

Методическое обеспечение процессного учета расходов образовательного учреждения

© 2009 Е.С. Морозова

Самарский государственный экономический университет

Автором разработан унифицированный перечень мероприятий по совершенствованию методического обеспечения учетно-информационной системы образовательных учреждений. Реализация предлагаемой автором методики процессного учета расходов позволит образовательным учреждениям более точно определять расходы на услуги, процессы и виды работ.

Ключевые слова: управленческий учет образовательных учреждений, учетно-информационная система образовательного учреждения (УИС), учетная политика УИС, комбинированный вариант формирования УИС образовательного учреждения, измененная структура счета бюджетного учета, сводный учет затрат образовательного учреждения, модель УИС расходов образовательного учреждения.

Активное развитие рыночных отношений обуславливает необходимость исследования вопросов учета расходов, направленных на совершенствование деятельности образовательных учреждений, которые, наряду с бюджетной деятельностью, в настоящее время осуществляют деятельность, приносящую доход (платные образовательные услуги, научно-исследовательская работа, консультационные услуги и т.д.). Кроме того, частые изменения бюджетного и налогового законодательства вызывают противоречивые суждения ученых и практиков по большому кругу вопросов, связанных с исследуемой проблемой.

Вопросы учета в системе управления расходами являются объектами пристального внимания отечественных и зарубежных ученых, таких, как В.П. Астахов, П.С. Безруких, С.А. Беляков, Р.В. Вил, Н.И. Вейсман, К. Друри, В.А. Ерофеева, Б.В. Ивашкевич, И.И. Каракоз, Н.П. Кондраков, М.И. Кутер, А.Д. Ларионов, В.И. Макарьев, М.В. Мельник, Е.А. Мизиковский, А.С. Наринский, О.А. Новиков, В.Ф. Палий, В.А. Пискунов, П.И. Савичев, Я.В. Соколов, А.Д. Шеремет и многие другие. Однако применительно к учреждениям образования глубину исследований в области теории и практики организации учета расходов следует признать недостаточной. Поэтому выбранное направление исследования является своевременным и актуальным.

Основная учетно-методическая проблема образовательных учреждений - это отсутствие единой информационной базы. В настоящее время, согласно законодательным и нормативным документам и действующему Плану счетов бюджетного учета, информация о расходах образовательного учреждения формируется на разных счетах в зависимости от источника финансирования деятельности. Так, если деятельность образовательного учреждения осуществляется за счет

бюджетных средств, то расходы государственно-образовательного учреждения собираются на счете 401 01 200 "Расходы учреждения", а расходы, осуществляемые за счет средств, полученных от предпринимательской деятельности, - на счете 106 04 340 "Увеличение стоимости изготовления материалов, готовой продукции (работ, услуг)"¹. Таким образом, учет расходов на приведенных счетах обеспечивает руководство учреждения необходимой информацией для составления сводной отчетности, поскольку группировка расходов на счетах осуществляется по соответствующим кодам КОСГУ, но не позволяет получить сводную информацию о совокупных расходах образовательного учреждения, т.е. не представляет информацию, необходимую для принятия эффективных управленческих решений. В связи с этим обобщенный учет и контроль за расходами образовательных учреждений в рамках действующего законодательства можно осуществлять только в подсистеме управленческого учета. Бюджетный (бухгалтерский) и налоговый учет в образовательных учреждениях регулируется соответствующими нормативными документами Минфина РФ, и поэтому вопросов с методикой и организацией учета расходов у них относительно немного. Управленческий учет, являясь относительно новой подсистемой учетно-информационной системы (УИС), в методическом и организационном плане до настоящего времени разработан недостаточно.

Управленческий учет в образовательных учреждениях по сравнению с таковым в коммерческих организациях значительно отстает в своем становлении и развитии, хотя при этом, следует отметить, образовательные учреждения имеют

¹ Об утверждении Инструкции по бюджетному учету: Приказ Минфина РФ от 30 дек. 2008 г. № 148 н (ред. от 3 июля 2009 г.) (зарегистр. в Минюсте РФ 12 февр. 2009 г. № 13309). Доступ из СПС "КонсультантПлюс".

многолетний отлаженный механизм и положительный опыт планово-экономической и учетной работы. Управленческий учет в образовательных учреждениях начал формироваться на базе оперативного учета. Основной причиной необходимости его организации и осуществления в образовательных учреждениях явилось изменение экономической среды, которая привела к новым условиям деятельности государственных образовательных учреждений, выразившейся в формировании относительной свободы принятия решений по следующим направлениям:

- дополнительному набору студентов (слушателей) (сверх государственного задания);
- выбору партнеров по образовательной, научной и иной деятельности;
- ценообразованию образовательных, научных и иных услуг;
- распределению источников финансирования по направлениям расходования, полученным от деятельности, приносящей доход.

Кроме того, следует отметить, что в результате роста управленческой культуры руководство государственных образовательных учреждений (ГООУ) реально осознало недостатки существующей системы учета:

1) недостаточная аналитичность учетной информации, не позволяющая обеспечить систему бюджетирования по центрам ответственности, процессам, subprocessам и образовательному учреждению в целом;

2) отсутствие возможности на базе учета осуществить оценку рентабельности отдельных процессов образовательных программ, видов работ и т.д.;

3) отсутствие системы внутренней отчетности;

4) отсутствие необходимой информации для осуществления процедуры ценообразования.

Перечисленные недостатки в полной мере могут быть решены только в условиях построения единой учетно-информационной системы. Поскольку учетная система каждого образовательного учреждения обладает спецификой, определяемой конкретными его факторами, можно сделать вывод, что единых рекомендаций по методическому обеспечению УИС образовательного учреждения сформулировать нельзя. Следовательно, каждое образовательное учреждение самостоятельно, исходя из конкретных условий и общих принципов построения этой системы, формирует механизм ее методического обеспечения. В качестве рекомендаций, наряду с общими принципами, можно предложить унифицированный перечень мероприятий по разработке методического обеспечения УИС образовательного учреждения:

- определение перечня процессов и выделение объектов учета;

- разработка “учетной политики” УИС, т.е. определение критериев признания хозяйственных операций, их оценки, разработка и утверждение регламента учета каждой операции;

- формирование системы учетно-аналитических показателей, необходимых для управления образовательным учреждением;

- выделение объектов калькулирования, выбор метода калькулирования;

- разработка процедур мониторинга, анализа и контроля за достижением результатов деятельности образовательного учреждения;

- разработка механизма формирования финансовой отчетности, форм и методов формирования внутренней (управленческой) отчетности.

Следует отметить, что УИС образовательного учреждения может быть реализована по одному из трех вариантов (автономному, монистическому и комбинированному)². В силу особенностей отдельных видов учета автором сделан вывод, что наиболее приемлемым является комбинированный вариант, который, наряду с интегрированной учетной информацией на единых счетах Рабочего плана счетов, предполагает формирование учетной информации в разрезе отдельных учетных подсистем с помощью специфических методов и приемов осуществления учета. Данный вариант организации УИС образовательного учреждения позволяет исключить дублирование учетных процедур, а следовательно, и трудоемкость учетного процесса. Для реализации выбранного нами направления формирования УИС предлагается внести изменения в структуру счета Плана счетов бюджетного учета. В настоящее время структура счета бюджетных организаций предполагает использование 26 знаков:

знаки 1-17:

- код главного распорядителя бюджетных средств (3 знака);

- код раздела (2 знака), подраздела (2 знака), целевой статьи, включая программный срез - программа, подпрограмма (7 знаков), и вида расходов (3 знака);

знак 18 - код вида деятельности:

- 1 - бюджетная деятельность;

- 2 - деятельность, приносящая доход;

- 3 - деятельность со средствами, находящимися во временном распоряжении;

знаки 19-21 - код синтетического учета Плана счетов бюджетного учета;

знаки 22-23 - код аналитического учета Плана счетов бюджетного учета;

² Пискунов В.А. Учет и контроль расходов в коммерческой организации. СПб., 2004.

знаки 24-26 - код КОСГУ (классификации операций сектора государственного управления, относящихся к расходам бюджетов).

Несмотря на видимую громоздкость шифра счета, его следует признать вполне оправданным, так как его структура логически обоснована и позволяет решать ряд аналитических задач. Учитывая запросы пользователей учетной информации, автор предлагает увеличить количество разрядов счета до 36. В условиях использования современной вычислительной техники данное решение существенно не усложнит учетный процесс, зато позволит получить достаточно оперативную информацию не только по отдельным процессам деятельности образовательного учреждения (образовательному, научному и обслуживающим), но и по отдельным subprocessам (двузовские образовательные программы, основные образовательные программы, дополнительные образовательные программы) и видам работ. С целью реализации данного предложения предлагается ввести следующие разряды:

знак 27 - расходы головного образовательного учреждения или филиалов;

знаки 28-29 - структурное подразделение, где формируются расходы (центр ответственности);

знаки 30-31 - расходы по процессам;

знак 32 - расходы по subprocessам;

знаки 33-36 - обозначают образовательную программу, специальность или тему НИР, в которых формируются расходы (рис. 1).

401 05 000 “Суммарные расходы бюджетной и внебюджетной деятельности образовательного учреждения” не будет являться балансовым, в дебет данного счета без составления бухгалтерских проводок переносятся суммы с кредита счетов 401 01 200 “Расходы учреждения” и 106 04 340 “Увеличение стоимости изготовления материалов, готовой продукции (работ, услуг)”, а 1-го числа следующего месяца суммы на счетах 401 01 200 “Расходы учреждения” и 106 04 340 “Увеличение стоимости изготовления материалов, готовой продукции (работ, услуг)” восстанавливаются. Предлагаемая методика позволит руководству образовательного учреждения видеть общую сумму расходов по процессам, subprocessам и видам работ без дополнительной выборки и группировки.

Следующим этапом методического обеспечения процессного учета расходов образовательного учреждения является выбор метода калькулирования. Объекты калькулирования определены в модели УИС расходов образовательного учреждения, представленной на рис. 2.

В экономической литературе до настоящего времени обсуждается вопрос о взаимосвязи учета затрат и калькулирования себестоимости работ и услуг. Автор придерживается точки зрения Я.В. Соколова³, который говорит о независимости процесса калькулирования себестоимости продукции (работ и услуг) и учета затрат, так как, во-первых, учет фактических затрат может быть, а калькуляции может и не быть и, во-

Структура счета	1-17							24	25	26										
Код счета бюджетного учета		18	19	20	21	22	23													
Код счета управленческого учета											27	28	29	30	31	32	33	34	35	36

Рис. 1. Структура счета Рабочего плана счетов при комбинированном варианте учетно-информационной системы образовательного учреждения

Предлагаемые изменения Рабочего плана счетов и методики отражения хозяйственных операций на них позволит обеспечить отнесение большинства расходов по их прямому назначению, что, в свою очередь, даст возможность реализовать принцип прямой ответственности руководителя процесса за результаты расходования выделенных ему ресурсов.

С целью организации сводного учета затрат автором предлагается в Рабочий план счетов ввести дополнительный счет 401 05 000 “Суммарные расходы бюджетной и внебюджетной деятельности образовательного учреждения”, по дебету которого в разрезе предложенной структуры счета собираются расходы по бюджетной и внебюджетной деятельности. При этом счет

вторых, учета фактических затрат может и не быть, а калькуляция может быть (например, калькулирование себестоимости подготовки специалистов (бакалавров) по вновь открываемым специальностям и направлениям подготовки).

Выбор метода калькулирования себестоимости процессов, subprocessов и видов работ, перечень которых определяется каждым образовательным учреждением самостоятельно, в значительной степени определяется его особенностями. К числу таких особенностей, по мнению автора, следует отнести организационно-экономические условия образовательного учреждения и перечень запросов отделов, служб и отдельных

³ Соколов Я.В. Бухгалтерский учет для руководителя. М., 2000.



Рис. 2. Модель учетно-информационной системы расходов образовательного учреждения

менеджеров. К организационно-экономическим особенностям образовательного учреждения следует отнести, прежде всего, отсутствие возможности выделения конкретных мест возникновения затрат.

Так, профессорско-преподавательскому составу начисляется заработная плата не только за часы, отработанные в аудитории, но и за методическую, научную и воспитательную работу. Зарплата преподавателей в ряде случаев может относиться к числу как прямых расходов, так и косвенных (в тех случаях, когда преподаватель в аудитории работает со студентами одной специальности, эти расходы прямые, а в тех случаях, когда в аудитории студенты разных специальностей, эти расходы косвенные относительно конкретной специальности).

Как показало исследование, в экономической литературе методы калькулирования себестоимости раскрываются применительно к коммерческим предприятиям; вопросам калькулирования себестоимости услуг и работ в образовательных учреждениях внимание почти не уделяется, так как до настоящего времени задачей бюджетного учета являлось формирование ин-

формации о выполнении утвержденной сметы расходов в целом и по отдельным направлениям их деятельности. Сейчас, когда практически все образовательные учреждения осуществляют деятельность, приносящую доход, калькулирование себестоимости работ и услуг относительно стоящих перед менеджментом задач стало весьма актуальным. Кроме того, информация о себестоимости выделенных объектов калькулирования позволит повысить эффективность использования и бюджетных средств.

Для выбора возможного метода калькулирования себестоимости объектов учета необходимо определить последовательность этапов оказания услуг и выполнения работ образовательным учреждением (рис. 3).

Следует отметить, что в экономической литературе исследование образовательного процесса, как правило, начинают с приема абитуриентов. На наш взгляд, данный подход признавать верным нельзя, так как в условиях возрастающей конкуренции образовательные учреждения до приема абитуриентов в обязательном порядке осуществляют маркетинговые исследования, которые предполагают достаточно большие расходы.



Рис. 3. Этапы реализации основных образовательных программ процесса “Образование” образовательного учреждения

В результате исследования этапов реализации основных образовательных программ процесса “Образование” можно сделать вывод о том, что процесс оказания образовательных услуг является поточным, непрерывным и поэтапным, при этом последовательные этапы входят в рамки одного или нескольких курсов обучения, следующих друг за другом.

Принимая во внимание организационно-экономические особенности оказания услуг образовательными учреждениями, можно утверждать, что из всех известных способов калькулирования себестоимости продукции, работ и услуг использование попроцессного метода является наиболее обоснованным. Вызвано это тем, что данный метод калькулирования себестоимости предполагает деление всего цикла выполнения работ и услуг на определенное количество последовательных процессов, в каждом из которых собираются прямые затраты на оказание услуг, аккумулируемые в структурных подразделениях учреждений и последовательно включаемые во все объекты калькулирования. При этом косвенные расходы в соответствии с принятой учетной политикой могут включаться в себестоимость работ и услуг путем распределения пропорционально принятой в учреждении базе распределения или не распределяться вообще, т.е. относиться на финансовые результаты.

Следует отметить, что согласно “классической” методике попроцессного метода калькулирования все расходы, собираемые на стадии процесса, являются прямыми, но проведенное исследование сферы образования позволило выяснить, что на стадии расчета себестоимости по видам образовательных и научных программ и видам работ обслуживающих процессов расходы не всегда будут прямыми.

Наиболее ярким примером может служить заработная плата ППС. По отношению к процессу и subprocessу данный вид расходов является прямым, т.е. включается в себестоимость соответствующего вида деятельности образовательного учреждения и виду образовательной программы (дополнительные, основные и др.), но относительно отдельных образовательных программ эта заработная плата может представлять собой косвенные расходы, поскольку в одной аудитории преподаватель может одновременно проводить занятия (читать лекции) для студентов различных образовательных программ. В этом случае необходимо выбрать базу распределения общих расходов между отдельными образовательными программами. Как показало ис-

следование, в качестве базы распределения косвенных расходов по заработной плате ППС следует использовать объем нагрузки работы преподавателя по каждой образовательной программе. Таким образом, можно выявить специально, на которых удельный вес расходов на заработную плату ППС выше средней по образовательному учреждению, что, в свою очередь, позволит руководству принимать обоснованные управленческие решения о целесообразности реализации отдельных образовательных программ с малой численностью студентов (слушателей).

Общеобразовательные расходы (косвенные расходы, относящиеся к процессу “Образование”) предлагается распределять пропорционально основной заработной плате ППС. Общенаучные расходы (косвенные расходы, относящиеся к процессу “Наука”) - пропорционально заработной плате работников, занятых в конкретной теме НИР. Общепроизводственные расходы (косвенные расходы, относящиеся к процессу “Обслуживание”) предлагается распределять пропорционально заработной плате работников, занятых в обслуживании основных процессов “Образование” и “Наука”.

Общевузовские затраты (основная заработная плата аппарата управления вузом, работников административных и хозяйственных подразделений; отчисления на социальные нужды с оплаты аппарату управления вузом, работников административных и хозяйственных подразделений; командировки, связанные с организационно-методическим обеспечением учебного процесса; обеспечение всех видов практики студентов; прочие расходы) предлагается непосредственно без распределения относить на результат деятельности образовательного учреждения по методу директ-костинга, который глубоко исследован учеными, занимающимися управленческим учетом в коммерческих учреждениях.

Реализация предлагаемой автором методики процессного учета расходов позволит образовательным учреждениям не только определить расходы на услуги, процессы и виды работ, но и представить финансовую и нефинансовую информацию, необходимую для выявления возможностей снижения расходов и совершенствования функционирования образовательного учреждения. Таким образом, разработанные автором предложения могут быть использованы для дальнейшего совершенствования учета расходов образовательных учреждений, а также для повышения эффективности их управленческой деятельности в условиях рыночной экономики.

Поступила в редакцию 09.09.2009 г.