

## **ОЦІНКА РІВНЯ ЕФЕКТИВНОСТІ ДІЯЛЬНОСТІ ЦЕНТРІВ ФІНАНСОВОЇ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ В ДЕРЖАВНИХ ВНЗ**

*Метою статті є наукове обґрунтування методичних підходів до оцінки рівнів ефективності діяльності центрів фінансової відповідальності в державних вищих навчальних закладах. У процесі дослідження застосовано загальнонаукові методи: моделювання (для формування критеріїв системи оцінки рівня ефективності діяльності ЦФВ та їхніх продуктів і послуг), порівняння (для розгляду ефективності окремих продуктів та послуг ЦФВ державних ВНЗ), синтезу (для вироблення рекомендацій щодо впровадження методичних підходів до оцінки ефективності діяльності ЦФВ у сферу вищої освіти). Застосування окремих ринкових елементів до діяльності бюджетних установ, у тому числі, до організації та методики бухгалтерського обліку доходів та видатків спеціального фонду ДВНЗ дозволило: відокремити доходи та видатки центрів фінансової відповідальності, визначити фінансовий результат їхньої діяльності, визначити основні проблеми, з якими стикаються такі установи, виявити внутрішні резерви фінансових ресурсів та запропонувати порядок оцінки ефективності діяльності. Удосконалено методичні засади оцінки рівня ефективності діяльності ЦФВ на основі створеного методичного забезпечення обліку процесів внутрішнього перерозподілу коштів спеціального фонду для ухвалення управлінських рішень щодо вдосконалення структури ЦФВ в ДВНЗ та асортименту їхніх продуктів і послуг. Отримані результати дослідження можуть бути використані в практичній діяльності державних та комерційних вищих навчальних закладів.*

**Ключові слова:** *рівень ефективності; центри фінансової відповідальності; державний ВНЗ; спеціальний фонд.*

**Постановка проблеми.** Державні вищі навчальні заклади останнім часом відчувають все більшу залежність від надходжень з боку спеціального фонду, оскільки на сьогодні держава не спроможна вчасно та в повному обсязі фінансово забезпечувати капітальні та частково поточні видатки бюджетних установ. Питання оптимізації формування спеціального фонду та підвищення ефективності управління власними заробленими коштами для ДВНЗ стає нагальною проблемою. У більшості установ вказаної сфери сума коштів спеціального фонду складає від 30 до 50 %. Також необхідно зазначити, що вказані обсяги коштів розподіляються централізовано, але без врахування внеску кожного підрозділу ВНЗ у загальний фінансовий результат. Однак недостатньо лише розрахувати фінансовий результат за кожним структурним підрозділом, додатково необхідно оцінити ефективність його діяльності, що надасть змогу розробити рекомендації щодо максимізації власних надходжень, оптимізації

витрат і збалансування грошових потоків у межах підрозділів та всієї установи.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** У вітчизняній науковій думці склався підхід до розуміння економічної ефективності як до показника, що вказує на співвідношення отриманого ефекту та понесених видатків або економічних ресурсів, що використані для отримання такого ефекту. Відповідно, виділяють затратний та ресурсний підходи до визначення ефективності [1, с. 22]. Саме ж поняття вказує на якісну характеристику досліджуваного об'єкта, яка може проявити себе лише в процесі порівняння відповідно до заданих параметрів.

Класичне розуміння поняття «ефективність», яке наводиться багатьма дослідниками, у т. ч. Ю. М. Лопатинським [2, с. 76], М. Н. Нагорською [3, с. 22], Л. А. Позняковою [4, с. 22], Т. Є. Хачатуровим [5, с. 26] та Ю. В. Шарою [6, с. 86], зводиться до співвідношення між вкладеними або витраченими ресурсами та отриманим кінцевим результатом. зменшенням Окрім того, наявність ефективності може

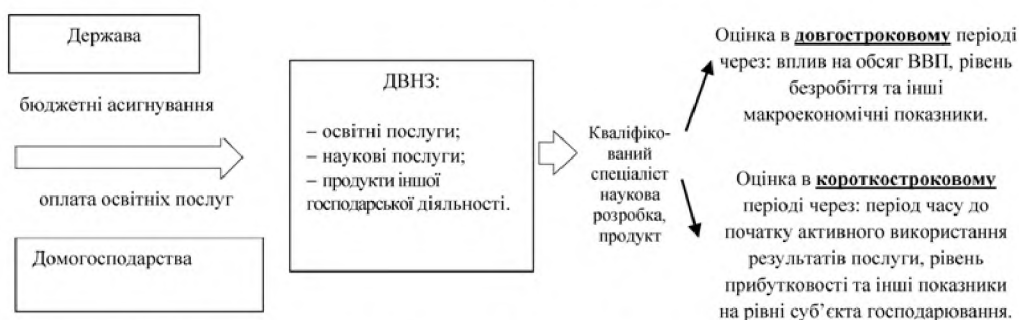
характеризуватися кількості ресурсів, що споживаються, або зменшенням ціни таких ресурсів, або зменшенням тривалості процесу надання послуг і вироблення продукту. Також можливим є порівняння кінцевого продукту та кінцевого результату діяльності, що буде свідчити про оптимальну структуру собівартості та принципи встановлення ринкової ціни на продукт або послугу.

Г. М. Левін [7] вказує на два основні типи ефективності: технічну та ефективність розподілу ресурсів. Технічна ефективність зводиться до організації наявних ресурсів таким способом, що дозволяє максимізувати отриманий результат. Таким чином, жодна альтернативна організація ресурсів не дасть більшого випуску продукції. Ефективність розподілу ресурсів або цінова ефективність вказує на використання бюджету таким чином, що, враховуючи відносні ціни, має місце найбільш продуктивна комбінація ресурсів. Отже, дослідники М. Фаррелл та Г. Лейбенштайн вважають, що жодна альтернативна комбінація ресурсів, що зумовлена бюджетними обмеженнями,

не дасть змогу установі виробляти більший обсяг продукції [8], [9].

**Постановка завдання.** Метою статті виступає наукове обґрунтування методичних підходів до оцінки рівнів ефективності діяльності центрів фінансової відповідальності в державних вищих навчальних закладах.

**Виклад основного матеріалу.** Визначаючи ефективність діяльності суб'єктів у сфері вищої освіти, повинні бути досліджені декілька складових ефективності на різних рівнях. Враховуючи дуалістичну природу отримання фінансового забезпечення ДВНЗ, потрібно розглянути ефективність для обох постачальників фінансових ресурсів – держави, яка надає бюджетні асигнування та домогосподарств, які сплачують за отримання освітньої послуги власні кошти. Тут ідеться про ефективність використання отриманого фінансового забезпечення в процесі здійснення функціональної діяльності ДВНЗ. І держава, і домогосподарства після отримання освітніх та інших послуг здійснює оцінку ефективності вкладених коштів з огляду на власні критерії оцінки (рис. 1).



**Рис. 1.** Рівні оцінки ефективності діяльності ДВНЗ з боку джерел фінансового забезпечення  
Джерело: розроблено автором.

Однак сам суб'єкт господарювання – ДВНЗ – також повинен оцінювати ефективність власної діяльності для отримання розгорнутої інформації щодо прибутковості або збитковості власних продуктів та послуг. Оцінити ефективність діяльності ДВНЗ також можна на декількох рівнях:

- ефективність діяльності всього ДВНЗ в цілому як окремого суб'єкта господарювання;
- ефективність діяльності кожного центру фінансової відповідальності в ДВНЗ, як відокремленої майже ринкової одиниці, що працює за принципами самоокупності;
- ефективність кожної послуги (освітньої, наукової) та продукту, за надання або виробництво яких відповідає окремий ЦФВ установи.

Ефективність на рівні всієї установи для госпрозрахункових підприємств визначалася б з урахуванням прибутку від їх діяльності, однак, враховуючи специфіку ДВНЗ як бюджетної установи, що створена не з метою отримання прибутку, маємо віднайти іншу базу для порівняння результатів діяльності для таких специфічних суб'єктів господарювання.

Найпростішим методом буде порівняння обсягів доходів, і, відповідно, витрат за спеціальним

фондом конкретної установи в динаміці за декілька років. Однак така статистика може надати лише узагальнену характеристику результатам діяльності ДВНЗ без розкриття причин збільшення або зменшення доходів та витрат. Тут ми приймаємо доходи по спеціальному фонду рівними витратами знову ж таки через специфіку бюджетних установ.

Система планування і складання програми та бюджету (PPBS), порівняно із традиційними підходами до бюджетування, дозволяє брати до уваги альтернативні варіанти використання фінансових ресурсів та виконати завдання найбільш ефективним способом [10, с. 25].

Доходи спеціального фонду ДВНЗ формуються завдяки реалізації вироблених продуктів, а також надання освітніх та наукових послуг. На кожен із названих груп можуть впливати як зовнішні, так і внутрішні фактори, що буде збільшувати або зменшувати фінансові результати діяльності всієї установи. Факторами, які впливають на підвищення доходів (і, водночас, на зменшення витратів) ДВНЗ в розрізі освітніх послуг, можуть бути:

- збільшення вартості освітніх послуг при тому ж обсязі студентів;

- збільшення кількості студентів при збереженні вартості освітніх послуг;
- надання нових видів освітніх послуг (вказує на наявність конкурентної переваги на ринку освітніх послуг);
- оптимізація структури витратів по основним статтям калькуляції (приведення якісного складу науково-педагогічного персоналу до мінімально допустимих нормативів при ліцензуванні спеціальностей для економії на обсягах доплат і надбавок за вчені звання, наукові степені та в цілому по тарифним розрядам; приведення кількісного складу допоміжного та методичного персоналу до мінімально необхідних потреб, перекладаючи частину їхніх обов'язків на науково-педагогічний персонал; врівноваження обсягів капітальних витратів за підрозділами, обмежуючи їх реально заробленими коштами) тощо.

Серед факторів збільшення доходів та зменшення витратів за науковими послугами можна відзначити, по-перше, саме збільшення обсягів надання таких послуг зовнішнім замовникам і, по-друге, успішну комерціалізацію власних наукових розробок при обґрунтованому рівні витратів на їх створення (включаючи мотивацію співробітників). Слід тут зазначити, що наукові розробки можуть прямо не впливати на результат діяльності ДВНЗ, однак, посилюючи нематеріальні складові конкурентоздатності (наявність наукових шкіл, бізнес-інкубаторів, бізнес-шкіл тощо), здійснюють опосередкований вплив і на фінансові результати діяльності ДВНЗ в цілому (через збільшення кількості студентів, а також через збільшення грантів на дослідження).

Наукова діяльність для значної частини зарубіжних ВНЗ давно вже стала одним з пріоритетних напрямів розвитку. Безперечно, більшою частиною це завдячує можливості комерціалізації наукових досліджень та розробок.

Для іншої господарської діяльності підсилюючими факторами буде: розширення асортименту продуктів, які виробляються; оптимізація структури собівартості продуктів та встановлення конкурентної ціни; зростання обсягу збуту продукції та розширення ринків збуту; виділення найбільш «прибуткових» підрозділів та цілеспрямований їхній розвиток тощо.

Таким чином, ефективність діяльності ДВНЗ в цілому залежно від обсягів доходів спеціального фонду не є інформативним показником для подальшого управління. Отже, ефективність діяльності ДВНЗ потрібно розглядати з точки зору двох складових: ефективності діяльності центрів фінансової відповідальності та ефективності кожної окремої послуги та продукту. Наявність саме такої інформації надає можливість приймати обґрунтовані управлінські рішення.

Якщо звернутися до оцінки ефективності діяльності окремого підрозділу – ЦФВ, то можна використати показник загального фінансового результату його діяльності на поточний момент та в динаміці. Однак тут ситуація схожа із загальною оцінкою діяльності ДВНЗ, оскільки кожен ЦФВ

може надавати неоднорідну сукупність послуг або виробляти різні за рівнем дохідності продукти. Узагальнюючий показник покаже усереднений фінансовий результат по підрозділу, який буде мати цінність для вищого керівництва, оскільки дає інформацію, на основі якої можна ухвалювати певні управлінські рішення. Проте така інформація не буде настільки ж корисною керівникам самого підрозділу, оскільки щоб управляти своїми фінансовими результатами, їм необхідно знати їхню структуру за окремими послугами та продуктами.

Таким чином, доходимо висновку, що найбільш структуровану та базову інформацію для прийняття подальших управлінських рішень керівництвом установи різного рівня представляють результати за окремими послугами та продуктами. Саме вони є базисом діяльності ДВНЗ і найкраще характеризують ефективність його діяльності на всіх рівнях.

Отже, запропонований нами порядок оцінки ефективності діяльності ЦФВ в державних вищих навчальних закладах буде реалізовуватися в декілька етапів:

1. Визначення ефективності кожної окремої послуги та продукту.
2. Визначення сумарного фінансового результату діяльності всього підрозділу.
3. Поєднання інформації щодо ефективності всіх послуг та продуктів ЦФВ з його сумарним фінансовим результатом і, на основі такого поєднання визначення рівня ефективності діяльності підрозділу.

У такому випадку оцінка ефективності за рівнями дозволяє поєднати кількісні та якісні показники для отримання зрозумілої для потреб управління інформації.

Розроблений порядок надає оцінку ефективності діяльності ЦФВ (присвоює низький, середній, вище або нижче середнього та високий рівень) і реалізується з використанням якісних та кількісних показників у декілька етапів. На першому етапі визначається ефективність кожного продукту та послуги, які надаються ЦФВ. Кількісний показник ефективності розраховується у відсотковому вимірнику (формула 1):

$$R_e = \frac{FR_i}{T_i} \times 100\% = \frac{I_i - C_i + CF\_IN_i - CF\_OUT_i}{T_i} \times 100\%, \quad (1)$$

де  $R_e$  – відсоток ефективності  $i$ -го продукту, послуги;  $FR_i$  – фінансовий результат ЦФВ за  $i$ -тим продуктом, послугою;  $T_i$  – загальний дохід по  $i$ -му продукту, послугі по спеціальному фонду ЦФВ.

Запропонований показник аналогічний по суті показнику рентабельності доходів спеціального фонду і показує скільки одиниць «прибутку» припадає на одиницю реалізованої продукції або наданих послуг у межах спеціального фонду.

Порядок розрахунку фінансового результату за конкретним продуктом або послугою включає різницю між доходами, які отримані за наданою послугою або реалізованим продуктом, та обсягом



прямих видатків всіх ЦФВ на цей продукт, послугу, а також накладних видатків підрозділу установи.

З використанням отриманих даних щодо факультету економічних наук Чорноморського державного

університету ім. Петра Могили (далі – ЧДУ) знайдемо ефективність кожного продукту цього ЦФВ на 2013 рік (табл. 1). Потрібно зазначити, що підрозділ, який розглядається в заданий період часу, має лише освітні послуги, що деякою мірою спрощує аналіз.

Таблиця 1

**Відсоток ефективності освітніх послуг факультету економічних наук ЧДУ ім. Петра Могили за 2013-2014 н. р.**

| Освітня послуга | Доходи, грн | Фінансовий результат, грн | Ефективність, $R_e$ , %<br>(гр.3 / гр.2 * 100%) |
|-----------------|-------------|---------------------------|---|
| 1               | 2           | 3                         | 4   |
| 6.030508        | 1030362     | 303474,86                 | 29,45   |
| 6.030504        | 334563      | 28204,79                  | 8,43  |
| 6.030509        | 292580      | -30540,45                 | -10,44  |
| 7.03050801      | 60000       | -10002,12                 | -16,67  |
| 7.03050401      | 12000       | -11115,72                 | -92,63  |
| 8.03050801      | 128000      | -44885,28                 | -35,07  |

Джерело: розраховано автором.

У цьому розрахунку окремо потрібно відмітити вплив порядку розрахунку показника накладних видатків на фінансовий результат та ефективність конкретного продукту. Чіткий зв'язок прослідковується на прикладі програм підготовки спеціалістів та магістрів, оскільки у випадку вибору базою розподілу обсяг доходів спеціального фонду, а не обсяг прямих видатків, фінансовий результат був би більше наближений до нуля, як і показник ефективності, що, втім, не надавало б реалістичної інформації щодо структури діяльності підрозділу в рамках окреслених освітніх послуг та викривляло б дійсний фінансовий результат.

Для розмежування отриманих показників ефективності продуктів та послуг необхідно ввести базу порівняння. Фактично, отриманий обсяг фінансового результату ЦФВ формує певні запаси грошових коштів, що дозволяє використовувати такий термін, як вартість грошей у часі.

Найближчим показником, що характеризує мінімально можливу зміну вартості грошей у часі, є індекс інфляції або індекс споживчих цін, також

подібного роду інформація враховується при визначенні облікової ставки Національного банку України. Для подальшого розрахунку будемо використовувати саме цей показник, як індикатор ефективності використання грошових коштів.

Також потрібно врахувати, що облікова ставка являє собою мінімальну вартість ресурсів для банківської системи країни, і, таким чином, може бути мінімальною ставкою і для внутрішніх позик підрозділів.

Отже, на наступному етапі отриманий відсоток ( $R_e$ ) порівнюється із величиною ставки рефінансування НБУ ( $r$ ), як мінімальної ставки, що компенсує втрати від інфляції і є альтернативним вимірником ефективності діяльності, наразі складає подвійний розмір облікової ставки.

У результаті порівняння показник ефективності по кожній окремій послугі або продукту потрапляє в один з трьох проміжків (червоний, жовтий або зелений), які характеризують шкалу ефективності кожного продукту або послуги, які надає підрозділ (табл. 2).

Таблиця 2

**Шкала ефективності діяльності ЦФВ по продуктам та послугам**

| Перелік продуктів та послуг, які надає ЦФВ <sub>i</sub> | ЦФВ <sub>i</sub> |                |             |
|---|------------------|----------------|-------------|
|   | Ефективність, %  | Проміжок шкали | Період часу |
| Продукт / послуга А                                     | $R_e < 0$        | червоний       | місяць N    |
| Продукт / послуга В                                     | $R_e \in (0; r]$ | жовтий         | місяць N    |
| Продукт / послуга С                                     | $R_e > r$        | зелений        | місяць N    |

Джерело: розроблено автором.

Інформацію можна отримати станом на конкретну дату, але найбільш інформативною вона буде при аналізі річних показників, оскільки процес отримання доходів у ДВНЗ характеризується значною сезонністю.

При застосуванні визначеного порядку віднесення ефективності до окремих зон для факультету економічних наук ЧДУ ім. Петра Могили за 2013-2014 н. р. можна запропонувати такий розподіл (табл. 3):

Таблиця 3

**Шкала ефективності діяльності факультету економічних наук у розрізі освітніх послуг  
за 2013-2014 н. р.**

| Перелік послуг, які надає факультет | Факультет економічних наук |                |             |
|-------------------------------------|----------------------------|----------------|-------------|
|                                     | Ефективність, %            | Проміжок шкали | Період часу |
| 6.030508                            | 29,45                      | зелений        | 2013-2014   |
| 6.030504                            | 8,43                       | жовтий         | 2013-2014   |
| 6.030509                            | -10,44                     | червоний       | 2013-2014   |
| 7.03050801                          | -16,67                     | червоний       | 2013-2014   |
| 7.03050401                          | -92,63                     | червоний       | 2013-2014   |
| 8.03050801                          | -35,07                     | червоний       | 2013-2014   |

Джерело: розроблено автором.

Цей етап дозволяє здійснити якісний аналіз показників ефективності. За даними таблиці 4, факультет має по одній послуді, що потрапили до «зеленого» та «жовтого» проміжку, та 4 послуди, які потрапили до «червоного» проміжку. Причому, результати досить неоднорідні, розбіг ефективності послуг досить значний, що певною мірою ускладнить оцінку ефективності та процес прийняття управлінських рішень. Для вирішення таких питань необхідно вводити додаткові розподільчі показники.

На наступному етапі необхідно поєднати отримані якісні показники ефективності з кількісними. Для визначення ефективності діяльності на рівні

підрозділу (з усією сукупністю продуктів та послуг) поєднується визначений якісний компонент (колір) та кількісний, за який приймаємо сумарний фінансовий результат ЦФВ, що в результаті надає оцінку ефективності діяльності підрозділу (табл. 4). Такий підхід дозволяє нам у розгорнутому вигляді отримати матрицю, яка складається з показників ефективності кожної послуги та продукту і загального результуючого показника по всьому підрозділу. Інформація щодо рівня ефективності також може бути отримана за певний період або за повний навчальний рік для розкриття динаміки зміни ефективності діяльності ЦФВ.

Таблиця 4

**Порядок оцінки рівня ефективності діяльності ЦФВ у межах спеціального фонду ДВНЗ**

| Кольорова ознака ефективності продукту/послуги | Сумарний фінансовий результат ЦФВ | Рівень ефективності діяльності ЦФВ |
|--|-----------------------------------|------------------------------------|
| Усі продукти в зеленій зоні                    | > 0                               | високий                            |
| Усі продукти в жовтій зоні                     | > 0                               | вище середнього                    |
| Усі продукти в червоній зоні                   | < 0                               | низький                            |
| Продукти в зеленій та жовтій зонах             | > 0                               | вище середнього                    |
| Продукти в жовтій та червоній зонах            | > 0                               | середній                           |
| Продукти в жовтій та червоній зонах            | < 0                               | низький                            |
| Продукти в зеленій та червоній зонах           | > 0                               | середній                           |
| Продукти в зеленій та червоній зонах           | < 0                               | нижче середнього                   |
| Продукти в усіх трьох зонах                    | > 0                               | середній                           |
| Продукти в усіх трьох зонах                    | < 0                               | нижче середнього                   |

Джерело: розроблено автором.

Визначені комбінації розподілу продуктів та послуг разом з сумарним фінансовим результатом ЦФВ обґрунтовано таким чином:

1. За наявності всіх продуктів та послуг у зеленій зоні від'ємне значення сумарного фінансового результату підрозділу неможливе.

2. За наявності всіх продуктів та послуг у жовтій зоні від'ємне значення сумарного фінансового результату підрозділу неможливе, оскільки відсутній від'ємний фінансовий результат по кожній послуді та продукту.

3. За наявності всіх продуктів у червоній зоні додатне значення сумарного фінансового результату неможливе, оскільки немає жодної послуги або продукту, що досягли додатного рівня ефективності.

4. За розподілу продуктів та послуг між зеленою та жовтою зонами від'ємний сумарний фінансовий результат неможливий.

5. За розподілу продуктів і послуг між жовтою та червоною зонами можливий як додатний, так і

від'ємний фінансовий результат по ЦФВ. Залежно від обсягів «прибутку» одних продуктів та «збитку» інших отримуємо або середній рівень ефективності (при перебільшенні ефективних продуктів і послуг у структурі ЦФВ), або низький (при перебільшенні неефективних продуктів і послуг у структурі ЦФВ за обсягом їхніх фінансових результатів).

6. За розподілу продуктів і послуг між зеленою та червоною зонами також можливий як додатний, так і від'ємний фінансовий результат по ЦФВ. Хоча рівень ефективності «зелених» продуктів тут вище, ніж у попередньому розглянутому варіанті, і при позитивному сумарному фінансовому результаті ЦФВ рівень його ефективності буде визначено як середній, у протилежному випадку – як нижче середнього.

7. За розподілу продуктів та послуг ЦФВ по всім трьом зонам при позитивному фінансовому результаті рівень ефективності буде визначено як

середній, а в протилежному випадку – як нижче середнього.

Безумовно, подібна оцінка рівнів ефективності знайде своє використання лише для потреб керівництва установою для прийняття рішень щодо оптимізації структури продуктів і послуг або підрозділів.

За попередньо розрахованими даними, на прикладі факультету економічних наук ЧДУ ім. Петра Могили за 2013-2014 н. р. можна визначити рівень ефективності його діяльності (табл. 5).

*Таблиця 5*

**Визначення рівня ефективності діяльності факультету економічних наук ЧДУ ім. Петра Могили за 2013-2014 н. р.**

| Кольорова ознака ефективності послуги  | Сумарний фінансовий результат факультету, грн | Рівень ефективності діяльності факультету |
|--|---|---|
| Послуги в усіх трьох зонах:<br>– в зеленій зоні – 1 послуга;<br>– в жовтій зоні – 1 послуга;<br>– в червоній зоні – 4 послуги. | 246 647,30                                    | середній                                  |

Джерело: розраховано автором.

Так, було здійснено розрахунок ефективності діяльності ЦФВ на прикладі факультету економічних наук ЧДУ ім. Петра Могили, у результаті було визначено, що по одній його освітній послуді знаходиться в зеленому проміжку ( $R_e = 8,43\%$  для спеціальності 6.030504) та в жовтому проміжку ( $R_e = 29,45\%$  для спеціальності 6.030508) і чотири – в червоному ( $R_e = -10,44\%$  для спеціальності 6.030509;  $R_e = -16,67\%$  для спеціальності 7.03050801;  $R_e = -92,63\%$  для спеціальності 7.03050401;  $R_e = -35,07\%$  для спеціальності 8.03050801), що в поєднанні із сумарним позитивним фінансовим результатом по ЦФВ (близько 246 тис. грн на рік) дає змогу визначити рівень ефективності діяльності цього підрозділу як «середній».

Отримана інформація буде використана як керівниками ЦФВ, так і керівниками ДВНЗ в цілому. На рівні факультету необхідно визначити, чи є від'ємні значення ефективності по кожному продукту постійними чи тимчасовим явищем, визначити фактори, що вплинули на формування таких результатів (зовнішні і внутрішні) та визначити можливі варіанти підвищення ефективності кожного продукту та послуги.

Основними факторами впливу зовнішнього середовища на фінансові результати по освітнім послугам підрозділів, які не можуть повною мірою бути підконтрольні ДВНЗ, можна назвати: політику Міністерства освіти і науки України (при наданні ліцензій на окремі спеціальності, а також змінах ліцензованого обсягу; і деякою мірою вимоги до якісного складу професорсько-викладацького складу по спеціальності); загальну кількість абітурієнтів, які можуть стати студентами (враховуючи динаміку народжуваності та зменшення загальної кількості населення, неможливо планувати різке збільшення прийому студентів); рівень добробуту населення або платоспроможний попит на освітні послуги (характеризується межею підвищення ціни на

освітні послуги без зменшення обсягу прийому студентів); рівень та структура зайнятості та безробіття (тобто, повинні бути враховані реальні потреби галузей національної економіки у конкретних напрямках підготовки та спеціальностях). Також до зовнішніх факторів, які може певною мірою контролювати ДВНЗ, належить позитивний імідж установи, завдяки якому існує постійний набір студентів або позитивна його динаміка.

Серед внутрішніх факторів, які впливають на фінансовий результат необхідно відзначити: структуру продуктів та послуг підрозділу (наявність та прибутковість наукових послуг, залучення додаткового фінансового забезпечення у вигляді грантів та пожертв), ефективність кожної послуги в цілому, зважаючи на її собівартість. Як було розраховано раніше, на фінансовий результат окремої освітньої послуги впливають такі складові, як-от: фонд оплати праці (для мінімізації витратків такої статті необхідно оптимізувати якість професорсько-викладацького складу, довівши його до мінімально допустимих ліцензійних меж, якщо в такому є необхідність, оскільки додаткові часом необґрунтовані виплати доплат і надбавок за наукові ступені та вчені звання можуть значно погіршити кількісну ефективність надання освітньої послуги, а з іншого боку, дотримання мінімальних ліцензійних вимог забезпечить якість послуг, що надаються); мінімально необхідні видатки на придбання матеріалів та обладнання (мінімізуватися немає необхідності, оскільки такий обсяг витратків і є мінімальним); обсяг накладних витратків (зменшити можливо лише при оптимізації допоміжного та адміністративного персоналу ДВНЗ та зменшенні витратків на оплату комунальних послуг – можливо використання альтернативних джерел енергії тощо).

За результатами аналізу ефективності діяльності кожного підрозділу керівництво установи формує матрицю можливих рішень (табл. 6).

## Базова інформація по ЦФВ для прийняття управлінських рішень ДВНЗ

| Виявлення проблем із структурою ЦФВ ДВНЗ | Назва ЦФВ | Рівень ефективності ЦФВ          | Виявлення проблем із лінійкою продуктів та послуг конкретного ЦФВ за звітний рік |                                    |                                    |                                    |                                    | Фінансовий результат ЦФВ за звітний рік / надлишок, грн |
|--|-----------|----------------------------------|--|------------------------------------|------------------------------------|------------------------------------|------------------------------------|---|
|  |           |                                  | Послуги та продукти ЦФВ  |                                    |                                    |                                    |                                    |   |
| ФЕН                                      | середній  | 6.030508                         | 6.030504   | 6.030509                           | 7.03050801                         | 7.03050401                         | 8.03050801                         | 246647 / 123323   |
| ...                                      | ...       | R <sub>c</sub> = 29 %<br>зелений | R <sub>c</sub> = 8 %<br>жовтий   | R <sub>c</sub> = -10 %<br>червоний | R <sub>c</sub> = -17 %<br>червоний | R <sub>c</sub> = -92 %<br>червоний | R <sub>c</sub> = -35 %<br>червоний |   |
| ...                                      | ...       | ...                              | ...  | ...                                | ...                                | ...                                | ...                                | ...   |

Джерело: розроблено автором.

На основі отриманої інформації щодо рівнів ефективності центрів фінансової відповідальності в цілому та по кожному продукту і послуді керівництво державного вищого навчального закладу може приймати такі блоки управлінських рішень, що стосуються:

- оптимізації структури центрів фінансової відповідальності по ДВНЗ;
- вдосконалення продуктової лінійки кожного ЦФВ;
- рішення з приводу подальшого розвитку установи (в цілому по ДВНЗ та по кожному ЦФВ згідно із проектним підходом).

У випадку діагностики червоної ознаки у продукті або послуді керівництвом установи аналізуються причини неефективності і приймається рішення або щодо подальшої підтримки такого продукту згідно із поданими проектами, або цілковитої відмови від нього.

За наявності від'ємного значення сумарного фінансового результату по ЦФВ керівництвом проводиться аналіз ефективності кожного продукту цього підрозділу. Після цього керівництво приймає рішення або про зміну продуктів, або про відмову від існування такого ЦФВ у своїй структурі (у випадку, якщо всі продукти і послуги такого ЦФВ не є ефективними і немає прийнятних варіантів вирішення поточних проблем підрозділу).

Оскільки навіть за часткового застосування ринкових принципів до діяльності ДВНЗ залишаються елементи централізації, то частина (а саме, 50 %) додатного фінансового результату кожного ЦФВ буде спрямована в загальний фонд розвитку ДВНЗ і буде розподілятися керівництвом окремо.

Ресурси цього фонду будуть спрямовані на підтримку ефективної діяльності окремими ЦФВ, які потребують тимчасових ресурсів, а також на виконання видатків розвитку згідно із проектним підходом. Кожен ЦФВ, який планує здійснювати капітальні видатки, повинен надати відповідне обґрунтування їхньої ефективності та необхідності. Вказані ресурси будуть розподілятися між найбільш ефективними проектами. Застосування на деяких етапах розподілу коштів спеціального фонду принципів ринкової конкуренції дозволить підвищити мотивацію

підрозділів до збільшення ефективності власної

діяльності в цілому по продуктам і послугам, а також віднаходити додаткові джерела фінансового забезпечення і розробляти проекти освоєння коштів, що призначені для розвитку ДВНЗ.

Щодо розрахованого прикладу по факультету економічних наук, то з урахуванням отриманих результатів можна надати керівництву закладу такі рекомендації:

- по освітній послуді 6.030508, яка на сьогодні є донором для всього підрозділу, можна відзначити загрозу в посиленні якісного складу науково-педагогічного персоналу понад мінімальні вимоги, що призведе до зниження ефективності цієї послуги, тому рекомендовано заморозити якісний склад персоналу на поточному рівні;
- по освітній послуді 6.030504, яка є самоокупною і приносить до загального результату невеличкий дохід, необхідно рекомендувати збільшувати кількість контрактних студентів разом зі збільшенням вартості контракту;
- по освітній послуді 6.030509, яка на момент розрахунку не є прибутковою, можна рекомендувати збільшення контингенту студентів, що навчаються на платній основі на 20 %, щоб вийти з негативного фінансового результату в «зелену» зону;
- по освітній послуді 7.03050801, яка на поточний момент не є самоокупною, можна рекомендувати як збільшення контрактних студентів, так і збільшення вартості самого контракту (для того, щоб збільшити доходи на 10000 грн на рік, до такого результату призведе збільшення кількості студентів на 20 % або зростання вартості контракту на 1000 грн за поточної кількості студентів-контрактників);
- по освітній послуді 7.03050401, яка потребує додаткових ресурсів, можна рекомендувати або збільшення кількості студентів-контрактників (в 2 рази згідно з поточними даними), або збільшення суми контракту (для поточної кількості студентів вартість повинна збільшитися в 2 рази), другий варіант не є прийнятним з конкурентних позицій, тому остаточною рекомендацією – залучати нові контракти;

– по освітній послугі 8.03050801, яка нині не є прибутковою, можна рекомендувати лише збільшення вартості навчання на 3000 грн для поточної ситуації, з інших варіантів – перегляд якісного складу науково-педагогічного персоналу, який обслуговує спеціальність у сторону мінімізації витрат з оплати праці. При зменшенні доплат за вчені звання та наукові ступені в 3 рази, результат цієї послуги стане позитивним.

**Висновки та перспективи подальших досліджень.**

Застосування окремих ринкових елементів до діяльності бюджетних установ, у тому числі, до організації та методики бухгалтерського обліку доходів та витрат спеціального фонду ДВНЗ дозволило: відокремити доходи та витрати центрів фінансової відповідальності, визначити фінансовий результат їхньої діяльності, визначити основні проблеми, з якими стикаються такі установи, виявити внутрішні резерви фінансових ресурсів та запропонувати порядок оцінки ефективності діяльності.

## **ЛІТЕРАТУРА**

1. Воронін О. О. Визначення виду функціональної залежності між ефективністю виробництва і його чинниками [Текст] / О. О. Воронін // Економічна теорія. – 2007. – № 3. – С. 21–34.
2. Лопатинський Ю. М. Інвестиції: економічна і соціальна ефективність / Ю. М. Лопатинський // Фінанси України. – 1997. – № 8. – С. 76–80.
3. Нагорская М. Н. Эффективность производства: роль управленческого персонала / М. Н. Нагорная. – Донецк, 1998. – 240 с.
4. Познякова Л. А. Социально-экономическая модель развития предприятия (на примере железнодорожного транспорта) / Л. А. Познякова. – Харьков, 1998. – 196 с.
5. Хачатуров Т. С. Эффективность капитальных вложений / Т. С. Хачатуров. – М., 1979. – 335 с.
6. Шара С. Ю. Бухгалтерський облік у бюджетних установах і організаціях : навчальний посібник / С. Ю. Шара, О. М. Андрієнко, Л. І. Жидеева. – К. : Центр учбової літератури, 2011. – 440 с.
7. Levin H. M. Concepts of Economic Efficiency and Educational Production [Електронний ресурс] / Levin H. M. – Stanford : NBER, 1976. – 460 p. – P. 149–198. – Режим доступу : <http://www.nber.org/chapters/c4491.pdf>.
8. Farrell M. The Measurement of Productive Efficiency / M. Farrell // Journal of the Royal Statistical Society. Series A (General). – 1957. – Vol. 120. – Part 3. – P. 253–281.
9. Leibenstein H. Allocative Efficiency vs. «X-Efficiency» / H. Leibenstein // American Economic Review. – № 56 (June 1966). – P. 392–415.
10. Bagdigen Muhlis. Budgeting systems and their applicability in public sector / Muhlis Bagdigen. – EU PIBF Dergisi, 2001. – Vol. 17. – P. 17–36.

**Н. А. Руденко,**

*Черноморский государственный университет имени Петра Могилы, г. Николаев, Украина*

### **ОЦЕНКА УРОВНЯ ЭФФЕКТИВНОСТИ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ЦЕНТРОВ ФИНАНСОВОЙ ОТВЕТСТВЕННОСТИ В ГОСУДАРСТВЕННЫХ ВУЗАХ**

*Целью статьи выступает научное обоснование методических подходов к оценке уровней эффективности деятельности центров финансовой ответственности в государственных высших учебных заведениях. В процессе исследования применены общенаучные методы: моделирование (при формировании критериев системы оценки уровня эффективности деятельности ЦФО, их продуктов и услуг), сравнение (для рассмотрения эффективности отдельных продуктов и услуг ЦФО государственных ВУЗов), синтеза (для выработки рекомендаций по внедрению методических подходов к оценке эффективности деятельности ЦФО в сферу высшего образования). Применение отдельных рыночных элементов в деятельности бюджетных учреждений, в том числе в организации и методике бухгалтерского учета доходов и расходов специального фонда государственного ВУЗа позволило: отделить доходы и расходы центров финансовой ответственности, определить финансовый результат их деятельности, определить основные проблемы, с которыми сталкиваются такие учреждения, выявить внутренние резервы финансовых ресурсов и предложить порядок оценки эффективности деятельности. Усовершенствованы методические основы оценки уровня эффективности деятельности ЦФО на основе созданного методического обеспечения учета процессов внутреннего перераспределения средств специального фонда для принятия управленческих решений по совершенствованию структуры ЦФО в государственных ВУЗах и ассортимента их продуктов и услуг. Полученные результаты исследования могут быть использованы в практической деятельности государственных и коммерческих ВУЗов.*

**Ключевые слова:** *уровень эффективности; центры финансовой ответственности; государственный ВУЗ; специальный фонд.*



*N. O. Rudenko,  
Petro Mohyla Black Sea State University, Mykolayiv, Ukraine*

**ESTIMATION OF THE EFFICIENCY LEVEL OF ACTIVITY IN CENTERS OF FINANCIAL RESPONSIBILITY IN THE STATE HIGHER EDUCATION INSTITUTIONS**

**Purpose.** *The purpose of the article is a scientific study of systematic approaches to assess the levels of efficiency of financial responsibility centers at state universities.*

**Methodology of research.** *In research author used general scientific methods of simulation (to form criteria of evaluation system-level efficiency of CFR and their products and services), comparison (to review the effectiveness of specific products and services CFR of state universities), of synthesis (to make some recommendations on systematic approaches to assessment efficiency of CFR implementation in higher education).*

**Findings.** *The usage of certain market elements to the state universities, including the organization and methods of accounting of revenues and expenditures of its special fund allowed: separate revenue and expenditure of financial responsibility centers, identify financial results and the main problems faced by these institutions, and identify internal financial resources to offer evaluation procedure performance.*

**Originality.** *The methodical principles of assessing the level of efficiency of CFR based on the established methods of accounting processes to ensure internal redistribution of the special fund for managerial decisions for improving the structure of CFR in state universities and range their products and services.*

**Practical value.** *The results of the research can be used in the practical activity of state and private higher education institutions.*

**Keywords:** *level of the efficiency; financial responsibility centers; state universities; a special fund.*

**Рецензенти:** *Великий Ю. В., д. е. н., професор;  
Яремко Ю. І., д. е. н., професор.*

© Руденко Н. О., 2014

*Дата надходження статті до редколегії 22.09.2014*