

**ДЕРЖАВНИЙ ВИЩИЙ НАВЧАЛЬНИЙ ЗАКЛАД
“КИЇВСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
імені Вадима Гетьмана”**

Сисяк Світлана Василівна

УДК 657.474.

**ОБЛІК І КОНТРОЛЬ ВИТРАТ І КАЛЬКУЛЮВАННЯ СОБІВАРТОСТІ
ПЛАТНИХ ОСВІТНІХ ПОСЛУГ**

**Спеціальність 08.00.09 – Бухгалтерський облік, аналіз та аудит
(за видами економічної діяльності)**

Автореферат

**дисертації на здобуття наукового ступеня
кандидата економічних наук**

Київ - 2008

Дисертацією є рукопис

Робота виконана на кафедрі бухгалтерського обліку і контролю Житомирського державного технологічного університету Міністерства освіти і науки України, м. Житомир

Науковий керівник: кандидат економічних наук, професор
Лучко Михайло Романович
ДВНЗ “Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана”,
докторант кафедри бухгалтерського обліку

Офіційні опоненти: доктор економічних наук, професор
Давидов Григорій Миколайович
Кіровоградський національний технічний університет,
декан факультету обліку і фінансів

кандидат економічних наук, професор
Даньків Йосип Якимович
Ужгородський національний університет,
завідувач кафедри бухгалтерського обліку та аудиту

Захист дисертації відбудеться «__» лютого 2008 р. о 14 годині на засіданні спеціалізованої вченої ради Д 26.006.06 у ДВНЗ “Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана” за адресою: м. Київ, проспект Перемоги 54/1, ауд. 203

З дисертацією можна ознайомитись у бібліотеці ДВНЗ “Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана” за адресою: 03113, м. Київ, вул. Дегтярівська, 49-Г, ауд. 601

Автореферат розісланий «__» січня 2008 р.

Вчений секретар
спеціалізованої вченої ради
кандидат технічних наук, професор

О.Д.Шарапов

ЗАГАЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА РОБОТИ

Актуальність теми дослідження. При визначенні державної стратегії розвитку сучасного суспільства важливо сконцентрувати увагу на питаннях підвищення ролі освіти в досягненні політичної, економічної і соціальної стабільності у країні. Рівень розвитку людських ресурсів у розвинених країнах, їх знання, вміння, творчість, майстерність відіграють не меншу, а інколи й значно більшу роль, ніж природні ресурси.

Саме інтелектуально-освітній потенціал трудових ресурсів суттєво впливає на стан економічного розвитку держави. У зв'язку з цим зростає роль і значення системи підготовки кадрів, особливо у вищих навчальних закладах.

Діяльність вищих навчальних закладів у сучасних умовах змінюється адекватно до вимог соціально-орієнтованої економіки з характерними для неї тенденціями запровадження ринкових механізмів господарювання. Передусім, це стосується фінансового забезпечення їх діяльності. Дефіцит бюджету, офіційний дозвіл на право надання державними вищими навчальними закладами (ДВНЗ) послуг на платній основі призвів до суттєвого зростання частки коштів спеціального фонду у загальному обсязі фінансових ресурсів.

Найактивнішим інструментом поповнення спеціального фонду є плата за навчання. Нині вона складає біля 80% загальних надходжень до нього й продовжує зростати, оскільки розширюється номенклатура освітніх послуг, що надаються вищими навчальними закладами на платній основі.

Запровадження такої системи фінансування призвело до низки неузгодженостей, як у законодавчій базі, так і в практиці обліку й контролю ДВНЗ. Особливої актуальності набувають також практичні питання опрацювання ефективних прийомів і способів обліку витрат та калькулювання освітніх послуг з орієнтацією на потреби управління вищим навчальним закладом як складною динамічною організаційною структурою.

Необхідність формування оперативної інформації про джерела фінансування діяльності навчальних закладів і, особливо, надходження коштів від надання платних послуг, недосконалість методичних розробок з питань калькулювання та встановлення плати за навчання, неузгодженість законодавчої, нормативної та інструктивної бази з бухгалтерського обліку й контролю підтверджують актуальність теми дисертаційної роботи.

Проблеми методології, теоретичних та практичних питань, пов'язаних з калькулюванням у бухгалтерському обліку знайшли відображення в працях вітчизняних вчених, зокрема: О.С. Бородкіна, Б.І.Валуєва, Ф.Ф.Бутинця, Г.М.Давидова, М.В.Кужельного, А.М.Кузьмінського, Л.В. Нападовської, В.В. Сопка, М.С. Пушکارа, Н.М. Ткаченко, а також зарубіжних – П.С. Безруких, М.А.Вахрушина, К.Друрі, А.Ш. Маргуліса, В.Ф. Палія, І.І. Поклада, Я.В. Соколова, С.О.Стукова, І.Ф. Шера.

Окремо слід акцентувати значення фундаментальних досліджень проблем бухгалтерського обліку і контролю діяльності бюджетних установ, які розглядалися в роботах П.Й. Атамаса, Р.Т. Джоги, Є.П. Дедкова,

М.М.Каленського, Є.В. Калюги, Л.М. Кіндрацької, В.І. Крисюка, С.О.Левицької, М.Р. Лучка, С.В.Свірко, Л.М.Сінельник, О.В.Юрченка, І.Д. Фаріона.

Втім, питання обліку витрат і калькулювання собівартості платних освітніх послуг у вищих навчальних закладах вимагають додаткових досліджень, оскільки цій сфері діяльності притаманні суттєві особливості.

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами. Дисертаційну роботу виконано відповідно до плану науково-дослідних робіт Житомирського державного технологічного університету № 213 “Організаційно-економічний механізм підвищення ефективності виробництва” (номер державної реєстрації 0102U001029). У межах наукової програми автором досліджено проблеми обліку витрат, калькулювання платних освітніх послуг і розроблені пропозиції з удосконалення організації та методики обліку й контролю витрат на підготовку студентів у розрізі спеціальностей у державних вищих навчальних закладах.

Мета та завдання дослідження. Метою дисертаційної роботи є обґрунтування теоретичних і методичних положень, а також розробка практичних рекомендацій з удосконалення обліку, калькулювання та контролю платних освітніх послуг в державних вищих навчальних закладах.

Відповідно до поставленої мети визначено сукупність основних завдань, спрямованих на її досягнення:

- дослідити економічні умови, функції, специфіку та особливості діяльності державних вищих навчальних закладів як об'єкта бухгалтерського обліку;
- удосконалити чинну класифікацію витрат на надання освітніх послуг з метою її використання безпосередньо в обліковому процесі та отримання достовірної інформації про складові ціни на послуги;
- критично оцінити методики обліку витрат і калькулювання освітніх послуг, які використовуються на практиці для обґрунтування напрямів їх вдосконалення та забезпечення відповідності інформаційним потребам керівництва вищого навчального закладу;
- розробити оптимальну номенклатуру калькуляційних статей собівартості освітніх послуг для отримання необхідної аналітичної інформації за всіма напрямками витрат на надання послуг;
- удосконалити методику обліку й розподілу загальноузівських (накладних) витрат, обґрунтувати ефективні способи їх включення до собівартості платних освітніх послуг;
- побудувати блок-схему та розробити алгоритм автоматизованого вирішення задачі з розрахунку вартості навчання одного студента за рекомендованою автором методикою у розрізі спеціальностей;
- поглибити методичні засади бухгалтерського обліку з урахуванням уточненої класифікації витрат, методики калькулювання (зокрема за операціями, пов'язаними з перенесенням вартості основних засобів на собівартість платних освітніх послуг в державних вищих навчальних закладах) та запропонованої схеми розподілу загальноузівських (накладних) витрат;
- уточнити економічну сутність і дослідити сучасний стан та перспективи розвитку державного фінансового контролю у вищих навчальних закладах;

– розробити методику внутрішньогосподарського контролю витрат і калькулювання собівартості платних освітніх послуг та визначити можливості її удосконалення з використанням сучасних комп'ютерних технологій.

Об'єкт дослідження – процес формування витрат на надання платних освітніх послуг в державних вищих навчальних закладах.

Предметом дослідження є комплекс теоретичних, методичних та практичних питань, пов'язаних з обліком, контролем витрат та калькулюванням собівартості платних освітніх послуг.

Методи дослідження. Загальнотеоретичною основою дослідження виступає діалектичний підхід до пізнання явищ і процесів у їх взаємозв'язку й взаємозалежності та об'єктивні закони економіки.

При вирішенні поставлених задач наукового дослідження використовувалися такі загальнонаукові методи: системний підхід – при виявленні та формулюванні сутності категорій, які мають безпосереднє відношення до об'єкта дослідження; графічний підхід, спостереження й порівняльний аналіз – в процесі встановлення тенденцій та динаміки фінансового забезпечення державних вищих навчальних закладів за спеціальним фондом; синтез, групування, узагальнення й моделювання: з метою обґрунтування концептуальних підходів до удосконалення методики обліку та калькулювання, розробці методики розподілу загальновузівських (накладних) витрат, при формуванні алгоритму та побудові блок-схеми розв'язання задачі з калькулювання й контролю витрат. Також застосовані методичні прийоми обліку: підрахунок, документальне звіряння даних за системою їх взаємозв'язку, тестування. Серед спеціальних методів дослідження застосовано нормативний підхід та інформаційне моделювання.

Інформаційною базою проведеного наукового дослідження є вітчизняні законодавчі й нормативні акти, галузеві інструктивні матеріали, наукові праці вітчизняних і зарубіжних вчених, матеріали міжнародних і всеукраїнських науково-практичних конференцій, фахові журнали, періодичні видання, а також загальногалузеві статистичні та фактичні дані досліджуваних державних вищих навчальних закладів.

Наукова новизна одержаних результатів полягає в теоретичному обґрунтуванні і розробці практичних рекомендацій, спрямованих на удосконалення обліку й контролю витрат на надання платних освітніх послуг державними вищими навчальними закладами освіти. Найважливішими результатами дисертаційної роботи дослідження, котрі засвідчують її наукову новизну є такі:

вперше :

– розроблено базові показники для розв'язання облікової задачі з розподілу загальновузівських (накладних) витрат в процесі калькулювання платних освітніх послуг та побудовано блок-схему алгоритму для формування програми автоматизації розрахункових процедур, використання якої призведе до зниження затрат робочого часу обліково-економічних працівників бухгалтерської служби;

– запропоновано методику аналітичного обліку витрат та адекватну їй систему бухгалтерських записів з використанням окремого рахунку 83 “Витрати до розподілу”, яка підвищує точність врахування понесених накладних витрат, їх розмежування за місцями виникнення та забезпечує удосконалення інформаційної бази для потреб управління.

удосконалено:

- класифікацію витрат за статтями калькуляції з урахуванням особливостей діяльності вищих навчальних закладів та вимог податкового законодавства, що спрощує розрахунок собівартості освітніх послуг і дає змогу науково обґрунтувати економічну сутність вартісної категорії “плата за навчання”;
- підхід до розмежування витрат за способом їх включення до собівартості, який забезпечує визначення реального обсягу прямих витрат, вивчення й оцінювання їх рівня та уможливорює віднесення до тих періодів, у яких вони були фактично здійснені в процесі надання освітніх послуг;
- методику обліку зносу основних засобів, у якій, на відміну від чинної практики, визначеної інструктивно-нормативними документами Державного казначейства України, запропоновано щомісячне відображення в обліку суми зносу у розрізі об’єктів, придбаних за рахунок коштів загального та спеціального фондів;
- методику внутрішньогосподарського контролю витрат, у якій враховано обґрунтовані у дисертації рекомендації щодо їх класифікації, обліку та калькулювання, завдяки чому досягається оперативність управлінського впливу на рівень витрат, що, в свою чергу, забезпечує економію фінансових, трудових та матеріальних ресурсів.

набули подальшого розвитку:

- дослідження сутності та визначення понять, які безпосередньо стосуються об’єкта дослідження (видатки, витрати, прямі та непрямі витрати, собівартість, загальноузізвські (накладні) витрати, калькулювання) й враховують сучасні ринкові механізми і особливості економічних відносин в державних вищих навчальних закладах;
- обґрунтування теоретичних засад позамовного методу обліку витрат в державних вищих навчальних закладах, котрі базуються на ключових характеристиках, адаптованих до предмету дослідження, включають рекомендації щодо обчислення прогностичних величин вартості освітніх послуг і забезпечують підвищення ефективності оперативного контролю за рівнем витрат;
- формалізація та теоретичне обґрунтування напрямів удосконалення обліку й контролю витрат державних вищих навчальних закладів освіти в процесі використання автоматизованих інформаційних систем, що передбачає раціоналізацію програмного забезпечення й скорочення затрат робочого часу облікового персоналу на виконання покладених на нього функцій.

Практичне значення одержаних результатів. Використання в практичній діяльності державних вищих навчальних закладів обґрунтованих у дисертації висновків і рекомендацій з удосконалення бухгалтерського обліку витрат, калькулювання собівартості платних освітніх послуг і формування ефективної

системи внутрішнього контролю забезпечує підвищення аналітичності та інформативності масивів економічної інформації для прийняття обґрунтованих управлінських рішень, уможливорює оцінку реального обсягу витрат та досягнення економії матеріальних і трудових ресурсів шляхом їх нормування й розмежування за місцями виникнення витрат. Рекомендована методика калькулювання платних освітніх послуг та розроблена блок-схема автоматизації забезпечує оперативність розрахункових процедур і формування відповідної первинної документації.

Результати дослідження впроваджено в практичну діяльність державних вищих навчальних закладів, про що свідчать довідки про впровадження Тернопільського державного технічного університету імені Івана Пулюя (довідка № 676 від 23.04.2007 р.), Тернопільського національного педагогічного університету імені Володимира Гнатюка (довідка № 337-40/05 від 23.04.2007 р.), Житомирського державного технологічного університету (довідка № 44-45/635 від 27.04. 2007 р.), а також управління освіти і науки Тернопільської обласної державної адміністрації (довідка № 01/1022-10 від 07.05.2007 р.)

Окремі положення дисертаційної роботи використовуються у навчальному процесі Тернопільської філії Європейського університету при викладанні дисциплін “Бухгалтерський облік”, “Ревізія і контроль” (довідка № 480/02 від 23.04.2007 р.)

Особистий внесок здобувача. Дисертаційна робота є самостійно виконаним науковим дослідженням. Теоретичні узагальнення, висновки, рекомендації, розробки та пропозиції, що містяться в роботі, отримані автором особисто й базуються на використанні не тільки літературних першоджерел, а й фактичних даних досліджуваних закладів освіти і статистичних показниках. З наукових праць, опублікованих у співавторстві, в дисертаційній роботі використані ідеї та положення, отримані автором особисто.

Апробація результатів дисертації. Основні положення дисертації доповідалися, обговорювалися та були схвалені на трьох наукових конференціях: VII-ій Міжнародній науково-практичній конференції „Наука і освіта 2004” (м. Дніпропетровськ, 2004); III-й Міжнародній науково-практичній конференції „Науковий потенціал світу – 2006”(м. Дніпропетровськ, 2006); Всеукраїнській науковій конференції “Становлення облікової політики в Україні” (м. Тернопіль, 2007).

Публікації. За темою дисертації опубліковано 9 наукових праць загальним обсягом 5,3 д. а., що належать особисто автору. У наукових фахових виданнях опубліковано 5 наукових статей загальним обсягом 1,87 д.а., 3 – матеріали конференцій, обсягом 0,33 д.а., 1 – в інших виданнях (навчальний посібник), написаних у співавторстві, особисто автора – 3,1 д.а.

Структура та обсяг дисертації. Дисертаційна робота складається із вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел і додатків. Загальний обсяг дисертації становить 172 сторінки друкованого тексту. Робота містить 14 таблиць на 10 сторінках і 19 рисунків на 13 сторінках. Список використаних джерел складається із 186 найменувань на 15 сторінках. У роботі наведено 15 додатків на 38 сторінках.

ОСНОВНИЙ ЗМІСТ ДИСЕРТАЦІЇ

У **вступі** дисертаційної роботи обґрунтовано актуальність теми дисертації, визначено мету, об'єкт, предмет і методи дослідження, розкрито наукову новизну, практичне значення та апробацію одержаних результатів.

У **розділі 1 “Теоретичні аспекти формування собівартості та калькулювання платних освітніх послуг в державних вищих навчальних закладах”** розглянуто проблемні питання формування фінансових ресурсів державних вищих навчальних закладів, уточнено сутнісні характеристики економічних категорій за предметом дослідження, виявлено сучасні тенденції й особливості калькулювання собівартості платних освітніх послуг і встановлення плати за навчання.

Ситуація, що склалася у вітчизняній сфері вищої освіти, особливо в частині забезпечення конкурентоспроможності державних вищих навчальних закладів (ДВНЗ) на ринку освітніх послуг, вимагає прийняття заходів не тільки щодо раціонального використання наявних ресурсів, а й поліпшення фінансового забезпечення загалом. У цьому контексті значний позитивний вплив має система надання платних послуг. Статистичні дані свідчать про динамічне зростання частки спеціального фонду у структурі джерел фінансового забезпечення діяльності державних вищих навчальних закладів. Так, у 1996 р. їх обсяг у загальній сумі надходжень становив 30,5 %, у 1997 р. – 32,5 %, у 1998 р. – 44,1 %, у 1999 р. – 55,9 %, у 2000 р. – 58,3 %, у 2001 р. – 60,1 %, у 2002 р. – 63,5 %, у 2003 р. – 65,3 %, у 2004 р. – 70,9 %, у 2005 - 71%, у 2006 та 2007 роках – відповідно 76% та 76,1% (рис. 1).

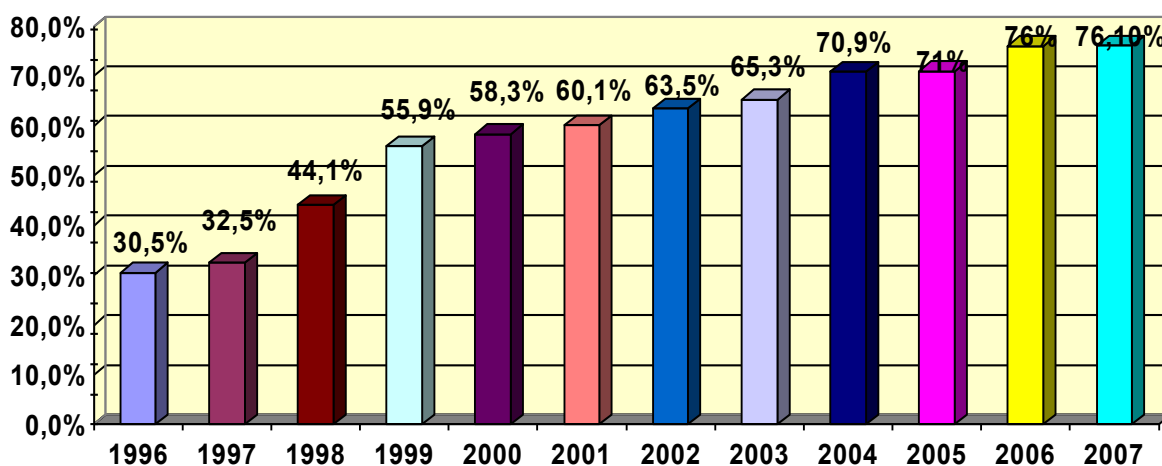


Рис. 1. Частка коштів спеціального фонду в загальній сумі фінансового забезпечення державних вищих навчальних закладів України

Наведені дані свідчать про важливість та суттєвість коштів спеціального фонду в забезпеченні функціонування державних вищих навчальних закладів. Оскільки основним джерелом даного фонду в цих закладах виступає плата за навчання, то, відповідно, виокремлюється основна проблема, яка полягає в

необхідності вдосконалення обліку, калькулювання й контролю витрат на надання платних послуг.

Основою забезпечення раціоналізації обліку й контролю є науково обґрунтований та законодавчо визначений категорійний апарат. У цьому контексті першочергового вирішення вимагають питання уточнення таких термінів як видатки, витрати та собівартість, які можуть бути застосовані до бюджетної сфери. Критична оцінка існуючих в економічній літературі підходів і врахування реалій сьогодення дозволили автору обґрунтувати поняття терміну “видатки”, яке характерне для бюджетних установ: це обсяг коштів, використаних установою у процесі господарської діяльності в межах сум, передбачених кошторисом доходів і видатків. Термін видатки доцільно використовувати для характеристики коштів загального фонду, а термін витрати – для коштів спеціального фонду. Такий підхід гармонізує визначення даних понять з рекомендаціями Міжнародних стандартів фінансової звітності у державному секторі.

Трансформація економічних категорій в умовах ринку, яка відбувається в бюджетній сфері вимагає також уточнення визначення поняття “собівартість”. Як свідчать дослідження економічних джерел даний термін був нехарактерним для цієї галузі у період командно-адміністративної системи. Поняття собівартість розглядалося лише стосовно комунальних та окремих видів інших послуг, за якими передбачалася оплата споживачами. Прийнятним для застосування у бюджетній сфері може бути таке визначення: собівартість – це відокремлена частина вартості (ціни) послуги, що включає витрати (вартість) спожитих матеріальних і трудових ресурсів, відшкодування яких необхідне для відновлення процесу надання послуг.

Проблемним моментом калькулювання собівартості наданих платних послуг державними вищими навчальними закладами є початкова база для розрахунків. Фактичні бюджетні оцінки та їх нормативні аналоги, які використовуються щодо платних освітніх послуг і формують собівартість в бюджетних закладах освіти є різними показниками, що призводить до незіставності результатів. У цьому зв'язку, важливо розробити методіку розрахунку собівартості з використанням єдиних базових показників, які уможливають врахування видатків, понесених за рахунок різних джерел фінансування на надання платних послуг.

Розробка методіки калькулювання собівартості платних освітніх послуг і досягнення оптимального рівня собівартості їх надання потребує науково обґрунтованої класифікації витрат.

Для цілей калькулювання в сучасній обліковій практиці ДВНЗ використовується класифікація за статтями витрат, рекомендована податковим законодавством. Враховуючи той факт, що такі навчальні заклади відносяться до неприбуткових установ, застосування вказаного підходу є дещо некоректним і не адаптованим до галузі освіти. В дисертації з використанням Міжнародних стандартів фінансової звітності в державному секторі та з урахуванням положень чинного податкового законодавства запропоновано таку номенклатуру статей

калькуляції: прямі матеріальні витрати; прямі витрати на оплату праці; інші прямі витрати; змінні та постійні загальноузівські витрати.

Одним із можливих напрямів удосконалення класифікації витрат в ДВНЗ є також їх розмежування за центрами відповідальності з поділом на виробничі та невиробничі. Виробничі центри відповідальності задіяні безпосередньо у навчальному процесі, невиробничі – обслуговують основні підрозділи установи. За центрами витрат виробничих (основних) підрозділів групування витрат слід проводити через процедури аналітичного обліку в розрізі окремих послуг, робіт і операцій, а за центрами невиробничих (обслуговуючих) – у розрізі виконуваних функцій.

Класифікація витрат безпосередньо пов'язана з методом їх обліку. В свою чергу, вибір методу обліку і калькуляції залежить від типу, характеру, складності й номенклатури послуг, технології їх надання. Відповідно до цих умов визначаються і сфера застосування різних методів. Обираючи метод калькулювання платних освітніх послуг необхідно зважати на те, що з кожним студентом, котрий навчається на платній основі укладається угода, що уможлиблює використання позамовного методу калькулювання. В дисертаційній роботі визначені основні напрями адаптації цього методу до практики ДВНЗ. Зокрема, наведено основні характеристики позамовного методу щодо галузі дослідження, визначено умови його застосування та методику розрахунку прогнозованої вартості освітньої послуги, що базується на використанні розрахункових нормативів витрат. Усі передумови для їх застосування в бюджетній сфері в цілому, й в державних вищих навчальних закладах зокрема, забезпечуються програмно-цільовим підходом планування видатків.

У розділі 2 “Аналіз чинної системи обліку витрат і калькуляції платних освітніх послуг державних вищих навчальних закладів” проаналізовано існуючі підходи до калькулювання, визначено проблеми обліку та обґрунтовано можливі варіанти їх вирішення.

Встановлення мінімальної вартості навчання за відповідним напрямом підготовки спеціаліста є однією із найбільш принципових та суттєвих проблем діяльності ДВНЗ. Відношення обсягу витрат за відповідним напрямом до кількості студентів, які навчаються за цим напрямом, дає загальну орієнтовну ціну на освітню послугу. Це може бути орієнтованим рівнем потреби ДВНЗ у коштах як загального фонду бюджету, так і спеціального у розрахунку на одного студента, які навчаються на бюджетній і на контрактній основі.

Суттєвою проблемою при калькулюванні собівартості навчання є ведення на одному рахунку обліку прямих і непрямих витрат. Накладні витрати ДВНЗ мають комплексний, неоднорідний характер і різний ступінь впливу на собівартість, у їх складі переважає частка витрат, яка не залежить від обсягів діяльності. Саме тому важливо забезпечити формування достовірної інформації про суму витрат, які поглинаються в процесі надання послуг. В дисертаційній роботі обґрунтовано доцільність ведення відокремленого обліку прямих і непрямих витрат, які в практиці ДВНЗ відображаються на одному рахунку 81 “Видатки спеціального фонду”. Для обліку накладних витрат пропонується застосовувати рахунок 83 “Витрати до розподілу” із врахуванням низки

аналітичних ознак, що забезпечить розширення інформаційного наповнення субрахунку і процедуру групування витрат для подальшого розподілу за спеціальностями відповідно до обраної бази розподілу. Розроблена схема аналітичного обліку накладних витрат дозволяє: ідентифікувати витрати, пов'язані з певним джерелом фінансування і видом діяльності; розмежувати витрати за місцями їх виникнення і звітними періодами; накопичувати інформацію про обсяги витрат, що підлягають подальшому розподілу відповідно до носіїв витрат (загальної бази розподілу для групи накладних витрат).

Одним із недоліків чинної системи обліку в ДВНЗ є те, що суми нарахованого зносу за об'єктами основних засобів відносяться не на субрахунки витрат з метою подальшого їх віднесення на собівартість освітніх послуг, а на субрахунок 401 "Фонд у необоротних активах за їх видами" в кореспонденції з субрахунком 131 "Знос основних засобів". В дисертаційній роботі запропоновано систему записів, яка дозволяє відображати суми нарахованого зносу на аналітичних рахунках за загальним та спеціальним фондами й забезпечує можливість подальшого їх включення до собівартості освітніх послуг. Розроблена система облікових записів не порушує традиційний взаємозв'язок рахунків в балансі й зберігає рівність касових і фактичних видатків.

Загальним результатом аналізу та оцінки теоретичних підходів і практики обліку й калькулювання собівартості платних освітніх послуг в державних вищих навчальних закладах стало формування удосконаленої номенклатури витрат (табл. 1), які здійснюються в процесі надання послуг.

У ній враховано також чинну класифікацію видатків бюджету за кодами економічної класифікації. Завдяки такому підходу забезпечується порівнянність і єдність методики обліку витрат та калькулювання.

На підставі запропонованого переліку прямих і непрямих витрат визначено порядок калькуляції собівартості платних освітніх послуг за певною спеціальністю. Особливістю розробленої методики є пропозиції щодо вибору та розрахунку баз розподілу накладних витрат, в основу яких покладено натуральні показники: площа структурних підрозділів, середньоспискова чисельність основного професорсько-викладацького персоналу (табл. 2).

В роботі також пропонується застосування функціонального розподілу витрат, який базується на тому, що не продукт безпосередньо, а вид діяльності (його виробничі функції) є причиною виникнення витрат.

Це дозволяє об'єктивно оцінити обсяг витрат, пов'язаних з конкретним видом послуг і здійснити більш рівномірний розподіл накладних витрат між основними підрозділами. Усі розрахункові процедури можуть бути автоматизовані, що дозволить скоротити робочий час облікових працівників.

При розробці програмного забезпечення для автоматизації процедури калькуляції собівартості навчання одного студента за спеціальностями запропоновано використати алгоритм, узагальнений блок-схемою (рис.2), до якої поряд з етапами обчислення прямих витрат, включено і узагальнено етапи процесу розподілу накладних витрат.

Таблиця 1

Запропонований перелік витрат для калькулювання собівартості платних освітніх послуг

КЕКВ	Назва категорії видатків, предметної статті, підстатті, елемента витрат
Прямі витрати	
1111	Заробітна плата
1120	Нарахування на заробітну плату
1131	Предмети, матеріали, обладнання та інвентар у частині, яка затрачена на конкретну спеціальність
1171	Дослідження і розробки, окремі заходи розвитку по реалізації державних (регіональних) програм
1172	Окремі заходи по реалізації державних (регіональних) програм, не віднесені до заходів розвитку
Непрямі витрати	
1131	Предмети, матеріали, обладнання та інвентар загальноузівського призначення
1133	Продукти харчування
1134	М'який інвентар та обмундирування
1135	Оплата транспортних послуг та утримання транспортних засобів
1136	Оренда
1137	Поточний ремонт обладнання, інвентарю та будівель, технічне обслуговування обладнання
1138	Послуги зв'язку
1139	Оплата інших послуг та інші видатки
1140	Видатки на відрядження
1150	Матеріали, інвентар, будівництво, капітальний ремонт та заходи спеціального призначення, що мають загальнодержавне значення
1160	Оплата комунальних послуг та енергоносіїв
1161	Оплата теплопостачання
1162	Оплата водопостачання і водовідведення
1163	Оплата електроенергії
2100	Придбання основного капіталу

На першому етапі загальноузівські (накладні) витрати об'єднуються в групи (блок 5), кожна з яких характеризується одним носієм витрат. При цьому розраховується ставка накладних витрат (коефіцієнт) для кожної групи, відповідно до яких здійснюється їх розподіл між основними підрозділами (блок 6). Наступний етап – віднесення загальноузівських (накладних) витрат з урахуванням величини обраного носія розподілу витрат на підрозділи чи спеціальності (проміжні блоки 7, 8 і блок 9). Далі розподілені загальноузівські (накладні) витрати сумуються з накладними і прямими витратами підрозділів та включаються до вартості послуг (блок 10), після чого здійснюється розрахунок величини витрат, яка припадає на одного студента (проміжні блоки 10, 11 і блок 12).

Таблиця 2

Рекомендовані бази розподілу накладних витрат при калькуляції вартості освітніх послуг

Група витрат	КЕКВ та аналітичні рахунки з обліку загальноузовівських накладних витрат	Запропоновані способи розподілу
1	1110 Заробітна плата, аналітичний рахунок 83.5.1 1120 Нарахування на заробітну плату, аналітичний рахунок 83.5.2	Пропорційно до відпрацьованих годин професорсько-викладацького складу
2	1130 Господарські витрати (матеріали і предмети на поточні цілі, канцелярське приладдя), аналітичний рахунок 83.5.3 1140 Витрати на відрядження та службові роз'їзди, аналітичний рахунок 83.5.4	Пропорційно до середньоспискової чисельності персоналу основних підрозділів
3	1138 Послуги зв'язку, аналітичний рахунок 83.5.5	Пропорційно до кількості хвилин розмов або середньоспискової чисельності персоналу основних підрозділів
4	Знос меблів і устаткування, безпосередньо не пов'язаних з наданням освітніх послуг, тих що знаходиться в приміщеннях, зайнятих персоналом, який забезпечує діяльність ДВНЗ в цілому, аналітичний рахунок 83.5.6	Пропорційно до займаних площ основних підрозділів
5	Знос будівель, споруд, аналітичний рахунок 83.5.3	
6	1137 Витрати, пов'язані з обслуговуванням будівель, споруд, поточним ремонтом інвентарю, аналітичний рахунок 83.5.6	
7	1161 Витрати, пов'язані із споживанням теплової енергії, аналітичний рахунок 83.5.7	
8	1135 Витрати, пов'язані із утриманням і наймом транспорту, аналітичний рахунок 83.5.8	Пропорційно до розрахункових нормативів матеріальних витрат підрозділів
9	1163 Витрати, пов'язані із споживанням електричної енергії, аналітичний рахунок 83.5.9	Пропорційно до площ приміщень основних підрозділів з урахуванням числа годин роботи устаткування

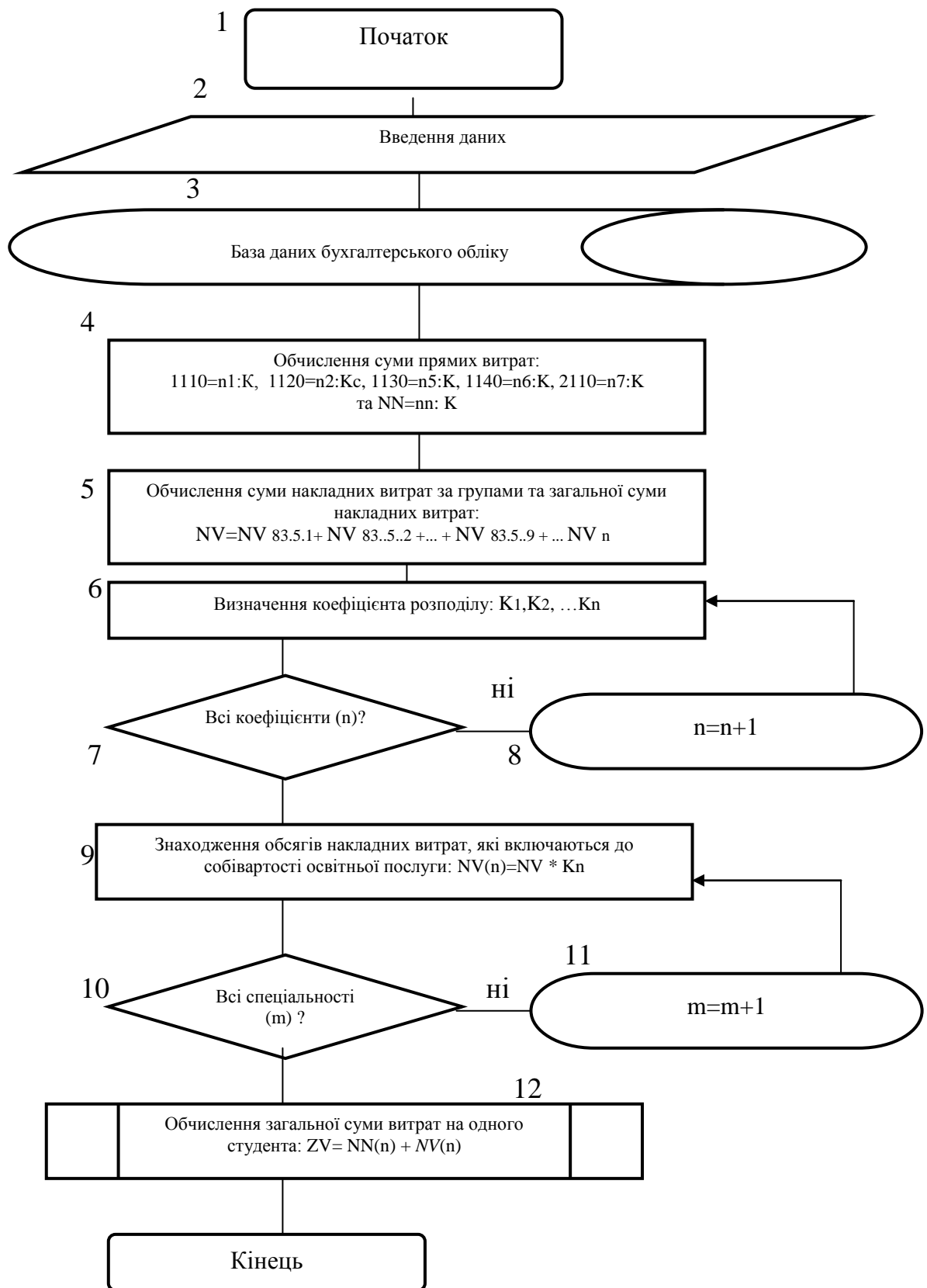


Рис. 2. Блок-схема калькуляції собівартості навчання одного студента денної форми навчання

Запропонована методика калькулювання забезпечує формування реальної та обґрунтованої собівартості освітніх послуг.

У розділі 3 “Державний та внутрішній фінансовий контроль витрат державних вищих навчальних закладів” проаналізовано й критично оцінено систему державного фінансового контролю та визначено напрями її удосконалення, окреслено функції внутрішнього фінансового контролю видатків ДВНЗ, уточнено методикау внутрішнього контролю виконання кошторису видатків, визначено основні прийоми та розроблено методикау внутрішнього контролю витрат і калькулювання собівартості платних освітніх послуг.

Практика засвідчує, що система державного контролю в Україні за ефективним і раціональним використанням фінансових ресурсів та майна бюджетних установ знаходиться на етапі становлення. Незадовільний і законодавчо не регламентований стан організації попереднього та поточного контролю за бюджетними ресурсами свідчить про необхідність створення цілісної системи фінансово-бюджетного контролю.

Запровадження нових фінансових інститутів, зміна бюджетних технологій потребують розробки адекватної системи контролю, здатної забезпечити ефективне управління державними ресурсами, координацію діяльності усіх компетентних органів держави в процесі організації і здійснення видатків бюджетних коштів. Прийнятий Бюджетний кодекс є першим законодавчим актом, який встановлює засади створення гармонійної системи державного контролю в бюджетній сфері, що включає процедури визначення ефективності використання фінансових коштів. У ньому визначено, що на всіх стадіях бюджетного процесу здійснюється фінансовий контроль, аудит та оцінка ефективності використання бюджетних коштів. В дисертації доведено, що в процесі аудиту ефективності використання бюджетних коштів доцільно поглибити дослідження операцій, які мають ознаки нераціонального, неекономного використання коштів, зокрема:

- використання бюджетних коштів на цілі, що не відповідають бюджетним призначенням;
- придбання товарно-матеріальних цінностей (робіт, послуг) за цінами, які перевищували чинні в регіоні на ідентичні товари (роботи, послуги) на час здійснення господарської операції;
- попередня оплата товарів, яка зумовила дебіторську заборгованість на строк більше одного місяця;
- оплата видатків, які не є першочерговими, за наявності кредиторської заборгованості по захищених статтях видатків бюджету;
- здійснення видатків на утримання основних засобів, які не використовуються або використовуються частково.

Для побудови ефективної системи контролю витрат у дисертації запропоновано внутрішньогосподарський контроль проводити за такою послідовністю:

- перевірка достовірності інформації про обсяги загальних непрямих витрат за місцями їх виникнення: під контрольні процедури підпадають витрати за кодами 1110 “Оплата праці працівників бюджетних установ”, 1120 “Нарахування на заробітну плату”, 1130 “Придбання предметів постачання і матеріалів, оплата послуг та інші видатки”, 1140 “ Видатки на відрядження” .

- перевірка правильності обчислення показників, обраних базами розподілу витрат відповідного коду, а саме:
 - кількість відпрацьованих годин професорсько-викладацьким складом підрозділу
 - для розподілу за кодами 1110 “Оплата праці працівників бюджетних установ”, 1120 “Нарахування на заробітну плату”;
 - середньоспискова чисельність персоналу підрозділів – для розподілу за кодами 1131 “Предмети, матеріали, обладнання та інвентар”, 1140 “Видатки на відрядження”, 1138 “Послуги зв’язку”;
 - загальна площа службових приміщень основних підрозділів – для розподілу витрат за кодом 1137 “Поточний ремонт обладнання, інвентарю та будівель, технічне обслуговування обладнання” та 1161 “Оплата теплопостачання”;
 - показники лічильників спожитої електроенергії – за кодом 1163 “Оплата електроенергії” (за відсутності лічильників – площа приміщень, яка освітлюється);
- перевірка правильності формування собівартості послуги, розрахунку суми накладних витрат, віднесених на конкретний підрозділ.

Рекомендована методика є достатньо трудомісткою, однак описані процедури, автор пропонує автоматизувати відповідно до розробленої в дисертаційній роботі блок-схеми та відповідної алгоритмізації функціональної задачі.

ВИСНОВКИ

У дисертації наведене теоретичне узагальнення та нове вирішення актуальної задачі ведення обліку, калькулювання й контролю витрат на надання платних освітніх послуг. Це дало змогу сформулювати такі висновки та пропозиції.

1. Активізація ринкових відносин у бюджетній сфері зумовила об’єктивну потребу удосконалення діючої практики обліку й калькулювання собівартості платних освітніх послуг з орієнтацією на зміну усталених підходів до діяльності ДВНЗ.

2. Результативність роботи державних вищих навчальних закладів визначається оптимальним рівнем собівартості наданих послуг, досягнення якої передбачає формування науково-обґрунтованої класифікації витрат. В роботі на основі критичної оцінки існуючих підходів обґрунтовано пропозиції щодо складу витрат за статтями калькуляції відповідно до особливостей освітньої галузі, уточнено склад прямих витрат і обґрунтовано доцільність їх розмежування за центрами відповідальності. Це дозволяє вивчити і оцінити рівень витрат та їх відповідність періодам, у яких вони були фактично понесені в процесі надання платних освітніх послуг, а також визначити реальний обсяг прямих витрат в собівартості освітніх послуг. Такий підхід забезпечує також визначення фактичного обсягу прямих витрат у собівартості освітніх послуг.

3. Для досягнення зіставності даних поточного обліку й звітності за кожним видом доходів і видатків бюджетної установи в роботі обґрунтовано доцільність використання при розрахунку собівартості освітньої послуги оновленої номенклатури видатків, яка охоплює всі рівні деталізації бюджетної класифікації.

4. Удосконалено методику обліку зносу основних засобів і перенесення їх вартості на собівартість освітніх послуг. На відміну від чинної практики запропоновано відображати вартість придбаних основних засобів і окремих предметів в складі аналітичних рахунків субрахунку 401 “Фонд у необоротних активах” за їх видами; опрацьовано метод відображення в обліку щомісячного перенесення вартості основних засобів на собівартість платних освітніх послуг, на відміну методики, яка застосовується в державних закладах освіти і передбачає її віднесення на зменшення власних джерел фінансування в кінці звітного року.

Запропонована методика обліку перенесення вартості основних засобів на собівартість платних освітніх послуг дозволить методично встановити однакове визначення обсягів і складу витрат, які включаються до собівартості освітніх послуг, чого не передбачають діючі методики обліку і калькулювання, і зберігати ув'язку статей в балансі, що склалася традиційно, а також тотожність касових і фактичних видатків.

5. При калькулюванні собівартості освітніх послуг рекомендовано комплексне використання позамовного та елементів нормативного методу, що дозволить у поєднанні із застосуванням рекомендованих натуральних баз розподілу загальноузовівських (накладних) витрат визначити реальну собівартість наданих освітніх послуг, забезпечить дієвий та оперативний контроль за її рівнем, а також можливість визначення мінімальної вартості навчання за відповідним напрямом, що надзвичайно важливо для управління ДВНЗ.

6. За чинною методикою у ДВНЗ прямі та непрямі витрати обліковуються на одному рахунку, що ускладнює процедуру їх виділення із сукупності всіх витрат і можливість забезпечення розподілу реальних сум накладних витрат на відповідні спеціальності. В дисертації доведена теоретична і практична доцільність обліковувати деталізовану інформацію про склад накладних витрат на окремому рахунку 83 “Витрати до розподілу” із запровадженням низки аналітичних рахунків для розмежування витрат за джерелами фінансування і видами діяльності. Внаслідок цього забезпечується уніфікація збору та узагальнення даних про накладні витрати за місяцями їх виникнення і звітними періодами, що дозволяє накопичувати інформацію про обсяг витрат, які підлягають розподілу відповідно до носіїв (бази розподілу) витрат.

7. В дисертаційній роботі розроблено базові показники для розв'язання облікової задачі з розподілу загальноузовівських (накладних) витрат при калькулюванні собівартості платних освітніх послуг, у яких враховано пропозиції щодо класифікації витрат та їх аналітичного обліку.

8. Застосування на практиці розробленої блок-схеми алгоритму розв'язку задачі з калькулювання собівартості освітніх послуг, у якій враховано пропозиції, обґрунтовані у дисертації, дозволить керівництву отримувати своєчасну інформацію для управління витратами й забезпечить зниження витрат робочого часу обліково-економічних працівників бухгалтерської служби на формування відповідної документації.

9. Удосконалення контролю витрат в ДВНЗ можливе завдяки внесенню уточнень в діюче законодавство щодо особливостей застосування різних видів

державного фінансового контролю в галузі вищої освіти та обґрунтування доцільності широкого використання аудиту.

10. З метою розвитку та удосконалення системи внутрішнього контролю витрат ДВНЗ на надання платних освітніх послуг автором сформовано методичні рекомендації та систематизовано етапи його здійснення. При цьому враховано авторський підхід до складу (класифікації) витрат і специфіку галузі вищої освіти. Для забезпечення оперативності проведення внутрішньогосподарського контролю витрат і здійснення розрахунків за надані освітні послуги в дисертаційній роботі побудовано блок-схему його автоматизації.

СПИСОК ОПУБЛІКОВАНИХ ПРАЦЬ ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ

У наукових фахових виданнях:

1. Сисюк С.В. Проблеми здійснення аудиту ефективності використання бюджетних коштів // Галицький економічний вісник. Науковий журнал. – 2005. – № 1. – С. 133-138 (0,37 д.а.).

2. Сисюк С.В. Особливості калькулювання платних освітніх послуг в державних навчальних закладах // Вісник Житомирського державного технологічного університету. Економічні науки. – 2006. - № 2(36). – С. 107 – 115 (0,6 д.а.).

3. Сисюк С.В. Бухгалтерський облік прямих і непрямих витрат державних закладів освіти // Галицький економічний вісник. Науковий журнал, – 2006. – №4. – С. 150–154, (0,26 д.а.).

4. Сисюк С.В. Методика обліку та розподілу накладних витрат державних закладів освіти // Вісник Житомирського державного технологічного університету. Економічні науки. - 2006. - № 3(37). – С. 107 – 112 (0,44 д.а.).

5. Сисюк С.В. Система державного фінансового контролю та проблеми її розвитку й удосконалення // Наукові записки Тернопільського педагогічного університету ім. В. Гнатюка. Серія: Економіка. - 2007. – №21. – С. 86–89 (0,2 д.а.).

В інших наукових виданнях:

6. Бутинець Ф.Ф., Остапчук Т.П., Остап"юк Н.А., Сисюк С.В. Бухгалтерський облік у бюджетних установах: Навчальний посібник – 2-е вид., доп. і перероб. – Житомир: ПП “Рута”, 2006. – 472 с. (Особистий внесок здобувача: Розділи 1 (“Поняття бюджетних установ і правові засади їх діяльності” та “Правове регулювання бухгалтерського обліку та особливості його організації в бюджетних установах”, 7 (Облік доходів), 8 (Облік видатків)) – виконувались повністю у теоретичному й практичному напрямках - 3,1 д.а.)

7. Сисюк С.В. Теоретичні передумови організації обліку коштів спеціального фонду бюджетних установ // Матеріали VII-ої міжнародної науково-практичної конференції „Наука і освіта 2004”. Том 17. Бухгалтерський облік і аудит. – Дніпропетровськ, 2004. – С.76 –77 (0,1 д.а.).

8. Сисюк С.В. Проблеми здійснення та законодавчого врегулювання державного та внутрішнього фінансового контролю в державних закладах освіти

// Матеріали III міжнародної науково-практичної конференції „Науковий потенціал світу – 2006”. – Дніпропетровськ. 2006. – С.100-102 (0,13 д.а.)

9. Сисюк С.В. Облікова політика та її роль у вирішенні проблем обліку платних освітніх послуг // Матеріали Всеукраїнської наукової конференції “Становлення облікової політики в Україні”. – Тернопіль: ТНЕУ, 2007. – С.194-196 (0, 1 д.а)

АНОТАЦІЯ

Сисюк С.В. Облік і контроль витрат і калькулювання собівартості платних освітніх послуг. – Рукопис.

Дисертація на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук за спеціальністю 08.00.09 – Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності). – ДВНЗ “Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана”. – Київ, 2008.

У дисертаційній роботі досліджено основні проблеми обліку й контролю витрат і калькулювання платних освітніх послуг та обґрунтовано можливі варіанти їх вирішення.

В роботі подано авторські визначення видатків і витрат в бюджетній сфері, сформовано пропозиції з удосконалення класифікації витрат, обґрунтовано теоретичні засади застосування позамовного методу обліку витрат в галузі освіти.

Розроблено пропозиції з удосконалення обліку і калькулювання платних освітніх послуг, методик аналітичного обліку і розподілу накладних витрат та адекватну їй систему облікових записів, з використанням окремого рахунку 83 “Витрати до розподілу”.

Обґрунтовано доцільність впровадження та запропоновано методик внутрішнього контролю витрат і калькулювання платних освітніх послуг.

Ключові слова: платні освітні послуги, державні вищі навчальні заклади, облік, класифікація, видатки, витрати, собівартість, калькуляція, контроль.

АННОТАЦИЯ

Сысюк С.В. Учет и контроль затрат и калькулирования себестоимости платных образовательных услуг. – Рукопись.

Диссертация на соискание учёной степени кандидата экономических наук по специальности 08.00.09 – Бухгалтерский учет, анализ и аудит (по видам экономической деятельности) – ГВУЗ “Киевский национальный экономический университет имени Вадима Гетьмана”. – Киев, 2008.

В диссертационной работе исследованы современные особенности функционирования высших государственных учебных заведений и установлены главные современные тенденции развития системы платного образования. На основании этого определены основные проблемы учета и контроля, связанные с калькулированием себестоимости и установлением размера оплаты за учебу, обосновано возможные варианты решения существующих в учете и контроле проблем. На основании обобщения статистических данных и данных исследуемых высших государственных учебных заведений установлено возрастание доли и значения платных образовательных услуг как источника

финансирования и существенного рыночного рычага обеспечения конкурентоспособности в сфере образования.

Развитие рыночных отношений требует урегулирования ряда вопросов, связанных определением некоторых категорий, возникших в условиях рынка, а именно: расходов и затрат, себестоимости платных образовательных услуг и др. В диссертационной работе предложено разрешить проблемные категориальные определения путем совершенствования существующей законодательной базы. В связи с этим определено перечен вопросов, которые необходимо решить на законодательном уровне с целью обеспечения не только эффективного правового поля организации учета и контроля, но и надлежащего исполнения государством функции социального гаранта.

В работе изложено авторское определение расходов в бюджетной сфере, базирующиеся на основании учета современных тенденций и особенностей бюджетных высших учебных заведений, а также существующей бюджетной классификации. Внесены предложения по совершенствованию структуры и состава нормативного обеспечения учета платных услуг в государственных высших учебных заведениях. На основании исследования экономической литературы и действующей практики ведения учета и калькулирования себестоимости платных образовательных услуг, сформированы предложения, касающиеся совершенствования классификации расходов (в.т.ч. классификации в зависимости от способа включения расходов в себестоимость услуг), определен состав расходов по каждому классификационному признаку с учетом отраслевых особенностей сферы высшего образования. Для целей калькулирования предложен авторский перечень статей затрат, базирующийся на существующем в Украине общегосударственном подходе к экономической классификации расходов бюджета.

Как один из возможных вариантов усовершенствования организации учета в работе сформировано подход к разграничению расходов за центрами возникновения, дано определение самого центра возникновения расходов в учебном заведении и обоснован их состав.

Предложена усовершенствованная методика калькулирования себестоимости платных образовательных услуг, в основу которой положено авторскую концепцию распределения накладных расходов. На основании критической оценки существующих теоретических и правовых подходов, а также практики учета и калькулирования себестоимости платного обучения определено возможности совершенствования порядка отражения таких хозяйственных операций в системе счетов бухгалтерского учета (в частности предложено использовать детализированный аналитикой счет 83 “Расходов к распределению”).

Усовершенствованы теоретические основы и обосновано возможности применения позаказного метода учета расходов в отрасли высшего образования, которые базируются на ключевых характеристиках, адаптированных к предмету исследования, включают рекомендации касающиеся исчисления прогнозной стоимости образовательных услуг и обеспечивают более эффективный оперативный контроль за уровнем расходов.

Обосновано целесообразность и разработано механизм адаптации с целью комплексного использования данного метода в отрасли высшего образования.

Также обосновано целесообразность применения и разработан формулярный расчет ряда коэффициентов распределения, которые базируются на использовании натуральных показателей, усовершенствована методика, разработан алгоритм и построено блок-схему для автоматизации процесса калькуляции себестоимости платных услуг.

Изложено авторский подход к совершенствованию методики распределения косвенных затрат и разработаны соответствующие формулы для расчетов баз распределения. Теоретически изложены возможности автоматизации расчетных процедур и смоделирована блок-схема алгоритма решения задачи по калькулированию себестоимости образовательных услуг за направлениями и специальностями.

Определенно роль, значение и проблемы функционирования системы государственного финансового контроля платных услуг государственных высших учебных заведениях. Намечены пути ее усовершенствования (в том числе не только с точки зрения законодательной базы, но и с целью надлежащего исполнения функциональных обязанностей - с целью избежания дублирования функций контролирующих органов), внесены предложения способствующие преодолению методических проблем осуществления контроля издержек и себестоимости образовательных услуг. Предложены необходимые изменения в законодательные и нормативные акты. Разработана методика внутреннего финансового контроля расходов и калькуляции себестоимости платных образовательных услуг, которая отвечает авторским подходам и предложениям, определенным в диссертационной работе.

Ключевые слова: платные образовательные услуги, государственные высшие учебные заведения, учет, классификация, издержки, затраты, себестоимость, калькуляция, контроль.

ANNOTATION

Sysyuk S.V. Accounting and control of expenses and calculation of the prime cost of the education services requiring payment. – Manuscript.

Dissertation for the degree of the Candidate of Economic Sciences with the speciality 08.00.09 – accounting, analysis and audit (on the basis of the types of economic activity). – SHEE “Vadym Hetman Kyiv National Economical University”. – Kyiv, 2008.

In the given dissertation the basic problems of accounting and control of the prime cost of the education services requiring payment are investigated and the possible variants of the solution of such problems are suggested.

The thesis contains author's definitions of outlay and expenditure in the budget sector, suggestions to the improvement of the expenses classification, the theoretical principles of the usage of normative method of expenses accounting in the sphere of education are made.

The suggestions to the improvement of the accounting and calculation of the education services requiring payment, methodology of analytical accounting and the distribution of the overhead expenses and the system of accounting records that is adequate to it with the usage of the separate account 83 “Expenses to be distributed” are elaborated.

The expediency of the introduction is grounded and the methodology of the internal control of expenses and calculation of the education services requiring payment is suggested.

Key words: education services requiring payment, state higher educational establishments, accounting, classification, outlay, expenditure, prime cost, calculation, control.