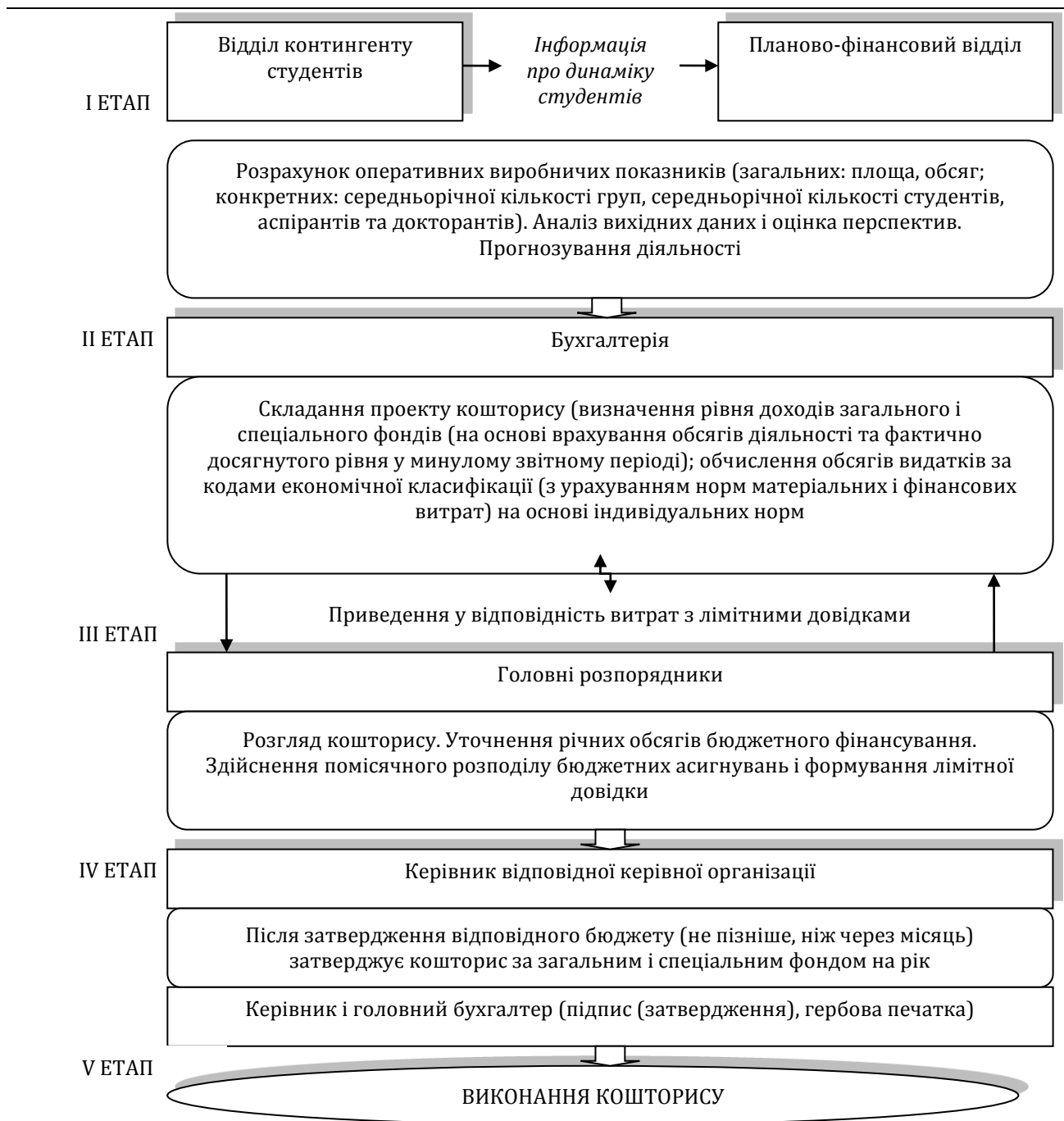


Рис. 3. Схема організації формування, розгляду та затвердження кошторису державного вищого навчального закладу (авторська розробка)

Список літератури

1. Бюджетний Кодекс України [Електронний ресурс] : закон України від 08.07.2010 р. № 2457-VI. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2456-17>.
2. Заячківська, О. В. Облік спеціального фонду та витрат на надання платних послуг в галузі охорони здоров'я / О. В. Заячківська, Б. М. Пісний // Проблеми раціонального використання соціально-економічного та природно-ресурсного потенціалу регіону : Збірник наукових праць. – Випуск XV. – № 1. – Рівне : НУВГП, 2009. – С. 128-134.
3. Каленюк, І. С. Критерії ефективності витрат на освіту / І. С. Каленюк // Економічний часопис. – 2001. – № 4. – С. 40-42.
4. Планування, облік, звітність, контроль у бюджетних установах, державне замовлення та державні закупівлі / В. Т. Александров, О. І. Ворона, П. К. Германчук [та ін.]. – К. : АВТ, 2004. – 593 с.

-
5. Про Державний бюджет на 2014 рік [Електронний ресурс] : закон України від 16. 01.2014 № 719-VII. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/719-18>.
 6. Про вищу освіту [Електронний ресурс] : закон України від 01. 07. 2014 р. № 1556-VII. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/1556-18>
 7. Про затвердження Порядку складання, розгляду, затвердження та основних вимог до виконання кошторисів бюджетних установ [Електронний ресурс] : постанова Кабінету Міністрів України від 28 лютого 2002 р. № 228. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/228-2002-%D0%BF>
 8. Сафонова, В. Є. Удосконалення фінансово-економічного механізму функціонування закладів вищої освіти в Україні / В. Є. Сафонова // Стратегічні пріоритети. – 2009. – № 2 (11). – С. 102-109.

References

1. Budget Code of Ukraine (2010). Retrieved from: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2456-17>.
2. Zayachkivska, A. V. (2009). Accounting special fund and the costs of providing paid services health. Rovno: National university of water management and nature resources use.
3. Kalenuk, I. S. (2001). Performance of expenditure on education. *Economic Journal*.
4. Alexandrov, V. T., Vorona, O. I., Germanchuk, P. K. (2004). Planning, accounting, reporting, control in public institutions, public order and public procurement. Kyiv: AVT.
5. On the State Budget for 2014 (2014). Retrieved from: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/719-18>.
6. Higher Education. (2014). Retrieved from: <http://zakon3.rada.gov.ua /laws/show/1556-18>.
7. On approval of the preparation, review, approval and implementation of basic requirements for estimates of budgetary institutions (2002). Retrieved from: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/228-2002-%D0%BF>
8. Safonova, V. E. (2009). Improving financial and economic mechanism of institutions of higher education in Ukraine. Kyiv: Strategic Priorities.

Стаття надійшла до редакції 28.11.2014 р.