

Фінансово стійкі університети

Система повного обліку витрат:
практика і прогрес

Томас Естерманн і Анна-Лена Клейс-Кулик

Переклад цієї публікації з англійської мови співфінансовано
Європейським Союзом за програмою TEMPUS

Підтримка Європейською Комісією видання цієї публікації не
включає її змісту, який відображає виключно погляди авторів,
та Комісія не може бути відповідальною за будь-яке викорис-
тання інформації, що ця публікація містить.

Авторське право © Асоціація Європейських Університетів 2011

Усі права захищені. Інформація може вільно використовуватися
і копіюватися у некомерційних цілях за умови зазначення джерела
(© Асоціація Європейських Університетів).

З метою отримання додаткової інформації пишть на електронну
адресу publications@eua.be або:

Асоціація Європейських Університетів

Авеню de l'Yser 24
1040 Брюссель, Бельгія
Тел.: +32-2 230 55 44
Факс: +32-2 230 57 51

Безкоштовна електронна версія звіту доступна на сайті www.eua.be

ISBN 9789078997382

Фінансово стійкі університети

**Система повного обліку витрат:
практика і прогрес**

Томас Естерманн і Анна-Лена Клейс-Кулик

Зміст

Передмова.....	6
Подяки.....	7
Визначення.....	8
Основні тези імплементації системи повного обліку витрат.....	10
1 Вступ.....	11
Як читати цю доповідь.....	11
2 Система повного обліку витрат та фінансова стійкість університетів.....	13
2.1 Проблеми фінансової стійкості університетів.....	13
2.2 Переваги впровадження системи повного обліку витрат.....	15
2.3 Перешкоди на шляху переходу до системи повного обліку витрат.....	15
3 Системний рівень: процес переходу до системи повного обліку витрат.....	16
3.1 Відносини між університетами та спонсорами.....	16
3.2 Важливість скоординованого підходу.....	20
3.3 Стан імплементації системи повного обліку витрат в Європі.....	23
3.4 Висновки.....	24
4 Інституційний рівень: успішні приклади впровадження системи повного обліку витрат.....	25
4.1 Загальні фактори успіху.....	25
4.2 Визначення методології обліку витрат.....	27
4.3 Механізми розподілу часу.....	34
4.4 Розрахунок собівартості курсу.....	41
4.5 IT інфраструктура.....	42
5 Застосування калькуляції собівартості і як це використовувати.....	45
Додаток.....	49
Список авторів.....	49
Огляди країн.....	50
Австрія.....	50
Бельгія.....	51
Хорватія.....	52
Фінляндія.....	53
Франція.....	54
Німеччина.....	55
Ірландія.....	55
Нідерланди.....	57
Польща.....	57
Португалія.....	58
Швеція.....	59
Туреччина.....	60
Сполучене Королівство.....	61

Список використаних джерел.....	63
Таблиці	
Таблиця 1.....	28
Таблиця 2.....	46
Таблиця 3.....	47
Приклади	
Великобританія.....	17
Фінляндія.....	18
Великобританія (II).....	19
Великобританія (III).....	19
Швеція.....	20
Ірландія.....	21
Великобританія (IV).....	22
Університет Коїмбри.....	26

Передмова



Після першого дослідження на тему «Фінансово стійкі університети - Щодо системи повного обліку витрат у Європейських Університетах», даний звіт є черговою віхою в роботі АЄУ над фінансовою стійкістю та, зокрема, над розвитком системи повного обліку витрат.

З тих пір АЄУ провела низку досліджень та безліч заходів, які сприяли кращому розумінню сучасних труднощів у бюджетуванні університетів.

Із ростом усвідомлення того, що система повного обліку витрат є важливим інструментом подолання проблем бюджетування та враховуючи зростаючий попит на відповідну експертну оцінку та допомогу, АЄУ почала координувати робочу ініціативу ЄУІ ПМ (Європейські Університети, які імплементують програми власної модернізації).

Частина цього проекту має на меті підтримати обмін досвідом та спеціальними знаннями щодо імплементації системи повного обліку витрат в Європі, а також сприяти координованому розвитку обліку витрат на інституційному та системному рівнях.

Велика кількість учасників, а саме, приблизно 1000 учасників 11 заходів в 10 країнах Європи, відображає високий рівень зацікавленості цією темою.

Дані, отримані в результаті реалізації проекту EUIMA, істотно посприяли подальшому розумінню напрямків роботи АЄУ щодо фінансової стійкості. Ця доповідь, об'єднуючи дані проекту EUIMA і попередню роботу АЄУ, демонструє значний прогрес, досягнутий у впровадженні системи повного обліку витрат в європейських університетах останніми роками. Разом з тим, вона свідчить, що подальша діяльність та підтримка мають вирішальне значення для покращення досягнутих результатів.

Сподіваюсь, що досвід та успішні приклади, які знайшли відображення в цій доповіді, зможуть надихнути більшу кількість європейських університетів розпочати або продовжити впровадження системи повного обліку витрат у своїх закладах. Даний аналіз також вкотре підтверджує важливість підтримки з боку спонсорів та урядів.

Профілі країн показують, що важливим фактором, який сприяє повному обліку витрат, є правила фінансування. З цієї причини національні та європейські громадські спонсори мають прийняти метод повного обліку витрат як основу для розрахунку вартості замовлень і відшкодувань.

АЄУ, зі свого боку, буде продовжувати свою роботу на тему фінансової стійкості та й надалі аналізувати поточний розвиток та майбутні події задля демонстрації успішних прикладів роботи.

Наступний проект матиме на меті висвітлити стратегії ефективного фінансування вищої освіти в Європі та проаналізувати специфічні механізми її фінансування на основі аналізу продуктивності, схем досконалості, засобів об'єднання та концентрації.

На завершення, я б хотіла подякувати всім учасникам підготовки цієї доповіді за їхній досвід та прихильність.

Марія Гелена Назаре
Президент
Асоціація Європейських Університетів

Подяки

Цей звіт поєднує в собі дані, отримані з безлічі різних проектів і заходів. Проект EUIMA забезпечив нас великою кількістю інформації про поточний стан впровадження системи повного обліку витрат, а також успішними прикладами із практики університетів по всій Європі. Попередня робота на тему повного обліку витрат та на суміжні теми, яка проводилася в контексті першого дослідження АЄУ стосовно повного обліку витрат в 2008 році, дані проекту EUDIS (2011), а також отримані шляхом безперервного моніторингу впливу фінансової кризи на вищу освіту, також враховано в цьому аналізі.

Головною метою цієї доповіді є допомога відповідальним співробітникам університетів та членам Асоціації Європейських Університетів у впровадженні системи повного обліку витрат, але, крім того, доповідь стане у нагоді органам управління та фінансування в системі освіти, як джерело значущої і актуальної інформації на тему обліку витрат.

АЄУ глибоко вдячна багатьом учасникам (див. список у додатку), які надали необхідну інформацію для доповіді або навели конкретні приклади із практики та надали інформацію про розвиток системи повного обліку витрат у відповідних країнах. Їх знання та досвід стали істотним джерелом інформації для цього звіту, зокрема стосовно більшості технічних питань повного обліку витрат.

Два старших радники проекту EUIMA, П'єр Еспінассе і Камілла Остерберг-Добсон, чий досвід використовувався протягом всього проекту EUIMA, а також зробили свій внесок у написання цієї доповіді.

Дякуємо Моніці Стейнел за редагування та роботу над структурою доповіді, а також Еммі Гормлі за редагування.

Анна-Лена Клейс-Кулик, співавтор доповіді, заслуговує особливого визнання за її віддану роботу над проектом EUIMA, аналіз даних та координацію роботи всіх учасників цієї доповіді.

Нарешті, дякуємо Леслі Уілсон і Джону Сміту, які надали рецензію на цю доповідь.

АЄУ також висловлює вдячність за фінансову підтримку Генеральному директорату Європейської комісії з досліджень та інновацій, який фінансував цю публікацію з бюджету EUIMA, що отримав фінансування від 7-мої Рамкової Програми.

Томас Естерманн
Начальник відділу, АЄУ

Визначення

- Калькуляція витрат на основі діяльності (ABC):** Спеціальна методологія розрахунку витрат, яка ідентифікує заходи, які проводить організація, та використовує кілька витратних чинників для визначення непрямих витрат на ці заходи.
- Камеральний облік:** Форма простого бухгалтерського обліку (без подвійного запису), традиційно використовуваний метод бухгалтерського обліку в державних адміністраціях в Німеччині, який досі є обов'язковим для ВНЗ в деяких німецьких регіонах.
- Ко-фінансування:** Система фінансування, за якої головний спонсор вимагає від установи одержувача коштів пропорційної участі у фінансуванні заходу або проекту з власного бюджету або із залученням іншого громадського або приватного джерела коштів.
- Витрати:** Грошова вартість ресурсів або зобов'язань, використовуваних для здійснення діяльності або надання послуги.
- Витратні чинники:** Будь-який чинник, який викликає зміну у вартості діяльності, в результаті чого діяльність починає вимагати меншу або більшу кількість ресурсів.
- Стаття витрат:** Фіксований компонент сукупних витрат (наприклад, трудові або матеріальні).
- Прямі витрати:** Витрати, безпосередньо пов'язані з діяльністю.
- Повний облік витрат:** Можливість виявити і оцінити всі прямі і непрямі витрати на діяльність та/або проект, які необхідно врахувати для реалізації цих заходів.
- Фінансування на підставі повних витрат:** Спонсор оплачує витрати на діяльність або проект, розраховані на підставі повних витрат (як прямих, так і непрямих). Це не означає, що фінансується 100% цих видатків.
- Фінансування повних витрат:** Спонсор приймає звернення на фінансування витрат, розраховане із використанням методології повного обліку витрат (прямих і непрямих), та фінансує 100% цих видатків.
- Повна економічна калькуляція (FEC)** Метод повного обліку витрат, заснований на калькуляції витрат на основі діяльності, розроблений університетами в Сполученому Королівстві.
- Непрямі витрати:** Витрати, які виникають в процесі здійснення діяльності, але які не можуть бути виявлені і враховані безпосередньо в кожній окремій операції. (Іноді для опису непрямих витрат використовують термін «накладні витрати». Цей звіт використовує термін «непрямі витрати»).
- Схема збалансованого фінансування:** Ініціатива органів державної влади, за якою державні гроші надаються в кількості відповідно до кількості грошей, мобілізованих університетом у приватному секторі (в співвідношенні 1 до 1 або із використанням навіть нижчого коефіцієнту, і необов'язково в рамках проекту).
- Благодійне фінансування:** Фінансування, отримане від фондів, корпоративних донорів, або від осіб, що діють незалежно від уряду і на благо суспільства, підтримуючи діяльність університету через гранти або за допомогою нефінансових засобів (пожертви землі, будівель і т.і.), або шляхом реалізації власних програм.

- Проектне фінансування:** Університети подають запити на фінансування, запропонувавши конкретний проект, і таке подання оцінюється з точки зору відповідності набору критеріїв та/або на конкурсній основі з-поміж інших установ.
- Розподіл часу:** Розподіл часу на різні завдання і заходи (наприклад, науково-дослідні, навчальні і т.і.).
- Запис часу:** Є багато різних моделей розподілення часу, такі як: робота із персоналом, інтерв'ю, створення вибірок або профілів, які призначені розподілити час між певними видами діяльності, частіше у вигляді частки від загального часу роботи, аніж шляхом вимірювання точної кількості годин на ту чи іншу діяльність.
- Прозорий підхід до калькуляції (TRAC):** Метод вимірювання часу, що витрачається на конкретний вид діяльності, наприклад, за допомогою табелів обліку робочого часу. Метод визначення собівартості досліджень та викладання, оснований на методиці калькуляції витрат на підставі діяльності, розроблений університетами у Великобританії.

Основні тези імплементації системи повного обліку витрат

Навіщо?

- **Для підвищення фінансової стійкості:** система дає університетам дієвий інструмент для визначення обсягу повних витрат на власну діяльність та покращує, таким чином, розуміння цих витрат і визначення достатнього рівня фінансування, необхідного для підтримки фінансової стійкості університетів.
- **Для збільшення прозорості:** система дозволяє університетам прозоро демонструвати, як вони витрачають гроші і скільки реально коштує їх діяльність. Таким чином, підтримується підзвітність університетів перед спонсорами.
- **Для зміцнення позицій університетів:** система дозволяє побачити собівартість різних видів діяльності. Це допомагає відмовитися від культу «дешевизни» і містить в собі потенціал для зміцнення позицій університетів у відносинах з контрагентами.
- **Для підтримки стратегічного управління:** система стає основним інструментом стратегічного управління для університетів, який забезпечує наявність інформації, достатньої для прийняття стратегічних рішень на доказовій підставі. Такий інструмент має використовуватися для розробки стратегії відповідно до місії та бачення кожного окремого університету.

Що важливо?

- **Прихильність керівництва:** зацікавленість керівництва та посадових осіб закладу є ключем до успішної реалізації системи повного обліку витрат.
- **Скоординований підхід:** скоординований підхід у вигляді співпраці всіх зацікавлених сторін як на рівні закладу, так і між університетами, державними органами і органами фінансування на системному рівні, сприяє процесу впровадження та підвищує його ефективність.
- **Загальні принципи - різні моделі:** існує кілька способів реалізувати систему повного обліку витрат в університетах. Кожен університет має прийняти рішення щодо методології, яка відповідає його потребам в залежності від власного інституційного профілю та структури.
- **Правила фінансування:** правила фінансування можуть стати важливим чинником стимулювання впровадження системи повного обліку витрат і, отже, національні та загальноєвропейські громадські спонсори повинні взяти за основу розрахунку вартості претензій та компенсації витрат саме систему повного обліку витрат.

1 Вступ

Зростаючі очікування, які покладаються на викладання і дослідження, поряд зі стислістю державних бюджетів, все сильніше загрожують фінансовій стійкості європейських університетів. Моніторинг АЄУ щодо впливу фінансової кризи на університетське фінансування показав, що державні інвестиції у вищу освіту в багатьох європейських країнах припинилися або зменшилися в реальному вираженні, тоді як витрати на діяльності університету різко зросли (АЄУ 2010а; АЄУ 2010b; АЄУ 2011а; АЄУ 2011b; АЄУ 2012).

У цій ситуації університетам ще важливіше мати інформацію про повні витрати, які вони несуть в процесі своєї діяльності. Метод системи повного обліку витрат стає важливим інструментом сучасного управління університетом. Останніми роками АЄУ здійснила ряд заходів стосовно системи повного обліку витрат. Її дослідження «Фінансово стійкі університети. На шляху до системи повного обліку витрат в європейських університетах» (АЄУ 2008) продемонструвало, що багато факторів, в тому числі відсутність підтримки з боку керівництва і нестача досвіду в персоналу, а також невизначеність щодо вибору методу та реалізації механізмів, все іще перешкоджають розвитку системи повного обліку витрат в європейських університетах. Ці труднощі часто поглиблюються відсутністю інтересу та знань з боку органів фінансування.

З часів проведення свого першого дослідження АЄУ відзначила зростаюче усвідомлення цінності системи повного обліку витрат та підвищений попит на відповідні спеціальні знання та експертну допомогу. У 2010 році АЄУ почала координувати ініціативу співпраці EUIMA («Порядок впровадження модернізації європейських університетів»). Одна із частин цього проекту спрямована на те, щоб зробити внесок у розвиток системи повного обліку витрат в європейських університетах, допомагаючи їм краще визначити витрати на всі їхні види діяльності та проекти.

Базуючись на обміні досвідом та заходах, спрямованих на нарощування потенціалу, проект EUIMA-Система повного обліку витрат забезпечив АЄУ великою кількістю інформації про поточний стан реалізації системи повного обліку витрат та прикладами передової практики з університетів по всій Європі. За допомогою цієї публікації АЄУ хоче зробити цю інформацію доступною для освітнього співтовариства. Попередня робота на тему системи повного обліку витрат та ряд суміжних тем, проведена в контексті першого дослідження АЄУ по системі повного обліку витрат у 2008 році, дані проекту EUDIS (2011) та Спостереження за державним фінансуванням (триває), також подаються в цьому аналізі.

Як читати цю доповідь

По-перше, ця доповідь покликана допомогти університетським співробітникам в реалізації системи повного обліку витрат та забезпечити їх успішними прикладами з університетів по всій Європі. Крім того, вона містить важливу інформацію для органів управління і фінансування, включаючи актуальну інформацію про стан справ у системі повного обліку витрат.

Глава 2 містить необхідну довідкову інформацію. В ній представлені основні поточні загрози фінансовій стійкості університетів, такі як скорочення державних бюджетів, високо диверсифікована структура доходів і зростаючі вимоги до спільного фінансування. В ній також пояснюється, як система повного обліку витрат може сприяти подоланню перелічених труднощів.

Глава 3 розглядає імплементацію системи повного обліку витрат на системному рівні. В главі вивчено її вплив на відносини між університетами і різними типами спонсорів, у тому числі, національними громадськими та європейськими донорами, бізнесом і промисловістю. Таким чином, вимальовується картина поточного стану впровадження системи повного обліку витрат в 14 європейських системах вищої освіти.

Спираючись на досвід і приклади передової практики з багатьох європейських університетів, глава 4 розглядає оперативні аспекти функціонування системи повного обліку витрат на інституційному рівні. В ній зазначено ряд принципів, на які необхідно зважати на етапах планування та реалізації впровадження системи, а також запропоновані практичні поради щодо деяких найбільш важливих аспектів методології системи повного обліку витрат, у тому числі щодо механізмів розподілу часу.

Нарешті, в розділі 5 пояснюється, яким чином дані, зібрані в процесі реалізації системи, можуть бути використані в процесі фінансового управління та розробки інституційних стратегій.

2 Система повного обліку витрат та фінансова стійкість університетів

Фінансова стійкість є одним із ключових викликів для європейських університетів і АЕУ робить значний акцент на ній у своїй роботі. Ця робота будується на трьох основних принципах:

- Університети повинні бути в змозі ідентифікувати і краще усвідомити витрати на всі їхні види діяльності та проекти.
- Університети повинні розвивати і підтримувати достатньо диверсифіковану структуру доходів, для того щоб пом'якшити ризики і підвищити автономність.
- Університети потребують достатнього та сталого державного фінансування.

Європейські університети наразі стикаються з низкою проблем фінансування, які вони мусять долати задля підтримання високої якості навчання та проведення бездоганних досліджень. У наступній главі будуть викладені ці проблеми і показано, як система повного обліку витрат може допомогти їх вирішенню.

2.1 Проблеми фінансової стійкості університетів

Майже 75% доходів європейські університети отримують безпосередньо із державних джерел (АЕУ 2011с: 50). Оскільки уряди б'ються за збалансування своїх бюджетних дефіцитів за допомогою заходів жорсткої економії, багато із них скоротили свої інвестиції в університети.

Проект Спостереження за державним фінансуванням АЕУ виявив такі скорочення в багатьох європейських країнах (АЕУ 2012). Він показав, що, у той час як державні системи по всій Європі зазнали дуже різного впливу, не залишилося жодної національної системи вищої освіти, якої б це не торкнулося. Навіть ті системи вищої освіти, які не зазнали або зазнали дуже незначного скорочення державного фінансування, стикаються із рядом інших труднощів та проблем, таких як збільшення числа студентів, збільшення числа випадків застосування ко-фінансування з боку державних органів та складнощі із залученням додаткових джерел доходів. Ряд країн, в основному Південної та Східної Європи, деякі з яких вже мали нижчі загальні рівні державних інвестицій (у % від ВВП) у сферу вищої освіти, зробили великі або значні скорочення бюджетів закладів вищої освіти з 2008 року.

Високий рівень державного фінансування бюджетів більшості європейських університетів означає, що будь-яке скорочення буде чинити великий вплив на їх фінансову стійкість.

Моделі державного фінансування - це те, на що можуть бути спрямовані зміни

Державне фінансування університетів зазнає змін з точки зору того, яким чином університети отримують ці кошти. У той час, як гранти залишаються найважливішою формою основного фінансування університетів у багатьох країнах, в систему розподілу фінансування впроваджується все більша кількість конкурсних елементів. Це робиться за допомогою урахування критеріїв, що характеризують результат або оцінку виконання, у формулі фінансування. Ряд країн використовують схеми досконалості для виділення частини державного фінансування. Часто індикатором розподілу коштів стає успіх університету у залученні фінансування із додаткових джерел, в основному на конкурсній основі. Ці механізми розподілу впливають на стратегічні рішення, а також на кількість ресурсів, що використовуються для залучення фінансування.

Вимоги до ко-фінансування розширюють фінансовий розрив

Можливо, найбільш недооціненою загрозою фінансової стійкості університетів є тенденція до збільшення випадків, коли держава вдається до вимоги ко-фінансування. Ко-фінансування вимагає від університету залучити пропорційну кількість коштів на фінансування діяльності або проекту із власного бюджету або із інших громадських чи приватних джерел. Більшість університетів щоденно стикається з вимогами ко-фінансування для залучення більшої чи меншої частини їх державного фінансування. І європейські, і національні громадські спонсори частіше вдаються до вимог співфінансування шляхом фінансування або певного відсотку прямих витрат, або частини непрямих витрат на здійснення діяльності (особливо це має місце в конкурсних схемах фінансування).

Керування кількома фінансовими потоками залишається складним завданням

Деякі університети мають понад 100 різних джерел доходу, які, в багатьох випадках, мають досить різноманітні режими звітування. Під тиском необхідності пошуку все нових джерел фінансування занепокоєння зростає. Для забезпечення новими засобами університетам потрібно вкласти багато часу і ресурсів, особливо коли процедури подання запитів, укладання договорів, звітування та відшкодування сильно відрізняються, як це часто буває. Насправді, джерела невеликих доходів можуть часто генерувати непропорційно велику кількість паперової роботи та адміністрування, які, в свою чергу, збільшують оперативні витрати університету. Сучасний фінансовий менеджмент відіграє важливу роль у боротьбі з цією складністю.

Щоб відповісти на ці виклики і поліпшити свою фінансову стійкість, університети повинні розвинути відповідні інструменти виявлення повних витрат на реалізацію всіх своїх заходів і проектів. Тому система повного обліку витрат стає необхідним стратегічним та оперативним інструментом управління установою.

2.2 Переваги впровадження системи повного обліку витрат

Система повного обліку витрат має свої переваги як для університетів, так і для національних урядів і на загальноєвропейському рівні. Серед переваг для вишів можна відмітити: більш системний підхід до аналізу діяльності та витрат; більш ефективний внутрішній розподіл ресурсів; підвищення якості стратегічних рішень на основі кращого розуміння інвестиційних рішень; можливості бенчмаркінгу в середині сектору та розширення переговорних можливостей та можливостей ціноутворення, що призводить до більш повного відшкодування проектних витрат і, тим самим, сприяє фінансовій стійкості.

На національному та європейському рівнях система повного обліку витрат є життєво важливою для забезпечення підзвітності. Вона створює довіру між урядом, фінансовими установами та університетами і згладжує перехід до інституційної автономії. Вона також полегшує розподіл національного державного бюджету, тому що університети можуть надійно і аргументовано довести власні потреби. Система повного обліку витрат дозволяє університетам діяти більш ефективно і засновувати свої рішення на перевірених даних, що, в свою чергу, дозволяє урядам бути впевненими, що надане фінансування використовується належним чином. Ґрунтовна система розрахунку витрат може також допомогти урядам більш ефективно порівняти їх власне досягнення поставлених цілей.

2.3 Перешкоди на шляху переходу до системи повного обліку витрат

Незважаючи на численні переваги системи повного обліку витрат, багато установ залишаються не спроможними повністю визначити власні витрати. Ситуація варіюється від таких країн, як Великобританія та Ірландія, де стандартизовані, але гнучкі системи були введені майже в всіх університетах, до країн, де університети все ще борються за розвиток системи повного обліку витрат.

Проект EUIMA підтвердив, що існують як внутрішні (інституційні), так і зовнішні перешкоди. Деякі з них не заважають процесу впровадження системи повного обліку витрат як такої, а, швидше, затримують та знижують якість реалізації. Серед найбільш поширених інституційних перешкод є опір змінам і, зокрема, введенню управлінського підходу в університетах, занепокоєність з приводу обліку часу та недостатня зацікавленість менеджменту та керівництва. Для подолання цих внутрішніх бар'єрів вирішальне значення має підвищення рівня інформованості щодо переваг системи повного обліку витрат серед керівництва та ключового академічного та адміністративного персоналу, так як система широко та інтенсивно обговорюється всією установою на етапі її впровадження.

Найбільш розповсюдженими зовнішніми перешкодами виступають відсутність автономії, юридичні бар'єри і відсутність довіри між зацікавленими сторонами зокрема, між спонсорами і університетами. Університети також стикаються з відсутністю зовнішньої фінансової підтримки для реалізації системи повного обліку витрат, яка є дорогим процесом, і збільшує навантаження на фінансові, технічні і людські ресурси. Отже, як показав проект EUIMA, державні органи мають відігравати важливу роль у наданні більшої самостійності університетам та у забезпеченні фінансової та інших видів підтримки. Приділення більшої уваги розвитку системи повного обліку витрат має також допомогти перейти від «культу дешеvizни» до правильного визначення ціни проектів, здійснюваних в університетах.

3 Системний рівень: процес переходу до системи повного обліку витрат

Хоча повний облік витрат має ряд внутрішніх переваг для університетів, зовнішні чинники, такі, як загальноєвропейські і національні схеми фінансування, також відіграють важливу роль в його розвитку в університетах по всій Європі. Обидва дослідження: Перше дослідження АЄУ (АЄУ 2008) і проект EUIMA-Повний облік витрат (АЄУ 2009-2012) - підтвердили це. Крім того, впровадження системи повного обліку витрат безпосередньо впливає на відносини між університетами та різними типами спонсорів. Скоординований підхід з боку всіх відповідних суб'єктів - університетів, спонсорів та державної влади - має вирішальне значення для її успішного впровадження і подальшого використання для різних цілей.

3.1 Відносини між університетами та спонсорами

Повний облік витрат істотно впливає на відносини вишів зі спонсорами. Хоча тут треба виділити два аспекти: перший - це готовність спонсорів визнавати витрати університетів, розраховані із використанням методики повного обліку витрат, яка дозволяє ідентифікувати всі прямі і непрямі витрати, пов'язані з діяльністю; і другий - це питання, якою мірою спонсори потім покривають ці витрати, тобто чи профінансують вони повні витрати або тільки певний відсоток від загального обсягу понесених витрат¹. Ці два аспекти часто плутають в дискусіях по всій Європі. Університетам доводиться мати справу з різними державними фінансовими установами та розрізняти правила для отримання коштів. Таким чином, органи державної влади та політики, які розробляють схеми фінансування, є одними з ключових суб'єктів, з якими університети повинні співпрацювати при розробці методології повного обліку витрат.

Національні державні спонсори

На національному рівні основним чинником реалізації системи повного обліку витрат в університетах стало, з одного боку, урізання державних інвестицій у вищу освіту і наукові дослідження (АЄУ 2008: 36), а з іншого - збільшення витрат на діяльність ВНЗ (наприклад, через зростання кількості студентів та розширення науково-дослідної діяльності).

Це змусило державні органи кількох систем створити правові засади для внесення змін в інституційну систему обліку. Разом із збільшенням фінансової автономії університетів у багатьох системах було посилено і механізми підзвітності. Методику повного обліку витрат використовують для забезпечення необхідного рівня прозорості, який міг би задовольнити ці вимоги до звітності.

¹ Дивіться визначення термінів «фінансування на підставі повних витрат» і «фінансування повних витрат» в розділі визначень на початку цього звіту.

Приклад: Великобританія

У Сполученому Королівстві вищевказані міркування разом із занепокоєнням щодо фінансової стійкості сектору ще на початку 1990-х років призвели до розвитку системи повного обліку витрат, яка отримала всіляку підтримку з боку уряду. Прозорий підхід до калькуляції (TRAC) був розроблений на основі методики оцінки витрат на основі діяльності. Починаючи з 2000 року, всі британські університети були змушені прийняти TRAC, згідно з яким вони повинні звітувати про свої доходи та витрати відповідно до власної навчальної, наукової та іншої діяльності. У відповідь на це, сім британських науково-дослідних рад також змінили власні методи фінансових розрахунків і взяли за основу своїх систем TRAC. З 2005 року всі науково-дослідні організації у Великобританії, в тому числі університети, були зобов'язані розраховувати витрати на науково-дослідні проекти, які вони представляли на розгляд рад, на підставі системи повного обліку витрат. Це означало, що у складі грантових заявок вперше з'являться нові категорії витрат, такі як непрямі витрати і витрати на нерухомість. Оскільки ці непрямі витрати отримали право на фінансування, мали бути змінені і процедури контролю за їх відповідним розрахунком. Тому науково-дослідні ради разом із університетами розробили нову методологію забезпечення. Разом з тим, змінилися і відносини між науково-дослідними радами, як спонсорами, та університетами, так і бенефіціарами, у бік більш довірчого співробітництва.

Європейські спонсори

Відповідно до дослідження EUDIS, проведеного АЕУ, міжнародне державне фінансування, яке складається переважно із Європейського фінансування, становить в середньому близько 4% доходу університетів, хоча показник фінансування з фондів ЄС сильно варіюється між установами, сягаючи в деяких до 20% від їх загального бюджету (АЕУ 2011с: 25ff)². 74% респондентів також зазначили, що вони розраховують на незначне або істотне збільшення фінансування їх установи з боку ЄС в майбутньому (там же).

На додаток до внутрішніх стратегічних міркувань 7-ма Рамкова програма наукових досліджень та інновацій ЄС стала потужним чинником для реалізації системи повного обліку витрат в університетах (АЕУ 2008: 9-10). Можливість отримати компенсацію більшої частини витрат на основі сертифікованого методу повного обліку витрат, ніж із використанням фіксованої ставки, стала дуже сильним стимулом для установ, щоб почати розробку цього методу калькуляції.

Це стало потужним сигналом національним спонсорам, а в деяких країнах навіть сприяло початку руху у напрямку прийняття методу повного обліку витрат в рамках програм фінансування. Дані країн-учасниць проекту EUIMA продемонстрували сильний вплив, який такі умови фінансування справили на розвиток повного обліку витрат в європейських університетах. У 10 з 14 систем правила фінансування 7-ї Рамкової програми розглядаються як основний чинник розвитку повного обліку витрат. Багато установ відчували необхідність використання методу повного обліку витрат, як сучасного інструмента управління.

Дані проекту EUIMA демонструють, що, наряду із іншими чинниками, європейські програми фінансування допомогли установам переконати університетські спільноти у необхідності застосування системи повного обліку витрат на місцях. Часто вони використовуються як аргумент для подолання внутрішнього опору до імплементації системи.

² Терміни «європейське фінансування» і «фінансування ЄС» використовуються як синоніми в цій публікації.

Приклад: Фінляндія

Фінляндія є гарним прикладом збігу національних та європейських обставин. Дискусії між фінськими університетами і національними органами фінансування щодо непрямих витрат на дослідження велися, починаючи з 1990 року. Університети стверджували, що фінансування в розмірі 12%, яке надавалося Академією на покриття непрямих витрат, є недостатнім для фінансування адміністративних та господарських витрат. Деякі органи фінансування не визнавали, що вони повинні фінансувати будь-які непрямі витрати.

Важливим фактором у дискусії щодо повних витрат в Фінляндії стало повідомлення Європейської комісії про можливість отримання відшкодування більшої частини непрямих витрат, розрахованих на основі системи повного обліку, в межах 7-ї Рамкової програми. Під час щорічних переговорів з Міністерством освіти один із двох основних фінських органів фінансування досліджень, Академія Фінляндії, у підсумку погодився прийняти систему повного обліку витрат у якості використовуваного методу, починаючи з першого раунду подачі заявок в 2009 році щодо науково-дослідних проектів, що матимуть місце, починаючи з січня 2010 року. Рішення було частково ґрунтоване на доповіді, опублікованій Міністерством фінансів у 2007 році. Ще однією причиною прийняття рішення стали положення документів в рамках Державної підтримки досліджень, розвитку та інновації (Європейська комісія, 2006). Другий важливий фінський орган фінансування досліджень, Tekes, вирішив прийняти метод повного обліку витрат, починаючи 2009 року з тих же причин. Ці події допомогли переконати співробітників університетів у необхідності застосування методу обліку повних витрат для того, щоб мати право на зовнішнє фінансування. Професійні об'єднання також врешті-решт погодилися на реалізацію моделі, яка б задовольнила усі сторони.

Бізнес та промисловість

Згідно з дослідженням АЕУ щодо диверсифікації джерел доходів, найбільшим додатковим джерелом³ фінансування для вишів є кошти від приватних партнерів, які становлять у середньому 7% від доходу університету. Цифри серед університетів значно різняться і в деяких становлять менше 1%, а в деяких доходять до 25% (АЕУ 2011с: 32)⁴. Крім фінансування видатків і відшкодування витрат на конкретні види діяльності, ціноутворення відіграє особливо важливу роль, коли йдеться про спільну науково-дослідну діяльність.

Коли університети не знають обсягів повних витрат на власну діяльність, дуже важко адекватно визначити ціну досліджень, які проводяться на замовлення їх ділових партнерів. До встановлення методу повного обліку витрат, університети у Великобританії, наприклад, розраховували ціни науково-дослідних проектів на основі додаткових граничних витрат плюс умовна ставка непрямих витрат. Це часто призводило до встановлення ціни на дослідження, нижчої за собівартість, і, як результат, вважалося, що співвідношення ціни і якості наукових досліджень в університетах дуже гарне.

Ситуацію може бути змінено за умови здійснення розрахунків із використанням методології повного обліку витрат, що забезпечує вишам чітку основу для ведення переговорів зі своїми бізнес-партнерами і розрахунку відповідного прибутку. Як наслідок, зростає ціна наукових досліджень для бізнесу і промисловості і змінюються взаємовідносини між університетами та їх підрядниками. З одного боку, це може посилити переговорні позиції університетів, з іншого - у міру зростання цін відповідно можуть зрости і очікування з боку бізнесу. Саме так сталося у Великобританії після переходу до повного обліку витрат. Для того, щоб розвивати відносини з бізнес-партнерами, які змінюються, і керувати ними, університетам потрібні спеціалісти. Персонал університету, який цим займається, повинен бути здатен провести професійні переговори, укласти контракти і ефективно спілкуватися з бізнес-сектором.

³ Додаткові джерела - це будь-які крім основних: державного фінансування та плати за навчання.

⁴ В рамках дослідження дані були зібрані з більш, ніж 100 університетів в 27 країнах Європи.

Приклад: Великобританія (II)

У 2009 році огляд впливу введення методу повного обліку витрат, проведений Науковою Радою Великобританії і Університетом Великобританії (RCUK/UUK), зазначав, що багато британських університетів використовували повний облік витрат для визначення вартості власних проектів, але потім все одно схилилися до обговорення ціни, замість того щоб обговорювати собівартість власної роботи з їх партнерами по галузі (RCUK /UUK 2009). Насправді, аналіз показав, що часто занадто великий акцент робиться на вартості співробітництва університетів з промисловістю, і що необхідно змістити акцент у бік результатів, коли результати регулюються наявними бюджетами, а не навпаки. Після того, як стало зрозуміло, що ціна не може бути єдиним елементом договору, переговори стосовно укладання угод з промисловістю стали більш чіткими в таких питаннях, як інтелектуальна власність і права на публікацію. Відбулося також зростаюче визнання цінності внесків природою з боку промисловості у вигляді доступу до даних, матеріалів або об'єктів. Таким чином, академічній культурі довелося адаптуватися до більш професійних підходів до продуктивності і результатів.

При цьому, немає доказів того, що введення системи повного обліку витрат і наступне зростання ціни на університетські дослідження призвели до будь-якого скорочення співпраці з промисловістю. В дійсності, як зазначили в Конфедерації британської промисловості (CBI), її члени продовжували вважати зв'язки з університетами ключовим компонентом інноваційної екосистеми у Великобританії, яка надає економіці серйозні конкурентні переваги. Уроком, який ми можемо винести з прикладу Великобританії, є те, що введення повного обліку витрат в університетах впливає на їх відносини з промисловістю, але для тих університетів, які встановлюють чіткі механізми підтримки і політику щодо освоєння наданого фінансування, воно забезпечує можливість покласти ці відносини на більш рівноправну основу.

Благодійне фінансування, благодійні фонди

Благодійне фінансування складає в середньому 4% від загального доходу більшості європейських університетів. Установи у Великобританії, Швеції, Італії та Франції є найбільш успішними в залученні таких коштів, і їхні цифри іноді вищі, ніж наведені середні (АЄУ 2011с: 32). Політика благодійних організацій, як правило, полягає в тому, щоб покривати лише прямі витрати на дослідження, які вони підтримують. Вони можуть нести й інші витрати, в тому числі інфраструктурні, на утримання будівель і витрати на обладнання, але тільки у тому випадку, якщо це відповідає їх більш широким цілям.

Приклад: Великобританія (III)

Коли в 2005 році метод повного обліку витрат було введено на рівні проекту для британських університетів, благодійники зайняли позицію, за якої вони визнали важливість фінансової стійкості для університетів, але вважали, що відповідальність за підтримання загальної університетської інфраструктури лежить на уряді, і, отже, вони не повинні забезпечувати видатки на її підтримання. Уряд визнав справедливість цього аргументу і прийняв факт необхідності виділення державних коштів на покриття загальних інфраструктурних витрат, що виникають в процесі наукових досліджень, фінансованих благодійними організаціями. В результаті, в 2005 році був запроваджений «Грант Добродійної Підтримки» (ГДП), який забезпечує збалансоване фінансування університетів на основі оцінки якості, додатково до коштів, отриманих на наукові дослідження за допомогою ретельної оцінки у відкритому конкурсі від благодійних організацій і фондів. У 2010 році обсяг ГДП, виділених англійським університетам, склав близько 194 млн. фунтів стерлінгів. Хоча благодійні організації продовжували орієнтуватися на фінансування додаткових, прямих витрат на дослідження, які вони підтримують, введення повного обліку витрат дозволило університетам визначити повну вартість кожного ресурсу і об'єкта, використовуваного в проекті. Це, в багатьох випадках, призвело

до більш повного відшкодування витрат з боку благодійних організацій, оскільки останні з більшою готовністю погоджувались покривати витрати на інфраструктуру, безпосередньо пов'язані з тими об'єктами, вартість яких в минулому неможливо було виокремити від загальних непрямих витрат.

3.2 Важливість скоординованого підходу

Скоординований підхід за участю усіх відповідних зацікавлених сторін на інституційному рівні та на рівні співпраці між університетами, державними органами і органами фінансування полегшує процес розробки і реалізації методу повного обліку витрат і сприяє його успіху (АЄУ 2008, АЄУ 2009-2012).

Підтримка реалізації повного обліку витрат з боку державних органів та спонсорів стає вирішальною, якщо необхідно досягти значного прогресу вже в найближчі роки. Ця підтримка може надаватися в декількох напрямках: або безпосередньо через додаткове фінансування, спрямоване на модернізацію системи управління університетом та бухгалтерського обліку, чи опосередковано - через схеми фінансування, які дозволяють отримувати відшкодування витрат, розрахованих на основі методу повного обліку витрат і, таким чином, стимулювати його розвиток. При реформуванні нормативно-правової бази та розробці нових схем фінансування державні діячі та спонсори повинні працювати спільно з університетами, щоб розробити відповідні заходи і зважити на потреби установ, залежно від їх конкретного профілю, а також прийнятих у них методів управління та бухгалтерського обліку.

Самі університети можуть прискорити розвиток повного обліку витрат, працюючи разом. Це збільшує ефективність процесу реалізації і підвищує ефективність витрат, сприяє прозорості та підзвітності. Там, де державні або фінансові установи в будь-якому вигляді залучені до процесу, можна домогтися додаткових переваг, таких як поліпшення взаємної довіри і спрощення правил і процедур фінансування.

Прикладами країн, де скоординований підхід призвів до успішної реалізації повного обліку витрат, хоча і в різний спосіб, є Швеція, Ірландія і Великобританія.

Приклад: Швеція

Впровадження методу повного обліку витрат в Швеції було узгоджено на національному рівні. Повний облік витрат протягом багатьох років був предметом обговорення між університетами та органами фінансування наукових досліджень. У 2005 році Асоціація шведської вищої освіти (SUHF), яка представляє шведські вищі навчальні заклади, створила групу для опрацювання питань, що стосуються фінансування непрямих витрат. На початку група складалася з представників університетів, але незабаром її було розширено, і до її складу увійшли представники важливих органів фінансування.

В середині дев'яностих років для розробки загальноприйнятих принципів бухгалтерського обліку для шведських університетів адміністраторами університетів була створена інша група (HFR Redovisningsråd). Ця група почала обговорювати метод повного обліку витрат в якості альтернативи, після того як шведський Держконтроль піддав критиці кілька університетів за неправильний облік доходів восени 2005 року.

Обидві групи почали працювати разом в 2006 році. HFR Redovisningsråd розробила шведську модель, обговорила важливі питання і домовилася з групою SUHF. У березні 2007 року група SUHF виступили з доповіддю, в якій описали фундаментальні основи моделі, і після цього було підготовлено посібник. У листопаді 2007 року SUHF рекомендувала прийняття моделі всім своїм членам.

Реалізацію моделі обліку витрат координувала SUHF і майже всі університети імплементували модель в період між 2008 і 2009 роками. Був ряд загальних принципів, заснованих на традиційній теорії обліку витрат, якої дотримувалися всі установи, разом з тим були окремі деталі, які університети могли регулювати відповідно до своїх конкретних потреб, таких як різні системи бухгалтерського обліку або плани рахунків. Були розроблені загальні визначення і терміни. Організовувалися семінари на національному рівні для підтримки команд, що впроваджували метод в кожному навчальному закладі. Кожен університет мав команду із реалізації проекту, що складалася, як правило, з фінансових та/або планових відділів. Проблеми, що виникали, вирішувалися спільно і рішення були доступні для всіх. Участь в цих координаційних заходах з боку всіх університетів була добровільною, і у відповідь вони отримували вигоду від обміну досвідом і знаннями.

Хоча ніякі додаткові державні кошти не були виділені на реалізацію програми, уряд підтримав цей процес політично. У грудні 2009 року в Угодах про державні послуги⁵ для органів державного фінансування наукових досліджень зазначалась необхідність застосування методу повного обліку витрат, а також те, що дослідницькі гранти повинні фінансувати прямі і непрямі витрати у рівних пропорціях.

Приклад: Ірландія

Розвиток повного обліку витрат в Ірландії було розпочато колективно сімома ірландськими університетами у 2006 році. Ірландські університети переживали важливий процес реформ, і уряд Ірландії ініціював підтримку реформ та інновацій в ірландській системі вищої освіти з боку Фонду стратегічних інновацій (SIF) через Орган управління вищою освітою (HEA), державне агентство фінансування вищої освіти.

Проект із впровадження повного обліку витрат розпочався на початку 2007 року. Ірландські університети вважали дуже корисним впровадження послідовної моделі у всьому секторі, і це також стало важливим фактором для національних фінансових установ. Через Асоціацію ірландських університетів (IUA), яка є представницьким органом для ірландських університетів, університети прийняли пропозицію розробити метод повного обліку витрат для всього сектору в рамках програми SIF. Фінансування в обсязі близько 2 мільйонів євро було надане для розвитку моделі Повного економічного обліку витрат. Ця підтримка стала ключовим чинником у розвитку повного обліку витрат в Ірландії.

Першим кроком стало призначення зовнішніх консультантів для вироблення концептуальної основи, яка лягла в основу моделі Повного економічного обліку витрат. Ця концептуальна основа була погоджена і підписана сімома університетами, після чого було сформовано дві групи:

- національна керуюча група із загальною відповідальністю за всі аспекти проекту, що стосуються нагляду та прийняття рішень. Вона включила в себе представників місцевих керуючих груп і ряд технічних представників (наприклад, спеціалістів з фінансів, IT, HR, досліджень та Асоціації ірландських університетів). Крім того, ряд вже існуючих груп відіграли консультативну роль у процесі, наприклад, університетська група головних фінансових менеджерів.
- робоча група під керівництвом менеджера проекту Асоціації ірландських університетів, яка включила в себе сім проектних менеджерів із розробки Повного економічного обліку витрат

⁵ Інструкція від Міністерства до урядових установ.

з кожного університету. Окремі проектні менеджери були відповідальними за впровадження моделі в їх власній установі, а координацією на національному рівні займався керівник проекту від Асоціації ірландських університетів.

Були реалізовані дві різні фази проекту. Перша фаза передбачала розробку концептуальних рамок для повного обліку витрат, а друга фаза - детальне проектування та впровадження повного обліку витрат в університетах.

Реалізація послідовної моделі повного обліку витрат була завершена в 2012 році у всіх семи університетах Ірландії. Подальші уточнення до моделі, однак, вносяться і дотепер, і процес цей в даний час централізовано координується, що забезпечує збереження узгодженості моделей і порівнянності результатів. Скоординований підхід до повного обліку витрат в Ірландії став дуже успішним. Сильні структури управління проектом були необхідні у вирішенні проблем, пов'язаних з національною координацією.

Приклад: Великобританія (IV)

Своїм успіхом розвиток повного обліку витрат у Великобританії завдячує тісній співпраці між урядом, органами фінансування і університетами. Хоча його впровадження розпочали на вимогу уряду, витрати його розвитку полягають у роботах, проведених самими університетами раніше.

Розробка методу повного обліку витрат тривала протягом восьми років з 1997 до 2005 рр. під егідою Об'єднаної керуючої групи обліку витрат і ціноутворення (JCPSG), яка є представництвом, що об'єднує членів восьми університетів та фінансових рад Великобританії та отримує державне фінансування. Після того, як JCPSG завершила свою роботу в кінці 2005 року, метод повного обліку витрат у Великобританії продовжив розвиватися під контролем Національної Групи із розробки стратегії фінансової стійкості, яка працювала в тісному співробітництві з Групою розвитку Прозорого підходу до калькуляції витрат (TRAC), при чому обидві групи мали у своєму складі представників від університетів і фінансових рад.

Перший етап TRAC, а саме визначення вартості досліджень і навчання із використанням методу обліку витрат, оснований на аналізі діяльності високого рівня, був розроблений пілотною групою з дев'яти університетів у 2001 році, при цьому 30 інших університетів почали використовувати цю методологію трохи пізніше цього ж року, і всі решта британських університетів - в 2002 році.

Другий етап (повний економічний облік витрат на проектному рівні) був також розроблений пілотною групою з дев'яти університетів, які працювали в тісній співпраці з науково-дослідними радами Великобританії. Методологія була прийнята всіма британськими університетами у вересні 2005 року, і обрана науково-дослідними радами для визначення вартості науково-дослідних проектів і ціноутворення.

Такий скоординований підхід мав ряд переваг. По-перше, він забезпечив достатню гнучкість методики, що зробило її прийнятною для широкого кола університетів та їх представництв. По-друге, хоча всім університетам довелося понести витрати на впровадження методу, ці витрати були значно нижчими, ніж вони могли б бути без скоординованого підходу.

По-третє, це забезпечило визнання методології спонсорами як надійної і, оскільки вони самі брали участь в її розробці, вони повинні були погодитися з тим, що розраховані витрати є цілком реалістичними. Нарешті, це також дозволило університетам вкотре запевнити уряд у тому, що вони в змозі облікувати використання державного фінансування і більш ефективно управляти ресурсами.

3.3 Стан імплементації системи повного обліку витрат в Європі

Як видно із наведених у додатку оглядів країн, стан впровадження системи повного обліку витрат в Європі сильно різниться. Навіть в межах 14 систем вищої освіти, дані стосовно яких збиралися під час EUIMA і попередніх проектів, рівень розвитку цієї системи обліку витрат часто сильно відрізняється між установами.

В зрілих і передових системах університети демонструють більш-менш однаковий рівень реалізації, але відрізняються відносно стратегічного використання повного обліку витрат. Великобританія, Ірландія, Фінляндія та Швеція, які були першими країнами, які ініціювали цей процес, є найбільш просунутими системами в плані розвитку і реалізації методології повного обліку витрат. І, хоча в цих країнах повний облік витрат був реалізований в масштабах всієї системи, це було зроблено по-різному: Ірландія, Швеція та Великобританія розробили загальносекторальні моделі шляхом скоординованого підходу на основі співпраці між університетами. В той час як у Фінляндії окремі університети самостійно розробили власну методологію повного обліку витрат у відповідь на вимоги з боку міністерства та національних рад фінансування наукових досліджень. В системах, де методологія повного обліку витрат знаходиться на стадії зрілості, кілька університетів використовують дані, отримані за її допомогою, для стратегічного управління та прийняття рішень так, як це ілюструють приклади британських та ірландських університетів в розділі 5.

Багато університетів в Нідерландах також вельми просунулися в реалізації та стратегічному використанні повного обліку витрат, але там не було скоординованого процесу або державних вимог до всієї системи. Основними чинниками були повніше відшкодування витрат за контрактними дослідженнями або потреба в надійній фінансовій інформації для підтримки прийняття внутрішніх рішень. Сьогодні більшість голландських університетів використовують метод повного обліку витрат.

Австрія, Бельгія (фламандські громади та франкомовне співтовариство), Франція і Німеччина знаходяться в процесі впровадження методу повного обліку витрат, хоча між цими системами залишаються відмінності. Рівень розвитку методу також сильно відрізняється між університетами, незважаючи на те, що дискусії на тему повного обліку витрат тривають протягом декількох років.

В Австрії створення системи комерційного обліку стало вимогою законодавства у 2002 році. Однак, вже після перших кроків у напрямку загального підходу до визначення методу повного обліку витрат, здійснених у 2007 році під впливом вимог 7-ї Рамкової Програми, стало зрозумілим, що цей підхід не зазнав успіху і, в даний час, окремі університети розробляють свої власні моделі.

Подібний розвиток подій можна спостерігати і в Німеччині, де університети сформулювали загальні принципи в так званій «резолуції Грайфсвальда» в 1999 році, але отримати схвалення державного міністерства фінансів їм не вдалося. Крім того, в деяких регіонах університетам все іще доводиться використовувати камеральний метод бухгалтерського обліку, що сильно ускладнює впровадження системи повного обліку витрат. Таким чином, ситуація в Німеччині є дуже різноманітною, а деякі установи є набагато більш просунутими, порівняно з іншими.

У Бельгії та Франції ряд університетів розпочав розробляти методологію повного обліку витрат ще кілька років тому. Незважаючи на те, що там немає офіційно скоординованого підходу на рівні системи, університети активно обмінюються досвідом і підтримуються відповідними асоціаціями та національними ректорськими конференціями. Деякі установи або нещодавно досягли значного прогресу в плані реалізації методу повного обліку витрат, або вже запустили робочу систему.

Це також стосується і деяких португальських університетів, хоча в Португалії підтримка державної влади та спонсорів є дуже незначною і значно менш розвинуте співробітництво між закладами.

У Польщі тільки три університети почали процес впровадження, але протягом останніх років серед університетів значно збільшилося усвідомлення важливості фінансової стійкості.

У Хорватії і Туреччині обговорення повного обліку витрат в університетах були розпочаті в рамках проекту EUIMA-Повний облік витрат. У цих системах університети вже пройшли етап планування і деякі протягом останніх кількох років приступили до фази реалізації. У Хорватії і Туреччині університети об'єднали зусилля, щоб розробити спільні проекти, які в Туреччині очолює Рада вищої освіти СоНЕ (YÖK). Проект EUIMA-Повний облік витрат, таким чином, справив значний вплив на країни-учасниці і їх освітні системи.

3.4 Висновки

Аналіз показує, що протягом останніх років Європейські університети досягли значного прогресу в реалізації повного обліку витрат. АЄУ змогла зробити свій внесок за допомогою безперервної роботи над цією темою з моменту виходу її першої публікації у 2008 році (АЄУ 2008). Семінари, проведені в різних країнах, та ознайомчі візити в рамках проекту EUIMA сприяли розвитку повного обліку витрат в європейських університетах і надавали учасникам платформу для взаємного навчання шляхом обміну досвідом та передовою практикою. Але, незважаючи на ці позитивні зміни, є ще дуже багато установ, які залишаються неспроможними повною мірою визначити власні витрати або використовувати повний облік витрат належним чином і для стратегічних цілей. Отже, подальші заходи та підтримка розвитку є критично важливою для поглиблення досягнутого прогресу.

Для забезпечення подальшого розвитку повного обліку витрат в європейських університетах необхідно дотриматися ряду вимог. На системному рівні цей процес потребує підтримки двох видів: безпосередньо через реформи правової бази для підвищення фінансової самостійності університетів там, де це необхідно, шляхом надання фінансової підтримки розробки та впровадження методології повного обліку витрат, через освітню підтримку у вигляді навчання персоналу. Та опосередковано, а саме - громадські спонсори повинні стимулювати розвиток системи повного обліку витрат за допомогою правил фінансування, які дозволяють отримувати відшкодування реальних витрат. Як показала 7-ма Рамкова програма і кілька програм державного фінансування, це може бути потужним стимулом для цього важливого процесу змін.

Приклади різних країн показують, що є кілька способів організувати реалізацію процесу за участю різних суб'єктів. Примітним є те, що участь державних органів і політиків в цьому процесі може мати різні форми. У Великобританії так звані буферні органи рішуче підтримали процес від самого його початку. В Ірландії процес проводився університетами, але підтримувався за рахунок державного фінансування. В той же час в Швеції не було ніякої додаткової фінансової підтримки з боку уряду, а політична підтримка була надана у вигляді прийняття методології повного обліку органами державного фінансування досліджень.

Ці приклади демонструють, що скоординований підхід до реалізації повного обліку витрат може покращити ефективність цього процесу як з точки зору витрат, так і з точки зору покращення прозорості і підзвітності, що в результаті призводить до поглиблення довіри між фінансовими установами та університетами. Крім того, скоординований підхід дає можливість спростити правила та процедури фінансування, створює потенціал для розробки узгодженого підходу серед спонсорів та поліпшує систему фінансування в цілому.

4 Інституційний рівень: успішні приклади впровадження системи повного обліку витрат

Спосіб, яким повний облік витрат здійснюється на інституційному рівні, варіюється поміж університетами і залежить від низки зовнішніх і внутрішніх факторів. Незважаючи на те, що корисною може бути наявність загальних принципів, дуже важливо поважати інституційну різноманітність і пристосовувати модель і процес її впровадження до конкретних потреб кожної установи. Умовна дорожня карта, розроблена АЕУ, допомагає структурувати процес впровадження (АЕУ 2008: 73-77).

Після того, як цілі визначені на стратегічному рівні, необхідно провести ситуаційний аналіз для того, щоб оцінити профіль установи в різних аспектах (з точки зору структури витрат, ступеня самостійності, джерел фінансування і т.і.). Даний вид аналізу обов'язково має бути доповнений оцінкою зовнішнього середовища. Вона повинна включати в себе оцінку партнерського середовища і можливостей отримання фінансування, вивчення передових прикладів, реалізованих в галузі, та можливостей співпраці та координації з іншими університетами, органами фінансування та державними органами. На цій підставі керівництво повинне ініціювати процес шляхом створення групи управління проектом і відповідного розподілу фінансових і людських ресурсів. Подальші кроки включають в себе вирішення питання необхідності залучення зовнішньої допомоги чи консультантів і мету їх залучення.

4.1 Загальні фактори успіху

Необхідність у зацікавленості керівництва та наявності ефективної комунікації

Однією з ключових умов для успішного розвитку повного обліку витрат є наявність зацікавленості з боку керівництва університету. На стратегічному рівні необхідно визначити чіткі цілі для реалізації. Тому керівництво повинне сформулювати чітке бачення (того, що вони хочуть досягти). Після цього необхідно проаналізувати потенційні перешкоди на шляху застосування системи повного обліку витрат і розпочати їх активне та систематичне вирішення по всьому закладу. Роль керівництва полягає у сприянні скоординованому підходу із залученням всієї громади університету, а також у спілкуванні з різними адміністративними одиницями, що беруть участь у реалізації проекту. Завданням керівництва університету є також налагодження зовнішніх зв'язків та взаємодія з іншими університетами, спонсорами та державними органами задля підтримки цього комплексного процесу змін необхідними законодавчими та політичними реформами.

Приклад: Університет Коїмбри

Університет Коїмбри є прикладом установи, де зацікавленість керівництва стала ключем до успішної реалізації повного обліку витрат. У 2000 році університет почав працювати над методом обліку витрат на підставі діяльності. Ніякої зовнішньої підтримки в процесі роботи вони не отримали (ні фінансової, ні будь-якої іншої), і вона стала можливою лише завдяки фінансовим можливостям університету та жвавій зацікавленості його керівництва. Топ-менеджмент відчував необхідність отримати інструмент стратегічного управління, який би дозволив ефективно розподіляти ресурси, розуміти інституційні чинники витрат, застосувати послідовний підхід до планування, моніторингу та оцінки роботи організації. З самого початку університетське керівництво намагалося досягти прихильності і з боку керівництва факультетів. Це було важливо, адже саме факультети були відповідальні за дані та рішення щодо власної специфічної Системи обліку та розподілу часу, навантаження (фактичне число навчальних годин) і його розподіл. Крім того, команда розробників проекту отримала спонсорів в особі керівництва університету та базування в Університетській адміністрації. Це був невеликий колектив активних і відданих справі людей з високим рівнем кваліфікації. З самого початку проекту чітка, безперервна та ефективна комунікація між різними групами і організаційними рівнями набула особливо важливого значення, що сприяло його успішній реалізації.

Розвиток людських ресурсів

В останнє десятиріччя з'явилося багато факторів, що призвели до трансформації сектора вищої освіти, і серед них відмічають нові вимоги і види діяльності, еволюцію місії університетів і підвищення конкурентності середовища. Ці зміни також вплинули на роль керівництва та персоналу університетів, на необхідні їм у зв'язку із цим навички (АЕУ 2011с: 54). Це твердження справедливе і по відношенню до фінансового менеджменту університетів, і конкретно до реалізації та використання методики повного обліку витрат.

І процес впровадження системи повного обліку витрат, і робота цієї системи, її використання вимагають участі професійно підготовленого і досвідченого персоналу. У попередній роботі АЕУ щодо впровадження системи повного обліку витрат особливо ефективним механізмом, який краще підходить для конкретних потреб галузі, був визнаний обмін знаннями між університетами (АЕУ 2008: 55). Під час навчальних поїздок та семінарів, організованих в рамках проекту EUIMA, консультації типу «від сектора сектору» знову показали себе відповідними вимогам. Реалізація і правильне застосування системи повного обліку витрат вимагає глибокого розуміння особливостей освітнього і наукового середовища. У деяких випадках, зокрема у початковій фазі реалізації, може знадобитися зовнішня підтримка та консультації.

Особливо важливо, щоб система повного обліку витрат використовувалася розумно і у такий спосіб, який би не суперечив основним цілям діяльності вишів. Дані повинні правильно інтерпретуватися і призводити до вірних висновків. Адміністративний персонал, отже, повинен бути в змозі зв'язати фінансові результати з довгостроковими стратегічними наслідками та індивідуальними проектними рішеннями. Це вимагає широкого спектру навичок і спеціальних знань, які адміністративні робітники повинні мати для застосування результатів обліку і ефективного спілкування з викладацьким складом.

У довгостроковій перспективі університети повинні розробити стратегії, здатні залучити висококваліфіковані кадри у фінансовий і стратегічний менеджмент установ. Фінансова функція повинна еволюціонувати від «функції комплаєнсу» в повноцінну функцію сприяння розвитку бізнесу, яка бере участь у стратегічному розвитку установи (АЕУ 2011с: 70).

Загальні принципи - різні моделі

Хоча можна визначити основні загальні принципи повного обліку витрат, існують різні моделі як його структури, так і способів реалізації. Підхід «Один універсальний розмір для всіх» не спрацює. Різноманітність систем повного обліку повинна відображати різноманітність профілів і місій установ. Гарним прикладом безлічі можливих інструментів є методи розподілу часу. Використання часу може визначатися за допомогою табелів робочого часу, оглядів персоналу, інтерв'ю з персоналом, створення профілю персоналу та інших інструментів. Використовувані фактичні дані можуть надходити із різних джерел і збиратися в різні проміжки часу. Кожен університет повинен визначити найбільш відповідний інструмент, залежно від контексту, в якому він працює. Отже, система обліку витрат є гнучким інструментом, який потрібно адаптувати до профілю установи.

4.2. Визначення методології обліку витрат

Створення методології обліку витрат слід починати з визначення різних видів діяльності, які повинні бути обраховані. Це також вимагає виділення об'єктів витрат і визначення чинників витрат, на основі яких може бути розроблений спосіб розподілення. Цей етап проекту повинен забезпечити належний і надійний збір даних. А на це, в свою чергу, може знадобитися значна кількість часу, залежно від наявності та якості даних. Важливо ввести в дію відповідні механізми забезпечення якості (щодо всього циклу проекту), який дозволить бути впевненими, що отримані вихідні дані вимірюють витрати у повній мірі і надійним способом. Після того, як модель визначена, можуть знадобитися додаткові уточнення і коригування, залежно від того, як і для чого будуть використовуватися дані.

Цей розділ містить приклади університетів з усієї Європи, які вже реалізували систему повного обліку витрат. Він описує, як ці установи розробили власні методи обліку витрат, проблеми, з якими вони зіткнулися, і способи, якими їм вдалося подолати ці проблеми. Ці приклади забезпечать практичною інформацією ті установи, які планують розвивати систему повного обліку витрат, та проілюструють найбільш важливі аспекти, на які необхідно зважити в ході реалізації.

Університет Амстердама (NL)

Заснований в 1632 році · приблизно 33000 студентів · більше 5 000 співробітників · комплексний університет

Впровадження методу повного обліку витрат в Університеті Амстердама було обумовлено бажанням ради директорів раціоналізувати прийняття фінансових рішень в рамках університету на основі належної інформації щодо реальної вартості заходів. Воно стало частиною більш широкого кола заходів, метою якої було створення нової структури управління та бюджетування в університеті.

Паралельно із здійсненням повного обліку витрат відбулася комплексна реорганізація всіх допоміжних підрозділів: більшість співробітників відділів підтримки були згруповані в обмежену кількість центральних загальних обслуговуючих підрозділів. Ці підрозділи були організовані, щоб створити додаткову вартість для внутрішнього використання, а також в якості чинника витрат. З 2006 року спільні сервісні підрозділи повинні були покривати власні повні витрати, стягуючи оплату за свої послуги з усіх внутрішніх клієнтів, відповідно до кількості наданих ними послуг за базовими ставками. Ці ставки щорічно встановлювалися Радою.

Одночасно була переглянута внутрішня модель фінансування. У новій моделі більш ніж 90% грантів, отриманих від уряду, та прибутку, одержаного від плати за навчання, розподіляється між фа-

культетами. Розподіл в основному базується на параметрах продуктивності або отриманого результату діяльності, які, в свою чергу, знаходяться у приблизній відповідності з національними параметрами фінансування. Більш точному розподілу коштів сприяють внутрішні політики, цілі і завдання в галузі досліджень і викладання.

Всі факультети тепер побачили у своїх фінансових звітах, що зміни у використанні ними об'єктів і послуг чинять безпосередній вплив на їх витрати і, отже, на наявний бюджет на викладання та наукові дослідження.

Впровадження відповідної системи повного обліку витрат стало ключовим моментом у наданні університетами власним факультетам та децентралізованим підрозділам повної відповідальності за їх бюджети. У таблиці нижче наведено деякі з найбільш важливих елементів нинішньої фінансової системи:

Під час розробки та подальшого розвитку моделі повного обліку витрат в фінансовій системі уні-

Таблиця 1. Важливі елементи фінансової системи університету Амстердама

Осередки витрат		Бюджетні асигнування	
Центри витрат	Чинники витрат	Діяльність	Бюджетні параметри
Інфраструктура, що використовується студентами, вступ, номери коледжів	# Студенти	Викладання	# ЕС студентів
Відділ кадрів	# Чисельність персоналу		# МА бали
Фінансовий відділ	# Опрацьовані рахунки		# Першокурсники
Відділ ICT	# Робочі станції	Наукові дослідження	# Кандидатські дисертації
Університетська бібліотека	# FTE академічний персонал		% від контрактних надходжень
Нерухомість та пов'язані об'єкти	# Квадратні метри		# Ма бали

верситету були використані наступні принципи:

- а) Усі витрати в університеті мають бути виправдані на підставі того, чи забезпечують вони, прямо або опосередковано, додану вартість навчання або досліджень. Для реалізації цього принципу в своїй процедурі бюджетування університет Амстердама використовує листи розподілу витрат суворо регламентованого формату, з яких видно, як кожен окремий елемент і центр витрат співвідноситься з викладанням та дослідженнями.
 - б) Розподіл бюджету та дохід від контрактів зосереджені виключно на факультетах інститутів, які здійснюють викладання та займаються дослідженнями: вони є центрами прибутку, всі інші підрозділи та відділи є функціональними центрами витрат.
 - в) Час, витрачений академічним персоналом, є основним чинником витрат у системі розподілу витрат на навчання та дослідження. Ставки повних витрат виражаються в євро на годину (євро/год.) і складаються з витрат на персонал і компоненту непрямих видатків. Останній також виражається в євро/год. (не в % прямих витрат на персонал), оскільки це краще відображає зв'язок з цими витратами, ніж посада або стаж працівника.
 - г) Різниця в ставках повних витрат виправдана значними відмінностями у витратах. Тому університет Амстердама застосовує різні ставки (компоненти ставок) в залежності від рівня заробітної плати, структури непрямих витрат різних факультетів, а також непрямих витрат, пов'язаних з викладанням або науково-дослідною діяльністю.
 - д) Система спрямована на підготовку інформації, що слугує основою для прийняття рішень на всіх організаційних рівнях. Тому всі принципи розподілу бюджету і спрямування витрат були інтегровані у фінансову систему. Внутрішні фінансові звіти щомісячно оновлюються і всі декани, директори та менеджери мають доступ до електронної інформаційної системи управління і повинні враховувати цифри, представлені там.
- Через шість років після введення системи повного обліку витрат в рамках модернізованої моделі

управління аналіз показав, що переваги допомогли подолати початкові побоювання більшості членів університетської спільноти. Був створений новий спосіб мислення і дій.

Деякими з позитивних змін є:

- а) Зросла обізнаність щодо собівартості, і це сприяло творчому підходу на всіх організаційних рівнях до питань економії витрат і збільшення ефективності.
- б) Прийняття рішень, по своїй суті, стало більш орієнтованим на викладання і дослідження: оскільки розподіл бюджету і витрат зосереджений на створенні доданої вартості для основної діяльності, менше енергії витрачається на внутрішні переговори.
- в) Частка витрат, яку несе на собі університет, крім тих, що відшкодовуються по контракту або субсидіюються на основі фінансування повних витрат, можна чітко і прозоро побачити: раніше неявні або приховані внески в договірну діяльність стали чітко сформульованими. Це зміцнило переговорні позиції університету в перемовинах з зовнішніми партнерами (у тому числі, з міністерством освіти).
- г) Оскільки фінансові процедури були нормалізовані й інтегровані у фінансову систему, університету Амстердама вдалося значно скоротити кількість обслуговуючого фінансову систему персоналу. Крім того, протягом наступних 6-ти років вдалося досягти близько 20% загального скорочення витрат на підтримку.

Університет Гельсінкі (FI)

Заснований в 1640 році в Турку, переведений в Гельсінкі в 1828 році · 37000 студентів · 8600 співробітників · комплексний університет

В 7-й Рамковій програмі ЄС була передбачена можливість декларування непрямих витрат на основі фактичних понесених витрат, що дозволило університетам отримати більший відсоток відшкодування витрат за умови використання ними сертифікованої методології. Після цього подібні рішення були прийняті Академією Фінляндії та TEKES, двома основними органами фінансування наукових досліджень у Фінляндії. Тому Університету Гельсінкі довелося вжити заходів щодо запровадження методології, яка б дозволила визначити загальні витрати на наукові дослідження. Загальна вартість дослідного проекту включає в себе всі прямі і непрямі витрати на персонал, адміністрування, послуги підтримки, створення умов та обладнання. Для ідентифікації і виділення сумарних витрат на дослідження було обрано метод обліку витрат на основі аналізу діяльності.

Передумови

Починаючи з кінця 1990-х років, Університет Гельсінкі розробляв сховище даних. Десять років по тому інформація з головних центральних ІТ систем, таких як бухгалтерська (SAP), кадрова (в тому числі стосовно заробітної плати) та інформація про студентів, тепер щоденно може передаватися до цього сховища. Крім того, з початку 2009 року більшість університетських структурних підрозділів змогли почати використовувати запропоновану ним систему розподілу робочого часу SoleTM, інформація з якої також передається в сховище даних. Доступ до всієї життєво важливої інформації в рамках однієї системи сприяв створенню системи повного обліку витрат. Набагато простіше формувати звіти з використанням інформації з декількох систем, коли всі дані доступні з єдиної бази даних.

Напрями діяльності та чинники витрат

Одним з перших завдань повного обліку витрат стало визначити напрямки діяльності і вибрати чинники витрат. Основні сфери діяльності для Фінських університетів були визначені Міністерством освіти і культури:

- навчання

- дослідження
- соціальна взаємодія
- творча діяльність (крім університету Гельсінкі)

Інші види діяльності є адміністративними та службовими допоміжними послугами, і витрати на них мають бути включені до витрат на основну діяльність, використовуючи чинники витрат. Обраними чинниками витрат були:

- ефективний робочий час
- людино-роки
- кількість студентів
- кількість науково-дослідних проектів

Кількість квадратних метрів простору вважалася чинником витрат на оренду та інших витрат на створення умов роботи. Було прийнято рішення використовувати ефективний робочий час, тому що результат роботи був більш-менш однаковим; і не було ніякого сенсу в ускладненні моделі шляхом збільшення кількості чинників витрат.

Витрати на заробітну плату і нарахування

Зарплати були прив'язані до сфер діяльності за допомогою інформації, наявної в системі розподілу робочого часу. Робочий час кожної людини був пов'язаний системою даних з його/її зарплатою, і витрати на заробітну плату були розподілені по сферах діяльності пропорційно розподілу робочого часу. Записаний робочий час - це час ефективної роботи, він не включає в себе оплачувану відсутність, таку як щорічна відпустка і знаходження на лікарняному. Ці додаткові витрати на персонал включаються в зарплатний підвищувальний коефіцієнт, в який, крім них, також включаються обов'язкові відрахування, пов'язані з, наприклад, положенням про соціальну безпеку і пенсіями та іншими видатками відповідно до національного законодавства і колективних договорів. Інформація про оплату відсутності доступна в системі управління персоналом, а інформація про обов'язкове забезпечення відображається в SAP. На початковому етапі співвіднесення одиниці витрат на персонал з одним із видів основної діяльності використовувалися одиниці витрат на заробітну плату із нарахуваннями. Пізніше на підставі конкретних ставок зростання заробітної плати конкретних співробітників був визначений середній підвищувальний коефіцієнт на заробітну плату в розмірі 53,3%. Цей середній коефіцієнт є однаковим по всьому університету і використовується при подачі заявки на фінансування та створенні звітності про використане фінансування проекту на основі повного обліку витрат. Ставка перераховується щороку після закриття рахунків попереднього року, отримання всіх інших необхідних відомостей. Зміни протягом 2009 та 2010 рр. були незначними, а з 1 січня 2012 року підвищувальний зарплатний коефіцієнт досяг 55%.

Витрати на центральну адміністрацію

Витрати на центральну адміністрацію спочатку повинні були бути співвіднесені з академічними видатками. Деякі витрати можуть бути віднесені як до академічного блоку, так і до основної діяльності, до якої відносять витрати на студентів та підтримку науково-дослідної роботи. Витрати на підтримку студентів було виділено в академічних розділ разом із викладанням, з використанням кількості студентів в якості чинника витрат. Чинником витрат на підтримку науково-дослідної роботи була кількість науково-дослідних проектів. Решту витрат центральної адміністрації було виділено в академічний розділ за допомогою людино-років в якості чинника витрат.

Допоміжні види діяльності

На додаток до адміністративних витрат були визначені витрати на підтримку діяльності, до яких віднесли, у тому числі, витрати мовного центру і бібліотеки. Витрати мовного центру були виділені

в академічний підрозділ, а чинником витрат була визначена кількість студентів. В якості чинника витрат на бібліотеку були виділені людино-роки. Є й інші підрозділи, що надають свої послуги, такі як центри лабораторних тварин, але їх послуги оплачуються всередині організації, і видатки на них вже було включено в структуру видатків академічних підрозділів.

Академічні підрозділи

Сумарні витрати на академічні підрозділи були співвіднесені з основними видами діяльності, прямо або опосередковано, а в якості чинника витрат був визначений розподіл ефективного робочого часу. Витрати на студентів, на підтримку науково-дослідної діяльності, витрати мовних центрів, а також деякі інші витрати на викладання та наукові дослідження були безпосередньо співвіднесені зі сферами діяльності. Витрати на об'єкти нерухомості було виокремлено за допомогою внутрішніх ставок орендної плати. Деякі витрати, пов'язані з використанням на навчальні зали та науково-дослідні лабораторії, можуть бути безпосередньо співвіднесені з конкретною діяльністю. Решту витрат на нерухомість та витрати на загальне управління (центральне і місцеве, а також інші витрати, які не можуть бути виділені безпосередньо) були співвіднесені з окремими видами діяльності з використанням ефективного робочого часу в якості чинника витрат.

Визначення загальних ставок непрямих витрат

Після того, як загальні витрати були співвіднесені з академічними підрозділами та сферами діяльності, були проаналізовані результати і встановлена загальна норма непрямих витрат на дослідження, яку необхідно додавати до загального обсягу витрат на заробітну плату. Як зазначалося, загальний обсяг витрат на зарплату складається з витрат на ефективний час роботи і підвищувальний коефіцієнт, який враховує в тому числі оплачувану відсутність та обов'язкове соціальне забезпечення. Університет Гельсінкі охоплює всі сфери навчання, окрім інженерії та ділового адміністрування. Було очевидно, що загальна ставка непрямих витрат різних академічних підрозділів буде відрізнятися. Встановлення єдиного коефіцієнту непрямих витрат на весь університет занадто спростить систему. Сам університет розташований в чотирьох університетських містечках в Гельсінкі, а академічні підрозділи з подібними структурами витрат розташовані на території одного кампусу. Тому можна було встановити єдині ставки відшкодування непрямих витрат на дослідження для кожного окремого кампусу, за винятком одного: структура витрат факультетів Кампусу Вііккі була такою, що довелося встановити дві ставки витрат.

Ставки непрямих витрат на дослідження в Університеті Гельсінкі варіювалися між 84% і 112%, залежно від кампусу і предметної області і, починаючи з 2008 року, розраховувалися на підставі фінансової інформації. Розрахунки, зроблені на підставі даних з 2008 року, оновлюються щорічно. В 2009 і 2010 роках зміни були незначними і ставки непрямих витрат не мінялися. А розрахунки, здійснені на підставі фінансової інформації 2011 року, за рахунок збільшення заробітної плати і більш високих витрат на об'єкти інфраструктури, змусили з 1 січня 2012 року скоригувати ставки. Ставки непрямих витрат відтоді різняться між 93% і 128%. Одночасно були розраховані ставки непрямих витрат на викладання, які виявилися набагато вищими, ніж ставки витрат на дослідження, і склали від 114% до 150%. Остаточний аналіз причин більш високих ставок ще не був завершений, але стало зрозуміло, що однією з причин є вартість використання лекційних залів. Ставки включають в себе витрати на цілий рік, а лекційні зали не використовуються взагалі протягом майже чотирьох місяців кожного року.

Трінті-коледж в Дубліні (ІЕ)

Заснований в 1592 році · 16 747 студентів в 2010/11 · 2860 штатних співробітників · комплексний університет

Підхід Трінті-коледжа в Дубліні (ТКД)

Трінті-коледж в Дубліні є частиною групи з семи ірландських університетів, які розробляли загальну модель повного обліку витрат. Одразу після створення національної керівної групи в ТКД утворюються локальні групи:

- місцева керуюча група під головуванням спонсора проекту (старший науковий співробітник

університету), яка складалася з менеджера проекту повного економічного обліку, академічних представників від кожного факультету, плюс ряд технічних представників (наприклад, від фінансового відділу, IT, HR, дослідного відділу).

- робоча група, створена під керівництвом менеджера проекту повного економічного обліку, яка включала в себе представників кожної області, відповідальних за надання інформації і даних для проекту повного економічного обліку.

На основі концептуальних рамок і рішень, прийнятих національними та місцевими групами, невелика команда фінансового відділу, за підтримки місцевих керуючих і робочих груп, взяла на себе відповідальність за роботу і оприлюднення результатів роботи моделі повного економічного обліку.

Ірландська модель повного економічного обліку.

Модель повного економічного обліку, затверджена сімома ірландськими університетами, викремлює всі витрати з основних видів діяльності університету, тобто, викладацької, наукової та іншої діяльності. Цей процес можна розділити на шість стадій:

Етап 1: витрати/ресурси ідентифікують у фінансовій звітності, після чого застосовують два види специфічних коригувань, передбачених моделлю повного економічного обліку, а також ряд інших коригувань (наприклад, урахування пенсій) з метою порівняння результатів. Специфічними коригуваннями є:

- I. Фінансування та інвестиції - для покриття витрат на запозичення (процентів), а також альтернативних витрат і грошових коштів самої установи, використовуваних на фінансування раціоналізації бізнесу та розвитку потенціалу установи і її можливостей.
- II. Інфраструктура - відображає довгострокові повні витрати на підтримку інфраструктури в належному та продуктивному стані відповідно до критеріїв, прийнятих в секторі.

Етап 2: Повні економічні витрати розподіляються на витрати академічних підрозділів (наприклад, факультетів, шкіл і дисциплін) з використанням узгоджених чинників загальних витрат. Наприклад, за ірландською моделлю виділяють:

- витрати на IT в розрізі трьох блоків - (I) специфічні витрати академічного блоку, що відбуваються в ньому безпосередньо; (II) інфраструктурні витрати, засновані на квадратних метрах; і (III) всі інші види витрат, розподілені на основі еквівалентів повного часу (ЕПЧ) персоналу і студентів.
- Службові/витрати на нерухомість, чинником яких є квадратні метри, а важелем вважають тип займаного простору, а саме: високотехнологічна лабораторія, лабораторія, клас/офісний простір, складські приміщення.
- Централізоване адміністрування - в 2009/10 рр. повний економічний облік витрат центрального адміністрування розділив їх на два блоки: витрати на наукові дослідження та всі інші витрати. Було вирішено, що у 2010/11 рр. та наступних роках основних блоків адміністративних витрат буде вже п'ять. Серед них були такі види з окремими чинниками витрат для кожного блоку: витрати, пов'язані зі студентами; пов'язані з персоналом; витрати на зарубіжних студентів; науково-дослідні витрати та всі інші витрати.

Етап 3: Повні економічні витрати на академічний підрозділ виділяються за трьома категоріями (викладання, наукові дослідження та інше), які, в свою чергу, поділяються на дев'ять блоків витрат на академічну діяльність. Цей розподіл залежить головним чином від Профілів академічної діяльності (ПАД), які розробляються викладачами і є одними із ключових чинників, що використовуються в процесі повного економічного обліку. Іншими чинниками є ПАД-залежні витрати на персонал (цей чинник ґрунтується на витратах на персонал окремого академічного підрозділу, які розраховуються, як правило, на основі коефіцієнтів ПАД, про які вже згадувалось вище), ЕПЧ студентів, головні

кошторисні оцінки нерухомості і т.і.

Етап 4: ПАД 9: управління та управлінські витрати розподіляються на всі вісім блоків витрат на академічну діяльність, чинниками яких є ПАД-залежні витрати на персонал.

Етап 5: ПАД 5 та 6: витрати на наукові дослідження (за відсутності зовнішнього спонсора виробництва та інших досліджень і наукової діяльності) розподіляють на три блоки витрат на викладацьку академічну діяльність, чинником яких є ЕПЧ студентів.

Етап 6: отримують результати повного економічного обліку, які відображають:

- Вартість ЕПЧ студента як предметної категорії органу вищої освіти (ПАД 1, 2 і 3)
- Рівень непрямих витрат на наукові дослідження (ПАД 4)
- Загальна вартість всіх прибуткових видів університетської діяльності (ПАД 7)
- Загальна вартість університетських клінічних послуг (ПАД 8)

Результати повного економічного обліку

ТКД та інші шість університетів в червні 2011 року оприлюднили перші результати повного економічного обліку за 2009/10 академічний та фінансовий рік. Однак, оскільки існували сумніви щодо точності вхідних даних та, зокрема, даних, що характеризували Профілі академічної діяльності (ПАД), ці результати вирішили розглядати тільки як попередній набір даних.

Технічний Університет Дрездена (DE)

Заснований в 1828 році як Королівський саксонський технікум · До возз'єднання Німеччини в 1990 році займалися науковою та інженерною діяльністю · Сьогодні: комплексний університет · 36000 студентів · більше 8500 співробітників

Рушійні сили впровадження повного обліку витрат

У відповідь на зміни в національному та міжнародному середовищі, які знайшли відображення у підвищенні конкуренції, керівництво Університету визнало необхідність реформування інституційних підходів до управління. Тож внутрішня потреба університету в інформації та контролі, нові підходи до керівництва університетами в Саксонії, вимоги різних органів фінансування (наприклад, ЄС), застосування до університетів правил допомоги ЄС державам, а також німецьке податкове законодавство стали рушійними силами розвитку та впровадження методології повного обліку витрат.

Розробка методології оцінки витрат

Перш за все, ТУ Дрездена (ТУД) проаналізували декілька існуючих методів обліку в університетах Німеччини та інших європейських країн. Це дослідження переконливо продемонструвало, що краще розробити власну модель обліку витрат з урахуванням конкретних потреб ТУД, ніж просто реалізувати модель іншого закладу. Багаторічний досвід ТУД з обліку витрат став надійною відправною точкою, і в подальшому був додатково пристосований для того, щоб розробити методологію повного обліку, придатну для поточних вимог і умов.

Між 1996 і 1998 роками розробка моделі повного обліку витрат пройшла п'ять основних етапів:

1. Розподіл централізовано керованих операційних витрат
2. Розподіл витрат адміністрації, центрального та інших підрозділів ТУД на основі кількості співробітників, використовуваної площі та кількості студентів в якості чинників витрат на дослідження або викладання
3. Розподіл видатків інститутів і деканатів на дослідницьку або викладацьку діяльність

4. Розподіл витрат на персонал, що фінансується з державного бюджету, з використанням механізмів розподілу часу

5. Розподіл викладацьких витрат між різними навчальними програмами

З 2000 року ТУД працювали з цією моделлю і паралельно розробляли програмне забезпечення. В 2013 році планується впровадження нового механізму розподілу часу, що дозволить поліпшити розподіл видатків державного бюджету на фінансування персоналу.

Подальший розвиток

Подальший розвиток моделі з 2010 року зумовили правила державної допомоги ЄС та німецьке податкове законодавство. У цьому контексті виникла необхідність встановити критерії аудиторського розрізнення економічної діяльності, тобто такої, в процесі якої науковці ТУД конкурують на відкритому ринку, і неекономічної діяльності.

Першою метою стало краще визначення витрат на економічну діяльність із залученням зовнішніх спонсорів, частка якої складає близько 10% зовнішніх доходів ТУД, але в яку залучено більш, ніж 60% професорів. Тим не менш, класифікація зовнішньої діяльності виявилася доволі складною.

Тому робочою групою керівників адміністрації німецьких університетів спільно з академічними і адміністративними співробітниками ТУД була розроблена двоступенева схема тестування. Ця схема дозволяє розділити проекти та заходи, що фінансуються із зовнішніх джерел, на десять груп: державне зовнішнє фінансування, викладання, співробітництво у галузі досліджень, контрактна дослідницька діяльність, науково-дослідні послуги, благодійність, спонсорство, ліцензії та патенти, оренда інфраструктури та інші види діяльності. Чіткі визначення дозволяють всім співробітникам університету віднести заходи, що отримують зовнішнє фінансування, до однієї з цих категорій. На другому етапі тестова схема дозволяє розподілити ці види діяльності на економічну і неекономічну діяльність з урахуванням фінансових аспектів. Іншу схему було розроблено для того, щоб дозволити вченим ТУД обчислювати бюджет їх економічної діяльності. Обидві схеми повністю застосовуються з 2012 року.

4.3. Механізми розподілу часу

Одним з головних аспектів, що лежать в основі розвитку повного обліку витрат, є ідентифікація та вимірювання чинників витрат. Для університетів найбільш відповідним чинником є час людей. Витрати часу та його розподілення на різні види діяльності, будь то викладання або дослідження, часто стають найбільш спірним питанням повного обліку витрат.

Хоча часто зустрічається припущення, що запис часу за допомогою ведення щоденного або щотижневого табелю обліку робочого часу є необхідним для точного розподілу часу, насправді існує багато різних методів, таких як спостереження за персоналом, інтерв'ю, метод проб або створення профілів, всі з яких можуть забезпечити достатньо надійні дані обліку витрат на основі аналізу діяльності. Незалежно від обраного методу, є три основоположні принципи, на які необхідно зважати:

По-перше, вимірюється «діяльність», а не «об'єкт» (наприклад, час, витрачений на підготовку лекції, а не час, витрачений на конкретний магістерський курс, тому що в першому випадку мова йде про одну діяльність, у той час як в останньому може йтися про ряд заходів; або час, витрачений на проведення публічно фінансованих досліджень, а не час, витрачений на конкретний науково-дослідний проект).

По-друге, обрана модель повинна бути надійною і застосовуватися послідовно протягом тривалого часу.

По-третє, методологія і мета здійснення заходу повинні бути чітко доведені до спільноти, яка бере

у ньому участь.

Важливо, щоб кожна установа вибрала той метод, який найкраще працюватиме у відповідному середовищі. На основі аналізу діяльності найбільш передових закладів можна надати наступні загальні рекомендації:

- Метод не повинен бути занадто складним: автоматична генерація табелів обліку робочого часу з даних планування може бути корисним у цьому відношенні;
- Гнучкість і можливість пристосування для різних цілей, таких як можливість отримати більш детальну інформацію для співробітників, які працюють над фінансуванням проекту;
- Важливо отримати згоду академічної спільноти, оскільки це сприяє збільшенню сприяння і участі, що дозволяє отримати статистично достовірні дані;
- Слід визнати, що не все можна точно виміряти.

Університет Амстердама (NL)

Заснований в 1632 році · приблизно 33,000 студентів · більше 5 000 співробітників · комплексний університет

Витрати на персонал є на сьогоднішній день найбільшим елементом витрат. Оскільки зарплати виплачуються щомісяця, ці витрати за своєю природою є залежними від часу. Більшість витрат, не пов'язаних з персоналом, пов'язані з об'єктами, що використовуються персоналом, і також пропорційні часу (наприклад, оренда, енергія, прибирання, амортизація, відсотки і т.д.). Тому вимірювання витраченим (академічним) персоналом часу вважалося найбільш підходящим ключем для будь-якого розподілу витрат в університеті (або більшості з них).

Однак, оскільки університети в Нідерландах не були зобов'язані окремо заявляти (повні) витрати на викладання і дослідження в своїх щорічних звітах, до недавнього часу ніхто не наполягав на впровадженні системи розподілу часу. Університети звітували про статті витрат (витрати на персонал, матеріальні витрати і т.д.) і центри витрат (факультети, допоміжні підрозділи і т.д.). Не було ніякої необхідності у тому, щоб зазначати остаточні об'єкти витрат (викладацька, наукова та інша діяльність).

Коли частка замовних досліджень досягла значного рівня у діяльності вузів, ситуація змінилася. Потреба в системі, яка б дозволила відокремити витрати на різні види діяльності, стала більш нагальною, тому що умовами більшості договорів були передбачені докладні звіти про понесені витрати у ході контрактних дослідницьких проектів. З цього моменту в більшості університетів в Нідерландах почали розвивати більше чи менше деталізовані системи розподілу часу.

Університет Амстердама розпочав цей процес в 1990-х роках з простої процедури, яку він застосував до результатів, отриманих із системи нарахування заробітної плати: частка витрат на заробітну плату працівника проекту (який брав участь у контрактному проекті з конкретними умовами звітності про витрати) відокремлювалася і завантажувалася на окремий рахунок проекту, і таким чином можна було побачити частину часу, витраченого на проект відповідно до договору підряду.

З часом були виявлені два недоліки такого підходу: а) він не відображав реального (фактичного) витраченого часу; і б) він враховував тільки прямі витрати проектів на персонал (брутто зарплати).

Більшість контрагентів не визнають попередніх розрахунків або припущень: вони готові відшкодувати тільки витрати на основі фактичних даних, які відображають вартість фактично витраченого часу. Деякі контрагенти університетів погодилися із системою повного обліку витрат. Нездатність початкової простої системи враховувати ці два принципи змусили університет Амстердама повністю перебудувати свою систему обліку витрат.

У процесі перебудови виявилось, що для всіх видів діяльності (не тільки для досліджень за контрактами) було корисно знати повні витрати, засновані на розподілі часу всіх співробітників. Тому була створена система обліку витрат, за якої час, витрачений співробітниками, є центральним показником витрат. У цій системі контрактні дослідники можуть фіксувати свої фактичні витрати часу на проекти із дотриманням необхідного рівня деталізації, відповідно до умов контракту. Ця система була їм запропонована у вигляді веб-порталу самообслуговування співробітників. В той же час, система генерує таблицю робочого часу всього іншого допоміжного та академічного персоналу на основі зібраних даних про час, розподілений по різних видах діяльності, як це передбачено в їхніх посадових інструкціях і графіках роботи. В результаті збирається інформація про робочий час, витрачений всіма співробітниками або за допомогою фактичного входу в систему окремого працівника, або за допомогою автоматичної генерації системою у фоновому режимі на основі планових показників. Така подвійна система запису часу безпосередньо інтегрована в HR систему, систему проектів та фінансову систему. Це дозволяє університету Амстердама, обраховувати ставки повних витрат відповідно до належного рівня заробітної плати кожної людини, доповненої відповідними компонентами ставок повних витрат, і розподіляти витрати на рахунки окремих проектів або видів діяльності (викладання або дослідження), незалежно від характеру спонсора. Повні витрати на кожен вид діяльності, будь то діяльність за контрактом або регулярна діяльність університету, можна таким чином порівняти з наявними бюджетами.

Таким чином, інформація про об'єкти витрат також може бути включена до річної фінансової звітності університету, хоча це не є обов'язковим у Нідерландах. Інформація, отримана за допомогою системи повного обліку витрат, допомагає Університету Амстердама відігравати провідну роль у дискусіях зі своїми партнерами (Міністерством освіти, Національною науково-дослідною радою, іншими контрагентами) щодо відшкодування витрат та видів взаємозв'язку політичних рішень із фінансовими наслідками. Система запису часу є невід'ємною частиною методу повного обліку витрат Університету Амстердама, який був сертифікований Європейською комісією для використання в 7РП.

Університет Бірмінгема (UK)

Заснований в 1900 році · 26800 студентів · 6000 співробітників · комплексний університет

Процес збору даних про використання часу в університеті Бірмінгема був розроблений близько 2000 року і з тих пір пройшов через ряд уточнень. Університет був одним з дев'яти пілотних університетів, які працювали над проектом з розробки методології Прозорого підходу до обліку витрат (TRAC) університетів у Великобританії, і відтоді безпосередньо залучався до кожного великого етапу розвитку. Отже, процес розподілу часу розвивався в тандемі зі впровадженням у секторі TRAC .

На початку необхідно було прийняти ряд ключових рішень:

- Кого необхідно запросити до участі (персонал якого типу)?
- Що вони повинні робити?
- Як часто слід збирати дані?
- Як можна забезпечити, щоб в результаті процесу отримувалися статистично точні результати?
- Як слід збирати інформацію?

У першому турі дослідження розподілу часу керівникам наукових закладів були роздані таблиці, які містили перелік всіх їхніх викладачів, і їм запропонували розподілити весь витрачений персоналом протягом попереднього навчального року час на певні види діяльності.

Їм також була запропонована повна і докладна таблиця, що містила точні визначення тієї чи іншої діяльності. Такі визначення були розроблені у тісній співпраці з іншими університетами Великої Британії відповідно до TRAC. Вони включали в себе «прямий» час на прибуткову діяльність (тобто, викладання, дослідження, інше), а також «підтримуючий» час (наприклад, на підготовку лекцій, написання наукових пропозицій і т.д.). Деякі керівники закладів зробили це самостійно, а деякі попросили співробітників заповнити таблиці щодо себе, а потім якісно їх перевірили. Після завершення дані було узагальнено для кожної школи (але із урахуванням рівня заробітних плат), щоб виробити спільну основу для розподілу витрат на академічний персонал. Керівникам шкіл було запропоновано підсумувати результати, які б репрезентували баланс діяльностей. Всі дані були зібрані за допомогою заповнення електронних таблиць.

Використання табелів обліку робочого часу обговорювалося і до цього, тому що деякі вчені насправді хотіли відображати власні робочі години, замість приблизної пропорційної частки часу, що витрачається на окремі види діяльності. Тим не менш, було вирішено, що такий рівень деталізації обліку робочого часу не є необхідним для цілей повного економічного обліку і викличе більше роботи, пов'язаної з його застосуванням, ніж переваг для всіх учасників.

Наступні вдосконалення

Ряд уточнень було внесено в процес з його початку з наступними ключовими розробками:

- Постійне інформування персоналу про мету збирання цієї інформації, а також певна кількість заповнень допомогли переконати працівників у корисності цієї процедури. Було чітко зазначено, що інформація ніколи не використовуватиметься на рівні персоналу індивідуально (наприклад, щоб перевіряти продуктивність), а також що вона буде використана тільки як сукупна інформація для цілей обліку витрат. Це допомогло подолати скептицизм спілок та представників персоналу.
- Щорічні ретроспективні опитування було замінено на опитування тричі на рік, тому що було виявлено, що розподіл часу між різними видами діяльності значно різнився в першому семестрі, другому семестрі та в літній період.
- Онлайн система подачі документів, контрольована паролем, була розроблена через веб-сайт, що також містила базову та додаткову інформацію, щоб допомогти персоналу у виконанні завдання. Таким чином, процес збору інформації було полегшено.
- Було вирішено збирати інформацію про час в індивідуального академічного персоналу, а не в керівників шкіл. Відчувалось, що інформація буде більш точною таким чином, тому що керівники шкіл мають тенденцію позначати розподіл часу так, як це передбачено в профілях персоналу та кадрових планах, а не так, як він дійсно використовується індивідуальним персоналом. Однак, так як було складніше прослідкувати за індивідуальним персоналом, це спочатку призвело до негативного впливу на рейтинги відповідей, які опустились приблизно до 65%. Щоб бути статично дійсними, вони повинні бути принаймні приблизно 70%. Тим не менш, Університет Бірмінгема вважав цю зміну необхідною в довгостроковій перспективі зміцнити оволодіння процесом всіма академіками.
- Більше того, результати слідування за не-респондентами було передано місцевому керівництву на відомчому рівні, підхід, який мав величезне значення для рейтингу відповідей і допоміг підняти їх приблизно до 90%.

Університет Дербі (UK)

Заснований в 1992 році після декількох злиттів коледжів, історичне коріння датується 1851 роком, коли було створено Єпархіальну інституцію для навчання шкільних господинь · 21,000 студентів · 1 600 співробітників · педагогічний університет

Передумова

Університет Дербі мав два чинники для переходу до Планування Академічного Навантаження (ПАН) від Системи Розподілу Часу (СРЧ), яка використовувалась раніше. Спочатку університет почав рухатись у напрямку до стандартизованого Академічного Контракту, як частини стандартизації умов набору на роботу в усіх галузях університету. Цим проектом керував відділ кадрів, і він успішно визначив ряд стандартних дозволів, які потрібно було застосовувати до академічного персоналу. Це змусило керівництво розширити проект, щоб визначити та побудувати стандартний інструмент Планування Академічного Навантаження, який би замінив різноманітні місцеві системи.

В той же час, існуюча ретроспективна Система Розподілу Часу піддавалась зростаючому тиску, тому що академіки вбачали її як завдання без доданої вартості, чиї переваги було складно підтвердити, особливо на рівні місцевої предметної сфери. Процес СРЧ також вбачався як фінансово рухома система, якій бракувало точності, і, так як інформація збиралась в процентному вираженні, бракувало визначеності для осіб, що заповнювали форми. Дербі є також навчально-інтенсивним університетом; багато питань, що стосувались дослідження та його ширших меж, таким чином, не були основними факторами для більшості академіків.

«Стара» система СРЧ

Для старої системи СРЧ інформація збиралась ретроспективно у всіх викладачів (за винятком сесійного персоналу) три рази на рік за допомогою он-лайн системи. Форми он-лайн повинні були заповнюватись викладачами індивідуально та затверджуватись безпосереднім керівником протягом двох місяців після закінчення кожного періоду.

Однак, з цією системою виникли певні складнощі. Категорії видів діяльності були широкими, не було можливості визначити спонсора дослідження, інформація збиралась в процентному відношенні, а не в годинах, і не було можливості використовувати інформацію для будь-яких інших цілей. Вона сприймалась як фінансова форма з низькою достовірністю серед академіків, тому що її мета була для них неясною.

Впровадження нової системи ПАН

Університет Дербі вирішив представити нову систему Планування Академічного Навантаження, яка дозволила послідовний підхід до планування навантаження по всіх факультетах, що базується на стандартних дозволах. Система ПАН була вбудована в систему студентів університету, що дало змогу на пряму поєднувати її зі стандартною інформацією, такою як коди модуля, що викладається, а також поєднувати інші системи. В подальшому це дало змогу точніше кодувати персонал в обліковій системі.

Щоб успішно запровадити нову систему, процес повинен був підтримуватись на рівні старшого керівництва, а проект – на рівні академічного керівництва. В подальшому потрібно було залучати спілки персоналу, щоб створити систему, яка була б прийнятною для академічного персоналу. Таким чином, забезпечувалось оволодіння викладачами та їхніми факультетами новою системою, і нова система не сприймалась як наступне зобов'язання від фінансового департаменту. Фінансовий департамент залучався, щоб забезпечити відповідність системі TRAC, загальноприйнятій по всій Великобританії. Виклики, з якими зіштовхнулись протягом процесу впровадження, були в потребі впевнитись, що система охоплює всі види діяльності та всі різні вимоги факультетів та предметних сфер, чітко визначити результати та користь для керівництва факультету від початку та уникнути ускладнення системи. Система ще не є ідеальною і потребує подальших вдосконалень, щоб упевнитись, що система забезпечує більш повний процес для академічних керівників, але було досягнуто значного прогресу.

Університет Гельсінкі (FI)

Заснований у 1640 році в Турку, переведений в Гельсінкі в 1828 році · 37,000 студентів · 8 600 співробітників · комплексний університет

Університет Гельсінкі представив систему обліку часу он-лайн під назвою SoleTM у 2007 році. До кінця 2009 року більшість підрозділів всередині університету вже використовували систему. SoleTM інтегрована сховищем даних і є однією з основних систем, що забезпечують інформацію для системи повного обліку витрат.

Основний принцип полягає в тому, що кожний член персоналу розподіляє свій робочий час, але точність та методи відрізняються. Через те, що система запроваджує опції для детального обліку часу, існує спокуса зібрати як можна більше інформації. На університетському рівні робочий час розподіляється на навчання, дослідження, соціальну взаємодію та адміністрування. Для внутрішнього використання кожен підрозділ може встановити неозначену кількість додаткових завдань всередині кожного виду основної діяльності. Особливо підрозділи, що забезпечують впровадження послуг, та адміністративні підрозділи хотіли використовувати цю властивість. Для персоналу облік часу виявився довготривалим та складним. Опір також базувався на факті, що більшості членів персоналу в першу чергу було важко зрозуміти розподіл та облік часу. Протягом 2010 та 2011 років облік було спрощено без загрози зібраній інформації. Були використані певні опції для спрощення, забезпечені SoleTM, такі як створення профілів. Останні зміни було внесено в 2011 році і сьогодні тільки ті члени персоналу, що залучені до зовнішньо фінансованих дослідницьких проєктів, ведуть облік свого робочого часу на щоденній основі. Для іншого персоналу робочий час розподіляється в основному за допомогою робочих програм та профілів.

Академічний персонал

Метою Університету Гельсінкі є спрощення та прискорення процесу, щоб мінімізувати адміністративний тягар для науковців. Згідно з колективною угодою між роботодавцями та працівниками університету (2010 – 2012 роки), члени академічного персоналу мають річне навантаження 1600 годин. Як зазначено в колективній угоді, академічний персонал складає план, як їхній робочий час буде розподілено між навчанням, дослідженням, соціальною взаємодією та адмініструванням. План повинен бути затверджений керівником один раз на рік, і затверджений план записується в SoleTM. Облік часу, витраченого на зовнішньо фінансовані дослідницькі проєкти, ведеться щоденно, а для решти робочого часу не вимагається додаткового обліку. Плани можуть бути переглянуті протягом року, якщо існують важливі зміни в пропорціях між навчанням та викладанням. Це трапляється, наприклад, коли курс скасовано, і час, який планувалось використати на навчання, використовується натомість на дослідження. Пропорції робочого часу, використаного на основну діяльність з навчання, дослідження, соціальної взаємодії та адміністрування, використовуються в калькуляціях собівартості для ставок непрямих витрат.

Зовнішньо фінансовані проєкти

Члени академічного персоналу, що працюють над проєктами, що фінансуються ззовні, повинні вести облік часу, витраченого на ці проєкти, щоденно. Розподілені години для кожної особи потім поєднуються з його/її зарплатою у сховищі даних та витратами на зарплату, розподіленими на проєкти відповідно. Система SoleTM забезпечує опції для попереднього обліку та профілювання, якщо час, використаний на певні проєкти, залишається однаковим протягом тривалого періоду. Система забезпечує табелі обліку робочого часу, які повинні бути подані до фінансових агенцій.

Персонал, що надає послуги з адміністрування та підтримки

Коли розподіл робочого часу було вперше представлено, адміністративний персонал та персонал, що надає послуги з підтримки, розподіляли свій робочий час на щомісячній основі. Адміністративні задачі поділялись на підзадачі (підтримка студентів, фінанси, людські ресурси тощо), та більшість підрозділів всередині центральної адміністрації поділялись навіть далі. Однак, з часом стало зрозумілим, що варіації для кожної особи, що веде облік своєї роботи, були обмеженими, що також призвело до опору обліку часу загалом. В 2011 році процес обліку для персоналу, що надає

послуги з адміністрування та підтримки, було змінено таким чином, що система генерує розподіл робочого часу автоматично для кожного члена персоналу в той самий центр надходжень, з якого виплачується його або її зарплата без будь-якої іншої специфікації. Діючий облік часу на щотижневій або щомісячній основі тому більше не є обов'язковим. Однак, це варіант для підрозділів, яким необхідна ця інформація для внутрішніх потреб. Бібліотеки та ІТ центр все ж вимагають ведення обліку від членів свого персоналу. Персонал розподіляє свій робочий час відповідно до виконуваних завдань, і це уможливорює внутрішній розподіл витрат відповідно до завдань. Інформація здебільшого використовується при встановленні цін за надані послуги.

Існуюча система обліку часу пропонує певні варіанти, як це забезпечити, і деякі з них вже були представлені. На сьогоднішній день ведеться облік тільки робочого часу, витраченого на проекти, що фінансуються ззовні, тоді як розподіл часу для академічного, адміністративного та допоміжного персоналу генерується автоматично за допомогою профілів та інших наявних інструментів у системі розподілу часу.

Оксфордський університет (UK)

Заснований в 11-тому столітті · 21,000 студентів · 9 553 співробітників · комплексний університет

Оксфордське опитування з академічної діяльності (ОАД) збирає інформацію про різні види діяльності, що виконуються 1700 викладачами університету. Кожного тижня близько 35 викладачів обираються навмання та їх просять заповнити листок, що містить деталі щодо того, скільки годин вони витратили на навчання, дослідження або іншу діяльність. Кожного викладача просять заповнити опитування один раз на академічний рік (протягом 52 тижнів між жовтнем та вереснем).

Отримана інформація оновлює безперервну чотирирічну базу даних, що використовується для розподілу витрат університету між різними видами діяльності, щоб складати різні звіти, що вимагаються як частина процесу TRAC. Одним з результатів цього процесу є калькуляція дослідницьких ставок Повної Економічної Калькуляції (ПЕК) університету, іншим є складання тематичних фактів для навчального звіту (TRAC(B)).

ОАД охоплює академічний персонал, чиї посади фінансуються ззовні не напряму. Було б неможливо точно вирахувати собівартість різних видів діяльності університету, спочатку не зрозумівши розподілу академічного часу. Різноманітні завдання, що виконуються викладачами Оксфорда, є ключовими чинниками різних видів діяльності університету, і їхні зарплати є ключовим елементом витрат.

Викладачів просять скласти звіт про один тиждень академічного року (з понеділка по неділю), в якому вони зазначають кількість годин, витрачених на ряд занять (таких як лекційні години та години, витрачені на дослідження, що фінансується державою). Проводиться аналіз кожного тижня року, незважаючи на державні та інші свята, тому що викладачі Оксфорда здебільшого самостійно визначають свою роботу. Немає очікування, що кожен проаналізований тиждень/особа у звіті дадуть результат в годинах; відсутність у зв'язку зі святом, наприклад, також буде дійсною відповіддю. Немає зв'язків з будь-якими іншими особистими записами в інших базах даних університету.

Середня ставка відповідей перевищує 80% та не показує зміщення стосовно стажу викладача або галузі спеціальності. Важливо забезпечити високу ставку відповідей, щоб задовольнити органи зовнішньої влади, такі як Дослідницькі Спілки (RCUK), що проводять періодичні аудити методології та даних в Оксфорді.

Інформація, отримана з опитування, оновлює безперервну базу даних, яка відносить загальні недіяльнісні специфічні витрати університету до п'яти основних видів діяльності та близько 30 детальних додаткових видів діяльності. Ці дані також допомагають повідомити моделі планування.

Початковою метою опитування було представити статистично ясні академічні чинники собівар-

тості, що базуються на діяльності, забезпечуючи анонімність для індивідуальних викладачів. Ці цілі вже досягнуті і продовжують досягатись. Поширення використання отриманих даних завжди посилятиметься на початкові цілі схеми, та ці дві першочергові мети завжди матимуть пріоритет над іншими видами використання інформації. Індивідуальний звіт ніколи не поширюється, тільки якщо університет не має спеціального дозволу на це.

4.4 Розрахунок собівартості курсу

Багато університетів почали впроваджувати систему повного обліку витрат стосовно своєї дослідницької діяльності. Моделі розрахунку собівартості, як наслідок, часто більше фокусуються на ідентифікації витрат дослідницьких проєктів, що фінансуються ззовні, хоча, звісно, існують винятки. Однак, здатність мати уявлення про витрати на викладацьку діяльність інституції так само важлива, щоб приймати ефективні рішення, керувати ресурсами та досягати фінансової стійкості. Розрахунок собівартості курсу важливий, щоб ефективно розставляти пріоритети та приймати ефективні цінові рішення.

Однак, як і з рішеннями щодо дослідницьких видів діяльності, інформація про витрати на викладацьку діяльність не дає всіх відповідей на питання менеджменту. Вона просто повідомляє, скільки коштує курс. Це одна з важливих частин інформації, що потребує використання та тлумачення поряд з іншими джерелами інформації.

Розрахунок собівартості курсу – це інструментальна частина методології повного обліку витрат, метою якого є визначення всіх витрат різних видів діяльності університету. Наступний приклад з Університету Лестера це ілюструє.

Університет Лестера (UK)

Заснований в 1921 році · 23,000 студентів · 3 100 співробітників · комплексний університет

В 2011 році сектор вищої освіти Великобританії обговорював, як стандартний підхід Великобританії до розрахунку собівартості на основі діяльності міг би бути активно використаний, щоб інформувати про рішення керівництва. Проєктом з розрахунку собівартості курсу спільно керували Університет Бата та Університет Лестера, і до нього було залучено понад 30 інституцій⁶.

Обговорюючи розрахунок собівартості курсу, було важливо з самого початку усвідомити, що хотів досягнути проєкт. Чіткість мети на початку створення та впровадження була критичною. Розрахунок собівартості цілого навчального рівня або великого курсу представляє дуже різні виклики для індивідуального модуля розрахунку собівартості, де вимагається значно більший ступінь деталізації.

Більшість інституцій, залучених до проєкту зробили вибір на користь моделі повного обліку витрат, включаючи розподіл центральних непрямих витрат та витрат на купівлю місця. Це важливий підхід для забезпечення фінансової стійкості та повідомлення цінових рішень. Однак, калькуляція собівартості за прямими витратами може бути корисною в обмеженому ряді обставин, таких як оцінка вартості забезпечення функціонування додаткового елементу, пов'язаного з постійним проживанням, або збільшення кількості студентів на курсі.

При визначенні вартості курсів академічні витрати та витрати на допоміжний персонал повинні бути розподілені так само, як і витрати, що стосуються курсу, такі як обладнання та витратні матеріали. Більш того, повинні бути додані накладні витрати, такі як непрямі витрати та витрати на нерухомість, щоб визначити повну вартість індивідуальних курсів.

⁶ Посібник з розрахунку собівартості курсу Ради з Фінансування Вищої Освіти Великобританії (РФВОВ) доступний на: <http://www.hefce.ac.uk/whatwedo/lgm/trac/toolsandguidance/managementinformationprojects/>

Найбільша пряма витрата на будь-який курс – це, зазвичай, час академічного персоналу, і тому важливо розробити методологію, щоб послідовно розподілити цю витрату чітко і прагматично. TRAC, підхід Великобританії до розрахунку собівартості, що базується на діяльності, був корисним, тому що на університетському рівні загальна вартість часу персоналу розбита між навчанням, дослідженням тощо. Використовуючи базову передумову, що вартість викладання повинна бути сумою всіх курсів, стало можливим генерувати припущення розбити загальну вартість викладання по курсах. TRAC сам по собі не розподіляє викладання по моделях навчання та курсів, але інституції можуть вести подальші записи на допомогу цьому, такі як моделі планування навантаження та облік студентів денного відділення (СДВ). Як альтернатива, стандартна погодинна вартість навчання може бути використана і розроблена з різними ступенями деталізації. Однак, важливо встановити баланс між складністю і точністю у порівнянні зі зручністю та прагматизмом.

Інші витрати можуть бути спеціально визначені в фінансовій системі інституції як пов'язані з курсом або ж можуть бути розподілені з використанням певних чинників витрат. Акцент ставиться на те, щоб зберегти методологію простою та послідовною по всій інституції. Дохід також повинен поєднуватись із курсами, включаючи плату за навчання, спеціальне фінансування та розподілення загальних навчальних грантів. Прибуток від курсу мінус собівартість дорівнює чистий прибуток від курсу.

Інституціям слід почати з визначення, якою інформацією вони вже володіють, і якими є ключові джерела інформації. Важливо не ускладнювати процес та використовувати стандартні розцінки та припущення, де це доречно. Фокус повинен бути на аудиторії, яка використовуватиме інформацію, та на результатах, які їм потрібні. Надактивне залучення та комунікація є важливими для успішного впровадження розрахунку собівартості курсу.

Існує п'ять речей, з яких проект рекомендує розпочати:

1. Вирішити, чому ви хочете зробити розрахунок собівартості курсу, та що ви сподіваєтесь отримати від цього.
2. Отримати дозвіл та підтримку від старшого керівництва.
3. З'ясувати, якою інформацією ви вже володієте, і як ви можете її використати.
4. Працювати з колегами по всій інституції, щоб розробити підхід та шаблон для розрахунку собівартості.
5. Вирішити, що ви збираєтесь зробити спочатку, і як з цим впоратись.

Університет Лестера розробив власний підхід, який повністю використовується одним коледжем і знаходиться в процесі розробки для решти трьох коледжів університету. Це ретельно розроблений підхід, щоб заохотити до володіння, дозволяючи коледжам самим розробляти методологію. Інформація була дуже корисною й іноді неочікуваною. Найважливіше, що надання деяких фактів та даних, хоча й підтримувалось багатьма припущеннями, забезпечило краще спілкування та вирішення навколо структур та майбутнього курсів.

4.5 ІТ інфраструктура

Розробка методології калькуляції витрат спочатку повинна звернутись до концептуальних питань стосовно дизайну в цілому, але вона не може бути відділена від завдання збору даних та використання інформаційних технологій, щоб підтримати імплементацію та керування системою калькуляції витрат. Залежно від існуючого ІТ середовища та потреб та ресурсів кожного університету, можуть розглядатись різні системи. Наступні приклади вказують на загальну складність в технічній імплементації. Дані часто збираються та добуваються в різних незалежних системах, які не можуть

бути поєднані. Більш того, доречні інструменти звітування часто відсутні. Часто потрібна масштабна реструктуризація, чий наслідки виходять за рамки змінення ІТ системи.

Випадки з Технічного Університету Дрездена, Німеччина, та Університету Гельсінкі, Фінляндія, ілюструють тривалі й складні процеси, залучені до розробки інтегрованих систем, що служать різноманітним цілям та забезпечують належну керівну інформацію. Обидва випадки також підкреслюють, що зовнішні чинники, такі як вимоги джерел фінансування або ширші реформи системи вищої освіти, відіграють істотну роль в започаткуванні змінних процесів. Інтеграція в ширшому контексті потребує часу, спеціальних знань та людських та фінансових ресурсів.

Технічний Університет Дрездена (DE)

Заснований в 1828 році як Королівська Саксонська Технічна Школа · до возз'єднання Німеччини в 1990 році: займався наукою та інженерією · сьогодні: комплексний університет · 36,000 студентів · більше, ніж 8 500 співробітників

Хоча система повного обліку витрат обговорювалась в ТУ Дрездена роками, не було належної ІТ підтримки, щоб на практиці впровадити модель повного розрахунку витрат, якому надавалась перевага. Університет мав різномірний ІТ ландшафт з різними системами, яким бракувало належних зв'язків однієї з одною. Не було центральної системи даних, і тільки декілька систем підтримували регулярне узгодження даних. Подібно до цього, не було можливості для моделювання системи повного розрахунку витрат в існуючому ІТ ландшафті. Тому університет вирішив оновити ІТ інфраструктуру та встановити більш однорідну систему. Метою було існування лише однієї центральної системи та однієї бази даних, які б підтримували систему повного обліку витрат та дозволили краще звітування.

Щоб досягти цих цілей, керівництво університету створило проект ТУДо ("ТУ Дрездена оптимізований"), який представляв основний процес змін з далекосяжними наслідками. Було ясно, що впровадження нової інтегрованої системи ERP для підтримки повного обліку витрат було б не тільки дорогим, але й потребувало б належного проектного підходу та повного залучення університетської спільноти. Німецька ініціатива досконалості⁷ надала проекту подальший фокус та посилила потребу в належній ІТ підтримці.

Перший етап проекту почався з аналізу інституційних процесів, що залучило 160 працівників. Другим кроком був аналіз ідентифікованих процесів відносно їхніх слабких сторін. Потім прослідкували встановлення пріоритетів та оптимізація процесу. Паралельно були перераховані всі існуючі ІТ системи, що мали справу з ресурсним плануванням і на центральному, і на децентралізованому рівнях, і підрозділи. На другому етапі університет оголосив конкурс на тендери, включаючи характеристики послуг, базовані на встановлених цільових процесах. Етап імплементації розпочався в 2012 році і розгортатиметься протягом наступних років. Деякими з факторів успіху були підтримка керівництва, яке мало чітке бачення, створення керівного комітету, включаючи інституційне та факультетське керівництво, та досвідчений менеджер проекту.

Університет Гельсінкі (FI)

Заснований у 1640 році в Турку, переведений в Гельсінкі в 1828 році · 37,000 студентів · 8 600 співробітників · комплексний університет

До 2009 року Університет Гельсінкі мав у наявності облікову систему, що була створена для державного обліку, але не відповідала вимогам фінансового звітування факультетів та центральної адміністрації університету. Фінансові дані тому було передано до сховища даних, і з 2001 року фінансові звіти складались за допомогою більш підходящих інструментів. На сьогоднішній день, дані з більше, ніж 10 систем, передаються до сховища даних, деякі щоденно, деякі щомісячно. Університет Гельсінкі замінив стару облікову систему на систему SAP на початку 2010 року. Хоча SAP забезпечує інструменти, що вдовольняють потреби фінансового звітування, дані передаються

⁷ Ініціатива досконалості — це конкурентоспроможна система фінансування Німецького Федерального Міністерства Освіти і Науки та Німецького Фонду Дослідження, метою якої є сприяння передовим дослідженням.

до сховища даних щоденно, щоб бути використаними в більш комплексному звітуванні про діяльність. Деякі звіти для зовнішніх агентств з фінансування досліджень, що потребують повного обліку витрат, не можуть бути створені в SAP.

Сховище даних забезпечує базу для нової системи інформації для керівництва, яку було впроваджено університетом в 2009 році. Система включає інструменти для стратегічного планування та складання бюджету. Університетська реформа в Фінляндії, що вступила в дію 1 січня 2010 року, дозволила введення нових процесів, нових систем та внутрішніх структурних реформ. Кількість підрозділів була зменшена радикально та статус нових більших підрозділів як фінансово підзвітних одиниць було збільшено. Університет відійшов від своєї формули внутрішнього розподілу фінансування і представив нову систему складання бюджету як частину інформації для керівництва. Попередньо, стратегічний план та плани дій окремих підрозділів були в одній IT системі, та калькуляції розподілу фінансування проводились в Microsoft Excel. Сьогодні плани та бюджети інтегровано в єдину систему, яка надає інформацію зі сховища даних. Всі плани дотримуються однакової структури, що дає змогу і для короткого викладу справ, і для розгорнутого звітування. Визначені ключові показники продуктивності можуть бути перевірені протягом року, тому що потрібна інформація є у сховищі даних, навіть якщо дані введені в різних системах.

Наступним кроком буде розширення системи модулем для керівництва проекту. Стане можливим керувати дослідницьким проектом від етапу подання заявки до завершення. Інформація про невдалі заявки також зберігатиметься в системі, забезпечуючи корисну інформацію для підтримки досліджень. Голови підрозділів також матимуть доступ до інформації про заявки, що знаходяться на стадії очікування, що може бути цінним при складанні річних бюджетів. Впровадження інструмента менеджменту проекту відбуватиметься поетапно. Спочатку буде вестись облік тільки тих проектів, що вже були затверджені на фінансування. На більш пізньому етапі буде представлена опція використання системи на рівні заявки. Це забезпечить основних дослідників інструментом, який допоможе їм у ресурсному плануванні для їхніх дослідницьких проектів. Інформація про зарплату кожного члена персоналу та залучення до інших проектів буде доступна, і загальне навантаження на кожну особу таким чином буде легко оцінити. Інформація про зарплати буде також корисною при складанні проектних бюджетів.

5 Застосування калькуляції собівартості і як це використовувати

Як тільки систему повного обліку витрат запроваджено, вона може надавати корисну інформацію про фінансову продуктивність університету в цілому та про окремі факультети, школи, підрозділи тощо, залежно від того, наскільки глибоко проведено аналіз. Може виявитись, що діяльність університету коштує більше, ніж приносить інституція. Але це не означає, що вона не може бути корисною для інституції з іншого боку, так і репутація, соціальна взаємодія та академічна привабливість. Калькуляція собівартості дозволяє керівництву університету приймати інформовані та свідомі рішення про міждисциплінарне перехресне субсидювання, основане на інституційній стратегії. Щоб мати змогу використовувати дані повного обліку витрат стратегічно, вони мають бути оброблені належним чином, саме тому розробка відповідних інструментів звітування є істотною. При розробці таких інструментів звітування важливо врахувати користувачів даних та їхні потреби з самого початку. Наступні приклади з Національного Університету Голуей (НУІ Голуей), Університету Бірмінгема та Університету Едж Хілл демонструють, якими різними способами можна використовувати систему повного обліку витрат.

НУІ Голуей (ІЕ)

Заснований в 1845 році · 17,500 студентів · 1 600 штатних співробітників · комплексний університет

Університет організовано в 35 "відділень", включаючи п'ять коледжів, 14 шкіл, два академічних підрозділи, вісім основних дослідницьких центрів та шість основних підрозділів служби підтримки (будівлі, фінанси, персонал, ІТ, бібліотека та студентські служби).

Мета звітування по відділеннях

Системи калькуляції витрат по видах діяльності, що використовуються в ірландському університетському секторі з початку 1990-х років, є успішними в визначенні витрат на студента на групу курсу, і дозволяють встановлення цін на продукт, заходи з рентабельності, фінансовий захист та порівняльний аналіз витрат. Існуючі системи були менш цінними для детального стратегічного планування та перегляду на окремому інституційному рівні та рівні децентралізованого академічного підрозділу (коледжі, школи, дослідницькі центри тощо). Це відбувається через складнощі міждисциплінарних академічних видів діяльності та централізовану природу більшості служб підтримки університету.

Щоб вирішувати ці проблеми, "звітування по відділеннях" було розроблено та прийнято на початку 2000-х років. Система була впроваджена в НУІ Голуей спочатку в середині 2000-х років і на сьогодні вимагає подальшої розробки, щоб відображати залучення основного персоналу факультету в науково-дослідну діяльність за контрактом.

Структура та методології звітування по відділеннях

Рамка звітності в НУІ Голуей відображає організаційну структуру. По суті, всі відповідні надходження та витрати передаються кожному підрозділу або "відділенню" та повідомляються на бюджетній в порівнянні з фактичною базою щомісячно. Відносно студентських оплат та грантів, прибуток розподіляється на кожне відділення на базі погодженої формули, яка відображає вклад кожного відділення в різні угруповання курсу.

Всі прямі витрати кодифікуються відділенням в реальному часі. Всі непрямі витрати розподіляються на відділення щомісячно, використовуючи чинники витрат. Чинники витрат, які використовуються, є такими ж, як і для щорічної задачі калькуляції собівартості по видах діяльності. Чисті витрати служби підтримки потім розподіляються на академічні відділення (наприклад, школи, науково-дослідні підрозділи). Отриманий в результаті рахунок про надходження та витрати для кожного з цих відділень забезпечує найновішу інформацію про всі надходження та витрати і отриманий в результаті чистий залишок або недостачу за період, що розглядається. Результати також підсумовуються та повідомляються п'яти коледжам, що є відділеннями найвищого рівня університету.

Переваги компонування калькуляції витрат по видах діяльності та звітності по відділеннях

Щорічне завдання калькуляції витрат по видах діяльності забезпечує «згрупування по витратах на студента на курс», як зазначено в наступних прикладах:

Таблиця 2. Витрати на студента на курс в НУІ Голуей

Напряму витрат	ЄВРО
Бакалавр з Мистецтв	8 060
Бакалавр з Медицини	11,451
Аспірант з Інженерії (викладання)	12,530
Аспірант з Науки (дослідження)	19,157

Ці витрати потім порівнюються зі «згрупуванням по середньому зваженому прибутку на студента на курс», щоб підкреслити рентабельність курсу, провести порівняльний аналіз і внутрішньо, і зовнішньо, повідомити цінову політику та підтримати фінансовий захист.

Традиційна система «калькуляції по підрозділах» відіграла вирішальну роль протягом останнього десятиліття в перерозподілі державного фінансування по всьому сектору на базі продемонстрованої відносної продуктивності.

Нещодавно представлена повна система калькуляції економічних витрат є набагато витонченішою, ніж попередня система, та визначає витрати на науково-дослідну діяльність, а також витрати на навчання та іншу діяльність.

Придатність звітності по відділеннях для стратегічного менеджменту

Модель звітності по відділеннях НУІ Голуей передає і надходження, і витрати відділенням індивідуально. Ці звіти забезпечують корисну інформацію для управління цими різними підрозділами. Вони також сприяють сильнішому почуттю власності та відповідальності за фінансові результати. Це, в свою чергу, сприятиме підвищенню можливостей та відродженню стратегічного менеджменту на різних рівнях всередині інституції.

Початкова модель, що фокусувалась на основних видах діяльності, адекватно не інтегрувала результати діяльності науково-дослідного центру в звітність шкіл та коледжів. Це викривляло елементи та фактори надходжень та пов'язаних з ними витрат, надавало неточну інформацію про прийняття рішень і могло призвести до нечіткого формулювання стратегії.

До 2008 року методологію було вдосконалено, і науково-дослідницькі центри було повністю інтегровано в систему. Нижче подане порівняння підсумкових рахунків про надходження та витрати Коледжу Науки демонструє перевагу поточної моделі:

Таблиця 3. Підсумок про Рахунки Надходжень та Витрат Коледжу Науки НУІ Голуей

Напрямок витрат	Перерозподіл	2004 рік Млн. ЄВРО	2008 рік Млн. ЄВРО
Надходження	Основні	29	29
	На дослідження	-	16
	Загальні	29	45
Витрати	Основні	18	18
	На дослідження	-	16
	Накладні витрати	14	22
	Загальні	32	56
Надлишок/(Дефіцит)		(3)	(11)

У детальних звітах окремих шкіл і науково-дослідних центрів висвітлено різні елементи, що впливають на чистий фінансовий результат, та подано рекомендації для керівництва різних підрозділів щодо розробки стратегій для їх використання. У стандартах фінансової звітності для відділень також зосереджено увагу вищого керівництва університетів на стратегічному питанні стійкості основних сфер діяльності, до того ж, у них подано детальну інформацію для керівників усіх рівнів щодо планування й управління різними видами діяльності. Нові стратегії, запроваджені на тепер, включають залучення додаткових надходжень, а також програми підвищення продуктивності й ефективності, зокрема перерозподіл кадрових ресурсів і ставок заробітної плати.

Стратегічні переваги від поєднання управління витратами за видами діяльності з методиками складання звітності обумовлені можливістю залучати як внутрішнє, так і зовнішнє середовище для інформування керівників усіх рівнів щодо фінансових наслідків використання існуючих механізмів і для впровадження змін.

Університет Бірмінгема (UK)

Заснований у 1900 р. з метою надання освітніх послуг у графстві Мідлендз · 26800 студентів · 6000 співробітників · комплексний університет

Університет Бірмінгема брав безпосередню участь у запровадженні системи повного обліку витрат у галузі вищої освіти Великої Британії, з того часу як вперше було представлено TRAC. До того ж, він став одним з дев'яти пілотних університетів, які підтримували проект в аспекті розробки первинної методології для подальшого запровадження у галузі вищої освіти.

Після того, як проект вийшов на державний рівень, університет зосередився на стратегічному використанні бази даних системи повного обліку витрат. Це відбувалося одночасно зі змінами в організаційній структурі (реорганізація 19 шкіл у 5 коледжів), зміною вищого виконавчого керівництва й обранням нового ректора, спрямованими на поступове покращення показників академічної успішності у навчальному закладі.

Система розподілу ресурсів також була переглянута, як наслідок, було сформульовано низку рекомендацій для подальших змін. Попередня система стала надмірно залежати від внутрішнього перерозподілу коштів з метою пом'якшення фінансового дисбалансу. З огляду на це, бракувало чіткого й прозорого розуміння щодо реального фінансового становища навчального закладу. Було введено нову, ширшу систему управління ефективністю діяльності, яка разом із традиційними фінансовими заходами також включає нефінансові показники. В якості ключових завдань було визначено необхідність забезпечити збільшення масштабів діяльності, ефективне управління видатковою частиною бюджету і створення інвестиційних можливостей.

Інформацію щодо системи повного обліку витрат було розповсюджено у всьому університеті, й перші отримані результати привернули значну увагу. Зображення (власне, графіки), кількісні показники (та їх представлення) й опис (інформативність викладу матеріалу) стали предметом обговорення та ретельного розгляду, перш ніж були оприлюднені. Дані проекту також використовувалися для різних цілей, зокрема, для складання звітів про надходження та витрати факультетів, розробки економічного обґрунтування інвестицій, визначення собівартості та цін на нові види діяльності та спеціальні заходи з урахуванням відносної вартості розміщення на території університету.

Керівництво університету активно популяризує організаційні переваги цієї системи, й завдяки його підтримці проект викликає значний інтерес. Оскільки до складного процесу змін було залучено ключових керівників усіх рівнів закладу, фінансова стійкість університету була нерозривно поєднана з показниками академічної успішності.

Університет Едж Хілл (UK)

Заснований у 1885 р. як перший в Англії нерелігійний педагогічний інститут для жінок · 27953 студентів · 3359 співробітників · педагогічний університет

Підтримуючи прагнення до збільшення рівня профіциту бюджету, університет Едж Хілл запровадив використання TRAC і системи повного обліку витрат. Це захистило університет у ситуації серйозного скорочення державного фінансування й уможливило подальший розвиток тих напрямків, які були визначені в якості пріоритетних.

Університет Едж Хілл використовував TRAC і здійснював супутній аналіз для ведення на основі фактичних даних ґрунтовної дискусії щодо рівня профіциту бюджету, необхідного для фінансової стійкості університету. Вище виконавче керівництво та керівний орган погодились щодо необхідності досягнення показника профіциту у 8% протягом чотирьох років. Це дозволило університету надалі розвивати напрямки діяльності, стратегічно розбудовувати власну інфраструктуру, здійснювати інвестиції, коли виникає така можливість, і долати наслідки збільшення витрат (зокрема, зростання витрат на персонал) і змін у державній політиці. До того ж, університет зможе у досить гнучкий спосіб підтримувати ті напрямки власної діяльності, які не можуть самостійно забезпечувати фінансову стійкість.

Незважаючи на значні витрати на науково-дослідну діяльність, університет Едж Хілл вирішив виконувати роботу у цьому напрямку з метою підтримки бренду університету, його репутації та сприйняття з боку зацікавлених сторін. Не дивлячись на загальне скорочення фінансування галузі вищої освіти, університет Едж Хілл продовжив інвестування професійної підготовки викладачів, надалі зміцнюючи власну позицію конкурентного постачальника освітніх послуг і використовуючи додаткові можливості, пов'язані з демографічними змінами у найближчі роки. Доходи, отримані від різних операцій, дозволили університету продовжувати інвестувати у власну інфраструктуру, яка, на думку закладу, є ключовим елементом його освітньої пропозиції. Використання TRAC і системи повного обліку витрат відіграло вирішальну роль у втіленні цих стратегічних рішень.

Додаток

Список авторів

Пітер-Ян Аарцен, головний бухгалтер, Університет Амстердама, Нідерланди
Піріл Акін, експерт відділу міжнародних зв'язків, Рада з питань вищої освіти, Туреччина
Джил Болл, фінансовий директор, Університет Бірмінгема, Велика Британія
Елісон Бейтмен, колишній керівник з питань запровадження TRAC, Оксфордський університет, Велика Британія
Серж Буржин, співробітник з фінансових питань, Спілка університетів та інститутів, Франція
Майкл Кейсі, директор з фінансових питань, Спілка університетів Ірландії, Ірландія
Кіт Крідон, головний бухгалтер, Трінті-Коледж (Дублін), Ірландія
Вутер де Реве, координатор системи повного обліку витрат, Гентський університет, Бельгія
Мері Дулі, казначей, Національний університет Ірландії (Голуей), Ірландія
Івана Дражич Лутілскі, доцент факультету економіки та бізнесу, Загребський університет, Хорватія
П'єр Еспінассе, генеральний директор, Фонд Інституту ревматології Кеннеді; колишній директор з дослідницьких послуг і заступник директора з обміну інформацією, Оксфордський університет, Велика Британія
Джон Фюрстенбах, голова адміністрації, Королівський коледж музики, Стокгольм, Швеція
Бріджит Гьоббельс-Дрейлінг, заступник Генерального Секретаря, Конференція Ректорів Німеччини, Німеччина
Антоніо Гомес Мартінс, колишній проректор, Університет Коїмбри, Португалія
Александр Хаммер, директор з фінансів та обліку, Віденський університет, Австрія
Коен Хостин, штатний співробітник з кадрових і фінансових питань, Фламандська Рада університетів, Бельгія
Джон Херд, фінансовий менеджер з обліку та планування, Університет Дербі, Велика Британія
Стівен Айго, проректор, Університет Едж Хілл, Велика Британія
Меліта Ковачевич, проректор з наукових досліджень і технологій, Загребський Університет, Хорватія
Грег Ленгстон, директор з корпоративного обліку, Університет Бірмінгема, Велика Британія
Рубі Лойшке, керівник робочої групи з повного обліку витрат, Дрезденський технічний університет, Німеччина
Маргаріда Мано, проректор, Університет Коїмбри, Португалія
Айан Метьюз, казначей, Трінті-Коледж (Дублін), Ірландія
Ен-Крістін Меттсон, директор з фінансових питань, Університет Лунда, Швеція
Гарет МакДональд, директор із забезпечення, Рада наукових досліджень, Велика Британія
Камілла Остерберг-Добсон, директор з фінансового планування, Університет Гельсінкі, Фінляндія
Марчін Пауис, проректор, Варшавський університет, Польща
Керол Прокопишин, заступник директора з фінансових питань, Університет Лестера, Велика Британія
Мануела Райт, заступник директора з обліку та фінансів, Віденський університет, Австрія
Мартин Ріддлстон, заступник фінансового директора, Університет Лестера, Велика Британія
Хайке Рьодінг, заступник проекту TUDo, Дрезденський технічний університет, Німеччина
Гулсун Сагламер, координатор проектної групи, Рада вищої освіти, Туреччина
Гаральд Шредер, співробітник із європейських справ, Конференція ректорів університетів, Франція
Монік Септон, співробітник з інформування та координації FP7, Фонд наукових досліджень, Бельгія
Маттіас Вінкер, директор Європейського проектного центру, Дрезденський технічний університет, Німеччина

Огляди країн

В результаті збору й аналізу інформації з проекту EUIMA-Система повного обліку витрат, а також першого дослідження АЕУ, присвяченого питанню повного обліку витрат (АЕУ 2008), і дослідження EUDIS, присвяченого проблемі диверсифікації джерел фінансування університетів, було узагальнено наступні огляди країн. Вони містять опис рушійних сил, викликів і перешкод у процесі імплементації системи повного обліку витрат у вищих навчальних закладах, а також підхід, який було використано для організації процесу, і поточний стан справ.

Австрія

У законі Про університети (2002), який набув чинності з 1 січня 2004 р., йдеться про те, що університети стають автономними юридичними особами в рамках державного права, й кожен університет повинен встановити систему комерційного обліку, включаючи облік доходів і витрат, а також систему звітності. Крім того, статті, що стосуються дослідницьких проектів, фінансованих ззовні, передбачають, що ці проекти повинні покривати всі витрати. Необхідним підґрунтям для цього є використання комплексної програми фінансового програмного забезпечення, подвійної бухгалтерії і структурні зміни. З огляду на ці вимоги, університети Австрії почали розробляти методологію обліку витрат. Іншою рушійною силою стала 7-ма Рамкова Програма (FP7) з правилами компенсації витрат. Австрійські університети шукали спільний підхід до імплементації системи повного обліку витрат. У 2006 р. було розроблено методіку для обліку непрямих витрат, яка мала на меті гармонійне поєднання національних і міжнародних фінансових правил з принципами керівництва й обліку в університетах.

Робоча група у складі співробітників фінансових підрозділів і наукових співробітників університетів Австрії надала експертну оцінку методіки, і Конференція ректорів вищих навчальних закладів Австрії погодилась сприяти її запровадженню. Крім того, модель була покликана отримати сертифікацію від Європейської комісії для прийняття в якості спрощеної методіки обліку непрямих витрат в межах FP7.

Тим не менш, з різних причин і через різноманітні перешкоди, а саме, зміни в управлінні, відсутність впевненості у процесі сертифікації методології FP7, боязнь недостатнього розуміння в інтерпретації правил і відмінностей між університетами в аспекті джерел фінансування наукових досліджень, розробку уніфікованого підходу було припинено в 2007 р. З тих пір окремі університети прийняли різні підходи для розробки відповідної системи для відслідковування витрат на дослідження, освітню й інші види діяльності з подальшим її запровадженням відповідно до власних можливостей, потреб і умов.

Тривала дискусія в Австрії щодо основних змін у державному фінансуванні шляхом відокремлення фінансування навчання та наукових досліджень у черговий раз висунули обговорення щодо системи повного обліку витрат на перший план. Було створено робочу групу у складі представників Міністерства вищої освіти та наукових досліджень і представників університетів для визначення основних засад нової системи фінансування. Стосовно проблеми фінансування навчального процесу, однією з рекомендацій робочої групи є базувати фінансування на кількості активних студентів. Розрахунки робочої групи частково ґрунтуються на моделях повного обліку витрат, що існують в австрійських університетах.

На семінарі EUIMA-Система повного обліку витрат, який відбувся у Відні в лютому 2011 р., було розглянуто питання щодо того, як методологія повного обліку витрат може проінформувати нові системи фінансування, і допоможе забезпечити фінансову стійкість системи вищої освіти Австрії. Таким чином, семінар відродив дебати щодо запровадження системи повного обліку витрат. Завдяки рекомендаціям АЕУ, міжнародних експертів і ряду австрійських зацікавлених сторін на високому рівні, серед них міністра з наукових досліджень, колишнього міністра фінансів і керівників австрійських університетів, семінар став значним внеском у поточні дебати щодо фінансування

галузі вищої освіти країни. Він висвітлив, як система повного обліку витрат може надати більш прозору інформацію на підтримку створення нової стійкої моделі фінансування.

Бельгія

У Бельгії політика в галузі освіти та наукових досліджень знаходиться у компетенції мовних спільнот. Університети Бельгії працюють у двох різних і незалежних нормативно-правових базах, в яких механізми фінансування регулюються Фламандсько- та Франкомовною спільнотами. Хоча система повного обліку витрат стала предметом дискусії в обох спільнотах, процес розробки був різним. З огляду на це, профілі двох існуючих систем представлені окремо.

Фламандськомовна спільнота

Дискусія щодо імплементації системи повного обліку витрат у Фламандських університетах розпочалася у 2007 р. з правилами компенсації витрат FP7 в якості важливої рушійної сили. Навчальні заклади також відчували необхідність мати можливість показати державним фінансуючим органам реальні витрати на їхню діяльність. В процесі розробки інституційні стратегічні переваги повного обліку витрат стали більш очевидними, особливо з урахуванням скорочень бюджету/бюджетних обмежень.

Рада Фламандських університетів (VLIR), представницький орган у складі шістьох фламандських університетів, зобов'язалася підтримувати процес імплементації у період з 2011-2013 рр. У більшості університетів підготовку було розпочато в 2010р., коли до проекту було залучено необхідні кадрові ресурси. В університетах процес координувався фінансовими підрозділами, іноді у співпраці з науково-дослідними підрозділами. Керівництво університетів і науковці увійшли до робочих груп проекту. Сьогодні університети знаходяться на різних стадіях розробки: в більшості університетів здійснюється ефективна імплементація, деякі значно просунулися вперед⁸ і вже запровадили систему. У більш передових навчальних закладах система повного обліку витрат розглядається як важливий крок на шляху до кращого розуміння їх діяльності. У більшості університетів проекти повного обліку витрат включено до стратегічних планів, і рада університету постійно отримує інформацію у вигляді щоквартальних звітів. Незважаючи на наявний прогрес, Фламандські університети також стикаються із спільними для всіх перешкодами, зокрема спротивом в межах академічної спільноти, до того ж, однією з основних проблем є розподіл часу й обмежені ресурси, виділені для реалізації.

Рада Фламандських університетів підтримує процес і закликає університети ділитися досвідом й обмінюватися позитивними практиками.

Франкомовна спільнота

FP7 також стала основною рушійною силою для університетів франкомовної спільноти, оскільки завдяки їй було розпочато дискусію щодо запровадження системи повного обліку витрат. Вільний університет Брюсселя (ULB) нещодавно розпочав обговорення, а в Католицькому університеті Лувена було створено робочу групу для вивчення можливої розробки методології повного обліку витрат у 2008-2009 рр.

Тим не менш, система повного обліку витрат у першу чергу сприймалася як спосіб досягнення більш високого покриття витрат у проектах FP7, що призвело до певних коливань між закладами. Оскільки процес сертифікації для прийняття методології обліку витрат, розробленої Європейською Комісією, виявився досить складним і невизначеним, університети були дещо збентежені, й плани щодо запровадження повного обліку витрат залишилися без зрушень.

Дискусію було поновлено в межах семінару EUIMA-Система повного обліку витрат, проведеного в Брюсселі у лютому 2011 р., в ході якого було вкотре підкреслено переваги повного обліку витрат як інструменту стратегічного управління. Як наслідок, Католицький університет Лувена (UCL) поновив діяльність робочої групи і розробив план проекту, метою якого стали подальші кроки з імплементації у 2012 р. Вільний Університет Брюсселя (ULB) спочатку планував запровадити повний

⁸ Наприклад, Католицький університет Лувена та Гентський університет.

облік витрат паралельно із Системою загально-організаційного планування ресурсів (ERP). Однак, це виявилось більш складним, ніж очікувалося, тому було прийнято рішення повною мірою імплементувати та ввести в дію системи ERP, перш ніж розробляти нову методологію обліку витрат. Інші навчальні заклади, зокрема Університет Монса, стикаються з проблемами щодо прийняття певної системи розподілу часу. Недостатня автономія у створенні необхідних структур, а також нестача фінансової й інших видів зовнішньої підтримки також вважаються проблематичними.

Подальша розробка в обох спільнотах

Семінар проекту EUIMA, проведений 4 лютого 2011 р., зібрав представників університетів з обох частин Бельгії для обговорення та вивчення спільних підходів до розробки методології повного обліку витрат у бельгійських університетах.

Хоча існують відмінності у процесах і наступних заходах між спільнотами та навчальними закладами, семінар став новим поштовхом для планування подальших дій.

Одним з головних досягнень стало те, що в обох системах Конференції ректорів, а також деякі регіональні та федеральні фінансуючі установи висловили свою підтримку щодо розробки й імплементатії методології повного обліку витрат. Обидві спільноти також запланували наступні зустрічі, в ході яких вони будуть обговорювати конкретні кроки для просування процесу імплементатії.

Хорватія

Процес імплементатії системи повного обліку витрат розпочався в Загребському університеті, де в червні 2010 р. було проведено семінар EUIMA, який ініціював початок дискусії в Хорватії. Семінар зібрав більше 60 учасників з майже всіх хорватських університетів, серед них вище керівництво, адміністративні та науково-педагогічні працівники. Одним з головних питань, обговорюваних у ході семінару, була високо-децентралізована структура й управління в університетах Хорватії, яка становить серйозну проблему для проведення комплексних реформ, зокрема, для запровадження повного обліку витрат. У ході семінару вдалося об'єднати вище керівництво та старший керівний персонал хорватських університетів, завдяки чому з'явилася унікальна можливість обговорити конкретні плани. Важливим результатом семінару стало забезпечення підтримки з боку Загребського університету, який, як найбільший університет, часто виступає національною рушійною силою для змін. Університет зобов'язався створити високоефективну робочу групу з представників усіх факультетів для сприяння запровадженню системи повного обліку витрат. Інші хорватські університети також були запрошені до участі в групі та подальшій співпраці. Робоча група провела декілька зустрічей, які проклали шлях для скоординованого підходу на національному рівні. На початку 2011 р. Загребський університет розпочав роботу над планом проекту та погодився спільно з університетами Рієка та Спліт розробити методологію повного обліку витрат.

Хорватські університети стикаються з низкою проблем, зокрема з різноманітними системами бухгалтерського обліку, які традиційно ґрунтуються на бюджетній концепції бухгалтерського обліку та використовуються окремими факультетами. Мета цих систем, в першу чергу, полягає у відповідності правовим вимогам зовнішньої звітності, а не в наданні якісної інформації для ефективного внутрішнього управління. Інформація про витрати на спеціальні програми та міжнародні проекти не може бути виокремлена. Тому університети планують розробити модель обліку витрат, яка допоможе ідентифікувати та контролювати всі витрати, пов'язані з університетською діяльністю. Оскільки державна підтримка та фінансування все ще недостатні, відповідно до рекомендацій АЄУ і міжнародних експертів, забезпечення державної підтримки для процесу імплементатії стане однією з основних проблем проектної групи в найближчому майбутньому.

Фінляндія

В Фінляндії основними рушійними силами для запровадження системи повного обліку витрат в університетах стали національні та європейські схеми фінансування. Починаючи з 1997 р., фінські університети повинні були щорічно звітувати у Міністерстві освіти щодо розподілу загальної суми витрат (бюджетне та зовнішнє фінансування) на навчальний процес, науково-дослідницьку роботу, творчий пошук і суспільну діяльність. Для того, щоб зробити це належним чином, університети повинні були повністю запровадити облік витрат за видами діяльності, в тому числі й систему розподілу робочого часу. Однак, на цьому етапі виникли протиріччя: профспілки заявили, що введення такої системи порушує умови колективного договору для викладачів, який набув чинність у 1998 р. Згідно з умовами цього договору, результат роботи працівника не міг визначатися через кількість відпрацьованих годин. Інформація щодо розподілу годин була доступна лише для проектів, що вимагали обов'язкову звітність; її збирали за допомогою досліджень з низьким відсотком відповідей та рівнем реагування. Державне аудиторське бюро у своїх щорічних аудиторських звітах зазначає, що калькуляція витрат не була достовірною через недостатню кількість даних щодо розподілу робочого часу. Це змусило ряд навчальних закладів здійснити перші кроки на шляху до імплементації системи розподілу часу завдяки придбанням онлайн-системи розподілу часу в 2007 р.

Іншою важливою рушійною силою для розробки методології повного обліку витрат стала 7-ма Рамкова Програма Європейської Комісії (FP7) із спеціальними правилами компенсації витрат, які стали сильним сигналом для національних спонсорів.

У своїх щорічних переговорах з Міністерством освіти Академія Фінляндії – одна з двох основних організацій, що фінансує наукові дослідження, погодилася включити методологію повного обліку витрат до правил компенсації витрат, починаючи з 2009 р. Tekes – друга фінансуюча дослідження організація, прийняла таке ж рішення на початку 2009 р. Це усунуло одну з основних перешкод для імплементації та переконало працівників університетів у необхідності запровадження методології повного обліку витрат, щоб збільшити компенсацію витрат від зовнішніх спонсорів. Зрештою, було знайдено та погоджено модель, яка задовольняє всі сторони, включно з профспілками. Розподіл часу для штатних працівників буде ґрунтуватися на річних планах роботи; фактична фіксація часу вимагається лише у випадку роботи над проектом, що фінансується ззовні.

Щільний графік, введений Академією Фінляндії, становив іще одну проблему. З початку 2009 р. заявки на фінансування досліджень потрібно було подавати на основі методології повного обліку витрат. Університети мали лише шість місяців на розробку методології та розрахунок додаткових ставок окладів і загальних ставок непрямих витрат. У той же час, університети повинні були адаптуватися до ключових змін, запроваджених в результаті національної реформи вищої освіти, включно із злиттям декількох університетів. Щільний графік у поєднанні з новим Законом Про університети (2009 р.) ускладнив співпрацю між університетами. Замість того, щоб разом працювати у напрямку спільної національної моделі, кожний університет створив свою модель повного обсягу витрат. Підтримка з боку Міністерства освіти в сприянні успішному переходу до повного обліку витрат була досить слабкою. Тим не менш, незважаючи на щільний графік і відсутність координації, більшість університетів створили методологію повного обліку витрат і систему розподілу часу до кінця 2009 р.

В результаті відсутності співпраці між університетами й органами фінансування Спілка Університетів Фінляндії (UNIFI; колишня Фінська Рада Ректорів Університетів) у 2010 р. висловила занепокоєння щодо певних проблем, які виникли в ході використання методології повного обліку витрат і були в основному пов'язані з заявками на фінансування, звітністю, виставленням рахунків і розподілом робочого часу. У відповідь на це Академія Фінляндії створила робочу групу у складі представників університетів, Академії Фінляндії та Міністерства освіти і культури для висунення ряду спрощень і уточнень. Їх доповідь (Фінське Міністерство фінансів, 2011 р.), опублікована в 2011 р., містить 20 конкретних рекомендацій, які також спираються на звіт АЕУ від 2008 р. (АЕУ, 2008). Її було використано фінськими університетами в якості орієнтиру для запровадження повного об-

ліку витрат.

На сьогодні всі фінські університети запроваджують повний облік витрат. Незважаючи на те, що був відсутній національний скоординований підхід, використовувані моделі досить схожі. Розподіл робочого часу, який був одним з найскладніших аспектів імплементації повного обліку витрат, повільно починає працювати в університетах.

Повний облік витрат використовується переважно для подання заявок, виставлення рахунків і звітності щодо зовнішнього фінансування, наданого Академією Фінляндії, Tekes і Європейською Комісією. Тим не менш, складний процес сертифікації для методології компенсації витрат FP7 призвів до того, що жоден фінський університет не подав заявку на сертифікат. Фактично, всі університети, які отримують гранти в межах FP7, використовують фіксовану ставку. Хоча повний облік витрат поки що не використовується в повну силу як стратегічний інструмент, економічна обізнаність персоналу й, особливо, керівників підрозділів збільшилась. Наприклад, рішення щодо здатності взяти на себе проект і нести відповідальність за його наслідки тепер приймаються більш зважено, залежно від того, як він фінансується, який обсяг самофінансування потрібен, і яку додану вартість він представляє для університету.

Франція

Основною рушійною силою для імплементації системи повного обліку витрат була загальна вимога фінансуючих органів запровадити відповідні методології обліку витрат. У деяких випадках 7-ма Рамкова Програма (FP7) з її специфічними умовами компенсації витрат також сприяла їх розробці й імплементації. Нещодавно це питання почали розглядати в контексті фінансової стійкості університетів, інституційного керівництва та контролю. Міністерство вищої освіти та наукових досліджень також розглядає повний облік витрат як інструмент надання інформації для довготривалого прогнозування на основі кращого розуміння витрат.

Розробка системи повного обліку витрат була ініційована у 2005 р. Об'єднаною Спільною групою університетів й інститутів (AMUE), Французькою Конференцією ректорів (CPU) і групою представників університетів, включно з ректорами, бухгалтерами та працівниками фінансових підрозділів. За цим слідувала пілотна фаза у 2006-2007 рр. Хоча AMUE запропонувала методологію, інструментарій, техніку та спільне навчання, кожний навчальний заклад розробив власний підхід відповідно до власної специфіки. Як правило, проекти, ініційовані керівництвом університету, реалізовувалися працівниками та керівниками фінансових підрозділів, часто під контролем проректора з фінансових питань. Хоча декілька університетів досягли просунутої стадії імплементації⁹, більшість все ще знаходяться на початковій стадії планування.

Однією з головних проблем у ході запровадження стає небажання вчених, які вважають систему повного обліку витрат переважно контрольним інструментом, використовуваним у приватному секторі. Розподіл часу є ще однією перешкодою. Тому університети застосовують досить обережний і зважений підхід. Залучення керівництва навчальних закладів і забезпечення права на організацію процесу персоналом університету має вирішальне значення.

Семінар EUIA-Система повного обліку витрат став додатковим імпульсом для розробки планів щодо імплементації. Дискусія між більш, ніж 100 учасниками з 66 французьких навчальних закладів посилила співпрацю між великою кількістю нових зацікавлених організацій. Цей захід також підтвердив готовність AMUE та CPU супроводжувати процес імплементації та регулярно обговорювати пов'язані з ним питання у профільному комітеті CPU з ректорами університетів. Після семінару AMUE організувала дводенну конференцію, в ході якої французькі університети представили власні способи обліку витрат, а також використання цієї інформації в управлінні навчальними закладами. Крім того, близько 40 представників університетів взяли участь у спеціальному бухгалтерському тренінгу в 2011 р. На 2012 р. заплановані додаткові семінари з певних питань, зокрема контрактних дослідницьких послуг і витрат на діяльність лабораторій.

⁹ Університет Екс-Марсель 2 для FP7: внаслідок реорганізації 1 січня Університет Екс-Марсель, Університет П'єра та Марі Кюрі (Париж), Університет Савойя; Університет Нансі 2: внаслідок реорганізації 1 січня Університет Лоррейн, Технологічний університет Труа, Університет Анже (контракти на проведення досліджень), Університет Ренн 2 (безперервне навчання).

Німеччина

Перша спроба введення бухгалтерського обліку витрат у німецьких університетах була здійснена робочою групою голів адміністрацій, які сформулювали систему правил бухгалтерського обліку витрат у 1999 р. Того ж року ці правила були схвалені більшістю німецьких університетів під час зустрічі в Університеті Грайфсвальда, результатом чого стала так звана «Грайфсвальдська резолюція». Згодом ці принципи були прийняті за основу належної практики обліку в університетах Німецьким Інститутом дипломованих бухгалтерів. Конференція міністрів освіти та культури також схвалила ці правила. Тим не менш, міністри фінансів федеральних земель, відповідальні за системи бухгалтерського обліку у відповідних землях, не надали їм кінцевого затвердження, тому «Грайфсвальдська резолюція» не була поширена на всю галузь вищої освіти. Однак вона значно вплинула на систему бухгалтерського обліку в університетах Німеччини.

Нормативна база обліку витрат, розроблена Федеральним міністерством фінансів у співпраці з міністерствами фінансів 16 федеральних земель, також окреслила практику бухгалтерського обліку в вищих навчальних закладах Німеччини. На її основі було розроблено 16 різних систем. Однак, нормативна база більшою мірою була спрямована на задоволення потреб державного управління, ніж потреб вищих навчальних закладів. До того ж, ситуація ще більше ускладнилася у зв'язку з переходом деяких федеральних земель від камеральної бухгалтерії до подвійної.

FP7 та Рамкова Програма допомоги для наукових досліджень, розвитку й інновацій (RDI Framework) стали основними рушійними силами в дебатах щодо запровадження системи повного обліку витрат. Крім того, у зв'язку із зростанням участі німецьких університетів у зовнішній співпраці на національному рівні, навчальні заклади відчували необхідність використання відповідної методології обліку витрат.

Федеральний характер німецької системи, що призводить до використання різних правових норм і практик у 16 федеральних землях, ускладнює оцінку поточного стану справ в аспекті імплементації повного обліку витрат у німецьких університетах. Лише в деяких випадках розробка методології повного обліку витрат координується федеральними землями через робочі групи, які надають рекомендації в процесі імплементації. Додаткові ресурси, як правило, були недоступні.

В Німеччині методологія повного обліку витрат використовується переважно для підтвердження всіх витрат на дослідження, фінансовані ззовні, й, як наслідок, для отримання більшої компенсації витрат, зокрема непрямих витрат. Це також сприяє більш глибокому розумінню й усвідомленню витрат німецькими університетами та більш ефективному використанню коштів. Однак, все ще залишаються дві основні проблеми: розподіл часу та той факт, що не всі витрати відображено в системі бухгалтерського обліку університету (оскільки різноманітні правила та норми стосовно статусу власності на будівлі, витрат на утримання будівель, амортизацію чи пенсії все ще не включені у систему).

Ірландія

Розвиток системи повного обліку витрат в Ірландії було розпочато колективно сімома ірландськими університетами у 2006 році. Ірландські університети пережили процес важливих реформ, а ірландський уряд, через Управління вищої освіти (УВО), державне управління фінансування вищої освіти, ініціював створення Стратегічного інноваційного фонду (СІФ), щоб підтримати реформи та інновації в ірландській системі вищої освіти.

Основним фактором у розробці та реалізації повного обліку витрат було зростання тиску на фінанси університетів через підвищення рівня участі та науково-дослідної діяльності, досягнення у галузі технологій, збільшення витрат на заробітну плату та пенсії, а також нові соціальні вимоги. Стало ясно, що для вирішення проблем щодо недофінансування і стійкості університетському сектору необхідно зібрати чіткі дані для підтримки процесу створення нового політичного курсу і, зокрема,

надати обґрунтування для вимоги додаткового фінансування. З точки зору сторони, що фінансує, повний облік витрат розглядається як інструмент звітності, який надаватиме більше прозорості і можливість порівнювати з іншими. Розвиток системи повного обліку витрат розглядається на інституційному рівні як ключовий інструмент управління інформацією, що дозволить університетам визначати і розуміти вартість їх діяльності і, таким чином, підтримає прийняття стратегічних рішень.

Проект повного обліку витрат почався на початку 2007 року і був завершений в червні 2011 року. Ірландські університети вважали, що надзвичайно важливою є розробка послідовної моделі по всьому сектору, і це також було важливою позицією для національних установ фінансування. За допомогою Асоціації ірландських університетів, представницького органу ірландських університетів, університети представили успішну пропозицію в рамках програми SIF, що полягала у розробці нормативної бази для повного обліку витрат у цьому секторі. Загальний обсяг фінансування для розвитку повного обліку витрат склав близько 2 мільйонів євро. Ця підтримка була ключовим стимулюючим фактором у розвитку повного обліку витрат в Ірландії.

Було дві різних фази проекту. Фаза I включала розробку концептуальних рамок для повного обліку витрат, і під час цієї фази представники ключових національних установ фінансування брали участь у діяльності національної керівної групи проекту. Фаза II включала детальне проектування та впровадження повного обліку витрат в університетах. Кожен з семи університетів був представлений в національній керівній групі і різних робочих групах проекту, гарантуючи, що всі університети мали можливість зробити свій внесок у проект моделі.

У розробці та реалізації моделі повного обліку витрат було декілька труднощів. Зокрема, збір даних про те, як академічний персонал витрачає свій час, виявився проблематичним. Були зібрані дані про частку часу, витраченого академічним персоналом на різні види їх діяльності, при цьому співробітників запевнили, що інформація не буде використовуватися для інших цілей, окрім повного обліку витрат. Незважаючи на такі запевнення, в деяких установах залишилися труднощі, і з метою збору необхідних даних керівниками шкіл і факультетів були ініційовані альтернативні процеси. Також стало ясно, що стійкі структури управління проектом мають важливе значення у вирішенні проблем, пов'язаних з національним скоординованим підходом.

Реалізація послідовної моделі повного обліку витрат зараз завершена у всіх семи університетах в Ірландії. Робляться подальші уточнення моделей, вони координуються централізовано, щоб забезпечити узгодженість моделей і можливість порівняти результати. Після того, як з'явиться релевантна і достатня по об'єму інформація про тенденції в університетах, подальші кроки будуть включати розгляд ряду питань для визначення політики в ірландській системі вищої освіти, що виникає в результаті встановлення системи повного обліку витрат.

Зовнішнє середовище значно змінилося з того часу, як ірландські університети спочатку взяли за цей проект. Передбачувані переваги, які очікувалися в результаті отримання можливості більш точно вимірювати реальну вартість діяльності університету, значно знизилися в результаті впливу економічної кризи. З іншого боку, фінансова криза і, як наслідок, тиск на державне фінансування багато в чому зміцнили необхідність вдосконалення управлінської інформації щодо вартості діяльності університету. Довгострокові вигоди для університетів та їх широкого кола зацікавлених сторін, таким чином, залишаються.

Нідерланди

Незважаючи на дуже високий ступінь фінансової та організаційної автономії, голландський уряд не вимагає від університетів застосовувати систему повного обліку витрат. Проте більшість університетів в Нідерландах апробували методологію повного обліку витрат. Факторами, що сприяли її реалізації, були або терміни і умови досліджень за контрактом, які пропонують швидше відшкодування витрат установам, які можуть повністю визначити всі свої витрати на діяльність, або потреба в надійній фінансовій інформації для підтримки прийняття внутрішніх рішень.

У 2007 році, згідно з 7-мою Рамковою Програмою (FP7) та її формами відшкодування витрат, всі голландські університети домовилися дотримуватися низки конкретних принципів для розробки їх методології повного обліку витрат. Вони були схвалені окремими університетами за порадою Асоціації університетів в Нідерландах (VSNU). Метою була уніфікація низки загальних визначень і можливість порівняти сумарні витрати.

З тих пір, однак, кожен університет індивідуально працював над розробкою та реалізацією методології повного обліку витрат без підтримки або вказівок національних органів влади. Результати були дуже різними. Більшість університетів застосовують методологію повного обліку витрат в дії, що дозволяє їм визначати витрати на більшість видів їх діяльності. Тим не менш, у багатьох з цих установ система не інтегрована в їх фінансову систему, а працює в межах додаткових систем. Деякі установи застосували дуже складну методологію, щоб використовувати систему повного обліку витрат для своїх стратегічних рішень.

Університети дуже активно обмінювалися досвідом і вдалою практикою в розробці системи повного обліку витрат на неофіційному рівні. Ці обміни стосувалися, зокрема, принципів розподілу часу, способів відокремити непрямі витрати, пов'язані з викладанням від тих, які пов'язані з дослідженнями, актуальності конкретних драйверів витрат і загальної моделі, в якій би інтегрувалися обрані параметри. Тим не менш, ще існує деяке небажання подальшого розвитку системи, оскільки це вимагає більше змін у фінансовій системі і зміни інституційної культури управління.

У 2012 році з'явилася скоординована ініціатива з метою з'ясувати, чи національна дослідницька рада застосує методологію повного обліку витрат у своїй схемі фінансування. Це вважається іншим потенційним драйвером для подальшого розвитку системи в голландських університетах.

Ті університети, які впровадили систему повного обліку витрат для всієї організації, відчули вищу швидкість повернення витрат у відносинах з деякими партнерами по контрактах, підвищили рівень поінформованості про витрати на всіх рівнях організації і визначили можливості для скорочення витрат.

Польща

Дискусії про розробку системи повного обліку витрат і її форм відшкодування витрат стали жвавішими завдяки 7-ій Рамковій Програмі (FP7). Університети та інші отримувачі грантів FP7, а також Національне управління Польщі, що займається просуванням і підтримкою претендентів на участь в рамковій програмі, почали обговорювати реалізацію системи повного обліку вартості в польських університетах.

У 2007 і 2008 роках польське Міністерство вищої освіти оголосило про плани щодо збільшення бюджету на конкурсні гранти та зменшення основного інституційного фінансування. Це змусило університети усвідомити необхідність більш точного визначення витрат на їх діяльність. Публічне обговорення фінансування та витрат вищої освіти в 2009 і 2010 роках також підкреслили необ-

хідність прозорого фінансового менеджменту. Незважаючи на цей тиск, тільки три університети (Сілезький технічний університет, Технічний університет Вроцлава, Варшавський університет) вже почали здійснювати повний облік витрат шляхом розробки відповідних моделей.

На рівні системи немає ні скоординованого підходу, ні підтримки з боку уряду у вигляді людських або фінансових ресурсів. Крім того, нові норми фінансового управління у сфері вищої освіти, які набули чинності в 2011 році, не враховують дослідницьку діяльність університетів на належному рівні. Це робить створення єдиної методології складнішим завданням. Установи відреагували на нові правові положення щодо фінансового управління та обліку, надавши пріоритет реалізації змін, які не пов'язані з повним обліком витрат. Адаптація університетських ІТ-систем представлятиме ще одну проблему в процесі реалізації.

Національний семінар у Варшаві був, в основному, присвячений підвищенню рівня обізнаності, особливо серед інституційного керівництва, з метою забезпечення нового імпульсу для додаткових заходів. Вибори нового керівництва в 2012 році в багатьох університетах будуть ще одним кроком у подальшому розвитку системи повного обліку витрат у Польщі.

Португалія

У 2007 році нова нормативно-правова база щодо вищої освіти встановила нові правила для управління університетом, до яких увійшли специфічні правила для бухгалтерії. Хоча це теоретично і проклало шлях для повного обліку витрат в університетах, національні схеми фінансування досліджень в Португалії залишилися без змін. Португальські дослідники, таким чином, переважно звикли отримувати свої дослідницькі фонди у вигляді додаткових витрат.

Методології повного обліку витрат вважалися релевантними тільки відносно проектів FP7. Правила відшкодування згідно з FP7 були серед основних чинників, що спричинили дискусії на тему розробки системи повного обліку витрат. Однак, не було скоординованого підходу на рівні системи або підтримки з боку уряду.

Тим не менш, деякі університети почали розробляти методологію, яка, ще до впливу європейського фінансування, також розглядалася як інструмент стратегічного управління. Університет Коїмбри, наприклад, почав з пілотного проекту на одному факультеті в 2002 році і поширив його на інші факультети в наступні роки.

Сьогодні чотири університети мають найбільш просунуті реально діючі методології повного обліку витрат. Деякі з установ, які обговорювали їх реалізацію, стикнулися з великими труднощами в процесі у зв'язку з високоавтономною структурою факультетів. Це, звичайно, є додатковою проблемою. Для досягнення прогресу завжди були потрібні прихильність керівництва і бажання співпрацювати.

Хоча дискусії про повний облік витрат і стали частішими за останні роки, обмін досвідом між закладами зводився до кількох подій, на яких обговорювалися деякі аспекти повного обліку витрат і робилися спроби здійснити порівняльний аналіз діяльності окремих установ. Ознайомча поїздка EUIMA в університет Коїмбри також зібрала представників низки португальських університетів. На рівні національної системи вищої освіти семінар привів до порівняння різних рівнів розвитку університетів-учасників та ініціював участь університетів в подальшому обміні досвідом.

Він також допоміг визначити подальші цілі для реалізації повного обліку витрат, таких як визначення загальних правил та методології з урахуванням нормативно-правової бази для договірної діяльності; збільшення участі дослідників у європейських проектах; підвищення рівня технічних навичок і знань персоналу операційного відділу, що допомагає дослідникам; заохочення дослідників і дослідницьких груп працювати переважно з програмами фінансування, що дозволяють робити повний облік витрат, а також збільшують доходи університету.

Швеція

Тема повного обліку витрат обговорювалася в Швеції протягом багатьох років. У той час, як зовнішнє фінансування з обмеженим внеском у непрямі витрати збільшилося, пряме державне фінансування було відносно стабільним. У середньому менше половини фінансування наукових досліджень є прямим державним фінансуванням, і для деяких університетів ця частка є ще нижчою. У 1990 році було прийнято парламентське рішення, що зовнішнє фінансування досліджень повинно відноситися як до прямих, так і непрямих витрат університетів. Ступінь був встановлений на рівні 12% (прямих витрат) для непрямих витрат, за винятком витрат на приміщення. Цей ступінь потім збільшувався протягом багатьох років. У 2001 році навіть були проведені переговори між університетами та організаціями, що проводять фінансування, що привело до згоди: 18% непрямих витрат і 17% для витрат на приміщення, таким чином, 35% загалом.

У середині 2000-х років ця згода була поставлена під сумнів кількома організаціями, що займаються фінансуванням: вони хотіли платити менше. Керівництво університету також зрозуміло, що зі збільшенням зовнішнього фінансування непрямі витрати повинні розподілятися пропорційно між урядом і зовнішніми спонсорами. У той же час Національне аудиторське управління Швеції піддало критиці кілька університетів за неправильний облік доходів, особливо через принципи бухгалтерського обліку, пов'язані з фінансуванням непрямих витрат. Це призвело до ініціативи фінансових директорів в декількох університетах, що полягала в розробці методології повного обліку витрат. Так звана SUNF-модель (SUNF – Асоціація вищої освіти Швеції) була розроблена у співпраці керівництва університету, фінансових органів та представників важливих установ, що займаються спонсорством досліджень. Робота велася у групах, що представляли всі університети та університетські коледжі в Швеції, як на управлінському, так і на адміністративному рівні.

Восени 2007 року Асоціація вищої освіти Швеції вирішила рекомендувати всім своїм членам прийняти SUNF-модель. Починаючи з 1 січня 2011 року, всі шведські університети та університетські коледжі застосували цю модель. Тим не менш, проблема розрахунку витрат на приміщення, які в основному орендуються університетами, не подолана. Роз'яснення, незначні зміни та подальша реалізація моделі, в тому числі рішення щодо витрат на приміщення, сьогодні обговорюються групою під егідою Асоціація вищої освіти Швеції.

SUNF-модель базується на бюджетних, не фактичних витратах. Виправлення повинні бути зроблені ретроспективно через певне відхилення вартості, щоб показати фактичні витрати. Кожна установа має різні методи розподілу часу, але вони часто зроблені з позиції управління, а не з позиції фактично визначеного часу.

Найбільш важливі фактори для зміни виникли в межах установ. Повний обіг вартості був потрібен як інструмент стратегічного управління, а також для прийняття рішень і покращення рівня внутрішнього контролю. Крім того, існувала необхідність поліпшити принципи бухгалтерського обліку і досягти довгострокової фінансової стійкості.

Важливим зовнішнім чинником була необхідність надавати точну і прозору інформацію про непрямі витрати, і, таким чином, здобути довіру і розуміння з боку організацій, що займаються фінансуванням. Правила відшкодування згідно з FP7 також відіграли важливу роль.

Реалізація системи в Швеції, а також її загальні типові принципи, визначення та мова були узгоджені з Асоціацією вищої освіти Швеції і затверджені документально. На національному рівні були організовані семінари для підтримки команди, що займалася впровадженням системи в кожному навчальному закладі. Було розроблено інформаційний пакет, зібрані актуальні питання і створено довідкову службу.

Уряд підтримав роботу, і в грудні 2009 року в Договорах¹⁰ для державних органів, які фінансують дослідження, було заявлено, що слід застосовувати повний облік витрат і що дослідницькі гранти повинні фінансувати прямі і непрямі витрати в рівних пропорціях. Фонд Валленберг, один з найбільших приватних організацій, що фінансують дослідження у Швеції, підтримав проект. Уряд не надав жодної додаткової фінансової підтримки.

Використання методології повного обліку витрат призвело до важливих змін у більшості шведських університетів, в основному на рівні управління. Інформаційна обізнаність в питанні непрямих витрат покращилася і привела до ретельнішого фінансового контролю. Покращений аналіз витрат привів до більшої ефективності, а іноді навіть до організаційних змін. Інформація також використовується для порівняльного аналізу університетів. Тим не менш, методу досі не вистачає визнання серед дослідників. У той час як державні органи, що фінансують дослідження, прийняли ці методи і нові принципи фінансування, інші неурядові організації, що фінансують дослідження, відреагували скороченням своїх грантів, що призвело до великого розчарування серед дослідників і керівництва університетів.

Туреччина

Семінар був проведений під керівництвом Ради з вищої освіти (CoNE/ҮÖК) в Туреччині у вересні 2010 року після того, як проект EUIMA послужив поштовхом для турецьких університетів, щоб почати роботу над повним обліком витрат. Університет Анкари, Стамбульський технічний університет та Університет Коджаелі, які представляють деякі з найбільших і найбільш важливих університетів у країні, об'єднали свої сили у цьому проекті.

Одним з головних успіхів семінару було отримання підтримки всіх центральних зацікавлених організацій в Туреччині, в тому числі трьох відповідних міністерств і організацій, що фінансують вищу освіту і дослідження. Забезпечення їх участі було одним з ключових викликів і факторів успіху для розробки системи повного обліку витрат. Семінар також зібрав більшість лідерів університетів. Після семінару була створена пілотна група університетів, завдання якої полягало в розробці та реалізації системи повного обліку витрат під керівництвом цільової групи, створеної Радою вищої освіти Туреччини. Слідуючи рекомендаціям АЕУ та міжнародних експертів, основні зацікавлені організації дійшли до висновку, що повний облік витрат повинен стати головним завданням з метою підвищення рівня підзвітності турецьких університетів, оскільки це також вестиме до більшої університетської автономії в майбутньому. Це рішення співпало з останніми зусиллями Ради вищої освіти та Міністерства фінансів модернізувати фінансові системи вищих навчальних закладів Туреччини.

Спочатку пілотна група складалася з трьох університетів¹¹, що активно займаються науково-дослідною діяльністю, яка підтримується різними спонсорами. На початку 2011 року ще один університет¹² приєднався до групи. Після окреслення плану дій були створені інституційні та національні проектні групи. Важливе завдання інституційної групи, яка складалася з вищого керівництва, фінансових відділів, центрів фінансування наукових досліджень і міжнародних організацій, полягало в тому, щоб планувати і контролювати фазу реалізації та підвищити рівень поінформованості наукового співтовариства. Національна робоча група була створена для обміну інформацією та досвідом з реалізації системи повного обліку витрат в чотирьох установах і для роботи відповідно до певної методології, яка базувалася на обліку витрат на діяльність (activity-based costing, ABC).

План полягав у тому, щоб реалізувати методологію у чотирьох пілотних університетах до кінця 2012 року. Після її реалізації у цих пілотних університетах метою є поширення методології серед інших турецьких університетів завдяки пілотним установам, які поділяться своїм досвідом.

Партнери проекту також створили варіант нормативно-правового документа для Ради вищої освіти, який включає в себе визначення і пояснення важливості повного обліку витрат. Метою є включення цієї моделі у національне законодавство вищої освіти.

¹⁰ Інструкція Міністерства для державних управлінь.

¹¹ Університет Анкари, Стамбульський технічний університет та Університет Коджаелі.

¹² Університет Кадир Хас

Сполучене Королівство

Дослідження у Великобританії, передусім, зосереджуються в університетах і вже давно в значній мірі залежать від конкурентного грантового фінансування. Система насправді працює за принципом «подвійної» підтримки, в результаті чого університети отримують основне фінансування від своєї національної ради з фінансування, яке призначене для покриття витрат на науково-дослідну інфраструктуру, необхідну для підтримки дослідницьких проектів, що фінансуються на конкурсній основі. Тим не менш, в 1980-ті та 1990-ті роки основному фінансуванню не вдавалося забезпечувати достатнє фінансування у зв'язку з істотним зростанням науково-дослідної діяльності, що все більше фінансується з диверсифікованих джерел. Це призвело до отримання недостатніх інвестицій в інфраструктуру і заборгованості по оплаті за підтримку будівель і великих об'єктів в належному стані.

Після «Перевірки прозорості» (Transparency Review) в 1998 році уряд Великобританії, визнаючи масштаби недофінансування, надав додаткові 1,8 мільярда євро для університетської інфраструктури за умови, що університети стануть більш прозорими стосовно того, як витрачаються їх кошти. Починаючи з 2000 року, всі британські університети повинні були прийняти ППОВ/TRAC (Прозорий Підхід до Обліку Витрат/Transparent Approach to Costing), згідно з яким вони повинні звітувати про свої доходи та витрати у навчальній, науковій та іншій діяльності.

TRAC є національною розробленою методологією обліку витрат на основі видів діяльності, яка використовує дослідження про розподіл часу академічного штату (не навантаження) як драйвери для розподілу усіх витрат на відповідні заходи. TRAC також включає проксі коригування витрат, створених тому, що «справжні» витрати університетів вищі, ніж традиційні витрати, включені у їхні рахунки, у зв'язку з поєднанням: заниження поточних значень активів в деяких установах; недостатніх інвестицій у фізичні активи (показана заборгованість по забезпеченню, наприклад), у сферу послуг і підтримку студентів; і необхідності позитивного сальдо або запасу для ризику, фінансування та розвитку.

Як показав TRAC, існувала постійна нездатність університетів покривати всі витрати на їх дослідження: доходи від фінансування наукових досліджень на конкурентній основі плюс основні фонди за принципом «подвійної» підтримки були значно менші (більше, ніж на 1,2 млрд. євро на рік), ніж реальні витрати на проведені дослідження. Університети, заохочувані в основному спонсорами і національними заходами з оцінки якості, розробили «недорогу культуру», за якої обсяг науково-дослідної діяльності та її результати були набагато важливішими, ніж відшкодування витрат.

Після консультації в 2003 році щодо сталості досліджень уряд Великобританії ввів вимогу того, що університети повинні «в сукупності повернути всі економічні витрати на всю їх діяльність». Це призвело до розвитку в 2005 році національної методології встановлення всіх економічних витрат (FEC) на дослідження на рівні проекту. Ініціатива контролювалася самими університетами, а методологія FEC розроблялася в рамках пілотної групи, що складалася з дев'яти університетів з різними профілями, які працювали в тісній співпраці з національними радами з фінансування і з державного фінансування.

Згідно з принципами визначення всіх економічних витрат і TRAC, університети використовують свої дані для розрахунку своїх непрямих витрат і витрат на приміщення. Потім на рівні проекту вони визначають всі прямі і непрямі витрати на дослідження, незалежно від того, чи покриє спонсор дослідження всі ці витрати.

Уряд визнав, що необхідно збільшити рівень фінансування, якщо обсяги досліджень не скоротяться. Він розподілив виділені додаткові кошти серед науково-дослідних рад, щоб останні могли покрити 80% від «повної економічної вартості» всіх досліджень, які вони фінансують. Метою цього було уникнення перехресного субсидювання від наукових досліджень до викладання і забезпечення відповідного фінансування інфраструктури. Очікувалося, що університети, в свою чергу, покажуть, що вони керують своєю науково-дослідною діяльністю на стійкій основі.

У той час, як розрахунок всіх економічних витрат зосереджувався спочатку на дослідженнях, у 2005/2006 роках радою з фінансування було проведено огляд на предмет розширення використання TRAC для забезпечення даних про витрати на фінансування викладання. Це призвело до введення в 2007 році національної нормативної бази для обліку витрат на викладання, заснованої на принципах методології TRAC – ППОП (В) – з метою надання інформації про розрахунок повної економічної вартості викладання (В) різних дисциплін.

Далі, в 2010 році був проведений огляд, щоб оцінити стан фінансування наукових досліджень в університетах і щоб зрозуміти, чи сектор за допомогою фінансових коштів забезпечував свою сталість в міру необхідності, і чи були ефективними і економічними у використанні державного фінансування вищі навчальні заклади. Звіт підтвердив необхідність для сектора вищої освіти бути прозорим і ефективним у використанні державних коштів, але він також виявив, що коли TRAC був застосований для забезпечення розрахунку повної економічної вартості окремих науково-дослідних проектів, не було ніякого відкритого обґрунтування потреби в стимулюванні ефективності використання коштів на дослідження в університетах. Незважаючи на те, що вони тоді були в змозі краще визначити витрати на наукові дослідження, університети не забезпечували того, щоб вживалися відповідні заходи для контролю їх витрат. Звіт визначив кілька ключових рекомендацій щодо того, як університети можуть скоротити свої непрямі витрати шляхом впровадження цільових показників ефективності, а також шляхом заохочення більш інтенсивного використання існуючих і нових активів науково-дослідної бази.

Процес із застосуванням TRAC і розрахунку всіх економічних витрат був довгим, він потребував значних ресурсів і необхідності деяких великих культурних змін в університетах. Те, що він координувався на національному рівні самими університетами з повною підтримкою уряду (і матеріальною, і технічною), дуже допомогло. Ключовим питанням тут (яке і досі є актуальним) була напруженість між намаганням на академічному рівні виграти фінансування для проведення досліджень і публікацій, і змушенням університетів покрити, в будь-який спосіб, реальні витрати на всю їхню діяльність.

Можна сказати, що успіх TRAC і розрахунку всіх економічних витрат полягав у тому, що відбувся культурний зсув у британських університетах у зв'язку з розумінням значення ресурсів для будь-якого проекту. В цілому, рівень відшкодування витрат також покращився. У той час, як TRAC у першу чергу пов'язаний з аналізом витрат, деякі університети використовують дані, отримані для створення своїх внутрішніх моделей розподілу ресурсів. Однак, в ході того, як TRAC і розрахунок всіх економічних витрат продовжують розвиватися з 2005 року, сам процес стає більш обтяжливим, а супроводжуючі процеси більш дорогими і детальними.

Список використаних джерел

EUA (2008): *Financially sustainable universities. Towards full costing in European universities*. Брюссель.

EUA (2010a): *Impact of the economic crisis on European universities*. Брюссель, травень 2010 р.

EUA (2010b): *Impact of the economic crisis on European higher education institutions*. Брюссель, жовтень 2010 р.

EUA (2011a): *Impact of the economic crisis on European universities*. Брюссель, січень 2011 р.

EUA (2011b): *Impact of the economic crisis on European universities*. Брюссель, червень 2011 р.

EUA (2011c): *Financially sustainable universities II: European universities diversifying income streams*.
By Thomas Estermann and Enora Bennetot Pruvot. Брюссель.

EUA (2009-2012): *European Universities Implementing their Modernisation Agenda*.
Матеріали з проекту. <http://www.eua.be/eua-projects/current-projects/euima/euima-full-costing.aspx>

EUA (2012): *EUA's Public Funding Observatory*. Брюссель, червень 2012 р.

European Commission (2006): *Community Framework for State Aid for Research and Development and Innovation*, Official Journal of the European Union, 2006/C 323/01. Брюссель, грудень 2006 р.

Finnish Ministry of Finance (2011): Accounting of total costs and financing jointly financed activities based on total costs (доступно лише фінською).

RCUK/UUK (2009): *RCUK/UUK Review of the Impact of Full Economic Costing on the UK Higher Education Sector*.

Звіт підготовлено для Дослідницьких Рад і університетів Сполученого Королівства колегією під керівництвом професора Александра Алана FRSE.

Асоціація Європейських Університетів – це організація, яка представляє університети і національні асоціації ректорів у 47 європейських країнах. АЄУ відіграє значиму роль у Болонському процесі й у впливі на політику ЄС у сфері вищої освіти, досліджень та інновацій. Завдяки її взаємодії з низкою інших європейських і міжнародних організацій АЄУ виступає гарантом того, що до уваги береться незалежний голос кожного європейського університету, якщо прийняте рішення впливатиме на його діяльність.

Асоціація володіє унікальним експертним потенціалом у галузі вищої освіти і досліджень. Крім того, вона виконує роль платформи для обміну ідеями і практичним досвідом між університетами. Результати роботи АЄУ повідомляються її членам і зацікавленим сторонам на конференціях, семінарах, у вигляді новин на вебсайті та публікацій.