

Перспективные направления гармонизации бюджетного финансового и управленческого учета на базе общеобразовательных учреждений

© 2009 О.Г. Башарова
Ульяновский государственный университет

В статье обосновывается необходимость гармонизации в рамках бюджетного учета финансового и управленческого учета для повышения эффективности деятельности образовательных учреждений.

Ключевые слова: бюджетный управленческий учет, образовательные учреждения, эффективность.

В период становления и развития рыночных отношений основным источником финансового обеспечения при выполнении функций бюджетных учреждений по оказанию государственных (муниципальных) услуг в соответствии с государственным заданием являются доходы соответствующего бюджета. Развитие экономики страны в целом и повышение внимания к расходной части бюджета послужили предпосылкой к модернизации моделей управления и финансирования, а также потребности в оценке эффективности производимых учреждениями бюджетных расходов.

На повышение эффективности управления образовательных учреждений направлена реализация национального проекта "Образование", одним из аспектов осуществления которого стал переход на подушевое финансирование общеобразовательных учреждений на основе нормативов расходов на реализацию государственного образовательного стандарта общего образования в расчете на одного обучающегося.

Нормативы бюджетных расходов на выполнение функций общеобразовательных учреждений коррелированы по ступеням образования, а бюд-

жетный учет ведется "котловым" способом, т.е. все произведенные расходы по учреждению аккумулируются на счете 0 401 01 200 "Расходы учреждения", а по итогам года списываются на финансовый результат прошлых отчетных периодов.

Схему формирования и движения расходов в общеобразовательных учреждениях можно представить в виде рис. 1.

Подобный порядок бюджетного учета не позволяет сформировать информационную базу для анализа фактических результатов и нормативов, а предусмотренная действующим Планом счетов классификация затрат, согласно кодам операций сектора государственного управления (далее КОСГУ), не предоставляет однозначного ответа об использовании средств по одному и тому же направлению. В частности, соблюдению противопожарной безопасности в учреждениях образования в целях защиты жизни и здоровья учащихся и воспитанников уделяется особое внимание. Предмет договора со специализированной организацией определяет порядок отражения операций по установке пожарной сигнализации в бюджетном учете. Возможны два варианта выполнения вышеуказанных работ:

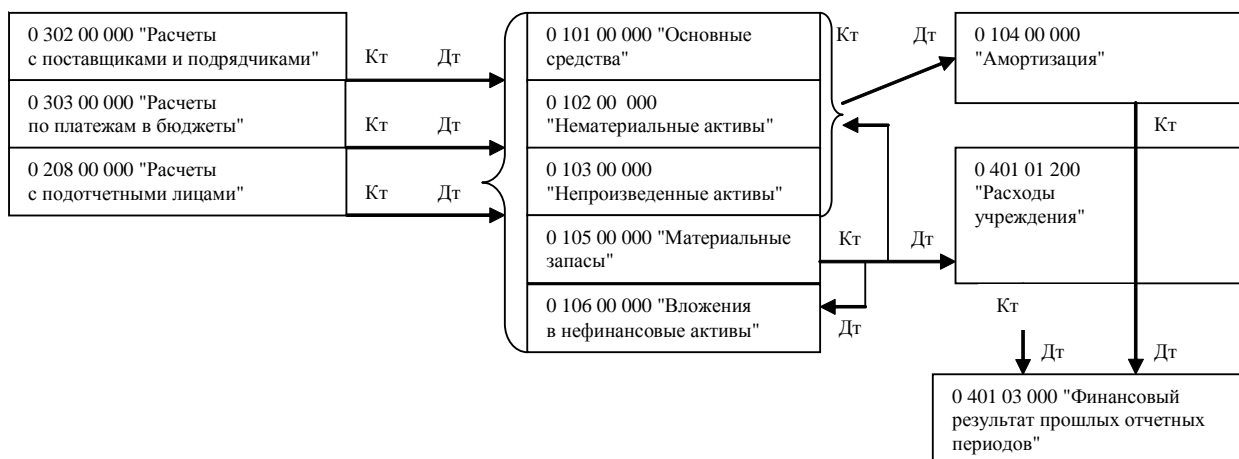


Рис. 1. Порядок формирования финансового результата образовательного учреждения

1. Предметом договора является только оказание услуг по установке приборов и аппаратуры пожарной сигнализации, т.е. в рамках одного договора приобретает оборудование. В рамках второго оказываются услуги по его установке. При приобретении оборудования общеобразовательное учреждение производит его оплату по КОСГУ 310 "Увеличение стоимости основных средств", а оплату услуг по наладке пожарной сигнализации - по КОСГУ 226 "Прочие услуги".

2. Предметом договора является выполнение работ по установке пожарной сигнализации, в сметную стоимость которого включается и стоимость оборудования (КОСГУ 226).

Таким образом, расходы на установку пожарной сигнализации могут по-разному влиять на формирование себестоимости оказываемых услуг. Этим обосновывается целесообразность деления всех производимых затрат по отношению к оказываемой образовательной услуге. В рамках перехода от затратного финансирования общеобразовательных учреждений к финансированию по конечному результату возникает необходимость создания в рамках системы бюджетного учета подсистемы управленческого учета в разрезе классификации расходов на оказание образовательных услуг по ступеням и формирование методики расчета фактических затрат на 1 обучающегося каждой ступени образования.

В данной связи возникает вопрос о возможности гармонизации бюджетного управленческого и финансового учета в рамках одной учетной системы общеобразовательной школы. С одной стороны, между управленческим и финансовым учетом существуют различия, обусловленные соответствующими целями, поскольку целью бюджетного финансового учета является сбор, регистрация и обобщение информации о финансовых, нефинансовых активах и обязательствах в денежном выражении, в свою очередь бюджетный управленческий учет нацелен на создание информационно-аналитической базы для принятия эффективных управленческих решений. С другой стороны, условия предоставления достоверной и своевременной аналитической информации для принятия управленческих решений обеспечиваются системами бюджетного учета.

В процессе сбора информации о затратах на образовательный процесс и на ученика по ступеням в общеобразовательной школе следует, что действующая практика не отражает особенностей функционирования образовательных учреждений и не предоставляет возможности проведения внутреннего анализа эффективности деятельности, поскольку затраты учитываются обобщен-

но и не могут служить достоверной и объективной информацией для принятия управленческих решений.

Однако Инструкция по бюджетному учету №148н от 30 декабря 2008 г. предоставляет учреждениям возможность внедрения вспомогательных аналитических счетов для получения дополнительной информации, необходимой внутренним пользователям. Поэтому, учитывая особенности функционирования общеобразовательных учреждений, необходимо классифицировать затраты, относящиеся прямо на ступени образования, и обосновать списание косвенных затрат. Деление затрат учреждения по отношению к образовательному процессу на прямые и косвенные даст возможность контролировать их по определенным признакам: по экономическим элементам, по ступеням образовательного процесса. В связи с этим представляется необходимым внести соответствующие изменения и рекомендации в части организации аналитического учета по счету 0 401 01 200 "Расходы учреждения".

Информация, полученная из данных аналитического учета на основании разработанных регистров, составит информационную базу при проведении экономического анализа, анализа эффективности деятельности, планирования и принятия решений в части управления затратами. Формирование себестоимости образовательного процесса в целом, а также определение затрат на обучение одного ученика каждой ступени образования имеют огромное значение для получения достоверной информации в части управления затратами. Поэтому, несмотря на различие бюджетного управленческого и финансового учета, представляется целесообразной их гармонизация на базе действующего Плана счетов бюджетного учета и формирование рабочего Плана счетов с учетом требуемой аналитики для расчета фактических затрат на предоставление образовательной услуги одного обучающегося.

Гармонизация подсистем в рамках системы бюджетного учета даст общеобразовательным учреждениям ряд преимуществ:

- исключается неоднократный ввод данных по хозяйственным операциям для систем учета;
- обеспечивается сопоставимость и соответствие данных различных систем учета, базирующихся на использовании единого информационного пространства;
- достигается оптимизация документооборота;
- отсутствует необходимость привлечения дополнительных специалистов.

В гармонизации бюджетного финансового и управленческого учета можно выделить два уров-

ня: уровень методологии и техники учета и уровень автоматизации.

В настоящий момент в учреждениях существует работающая система бюджетного финансового учета с разработанной методологией и техникой учета, которая базируется на законодательных актах и закреплена в учетной политике, должностных инструкциях и различных регламентных документах.

В целях внедрения управленческого учета в учетной политике образовательных учреждений для целей бухгалтерского учета необходимо закрепить информацию, связанную с методикой и техникой ведения управленческого учета:

- методику учета затрат на образовательный процесс и порядок предоставления информации для принятия управленческих решений;

- перечень регистров и аналитик управленческого учета, управленческий план счетов, рабочий план счетов с необходимыми аналитическими счетами;

- формы внутренней отчетности.

Одним из элементов системы управленческого учета является подсистема учета затрат. Наиболее оптимальной для общеобразовательных учреждений представляется система учета по неполной себестоимости. При условии деления затрат на прямые, условно-переменные и постоянные включаться в себестоимость образовательного процесса по прямому признаку будут затраты, непосредственно связанные с ним, постоянные расходы не подлежат распределению, но при этом будут составлять полную себестоимость образовательного процесса за период (рис. 2).

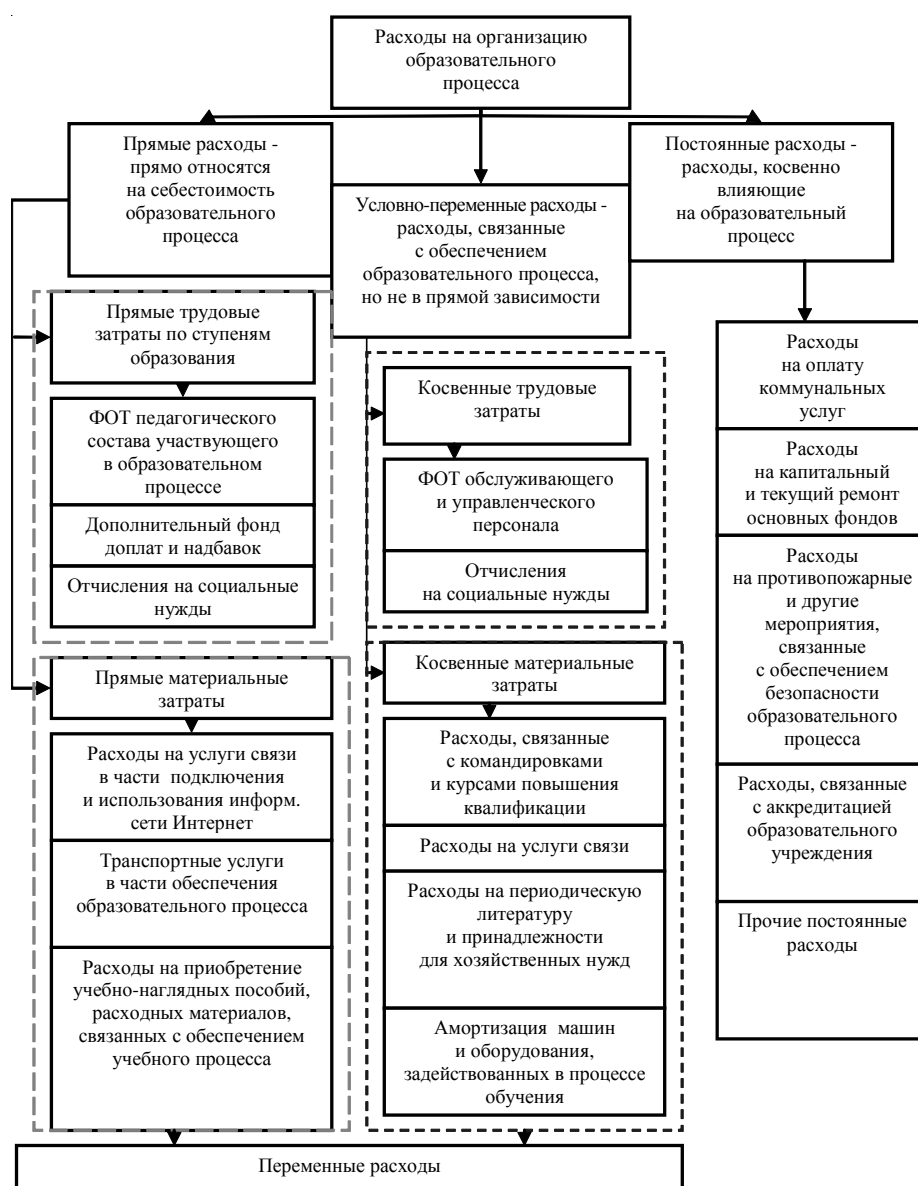


Рис. 2. Систематизация расходов на организацию образовательного процесса в общеобразовательном учреждении

В прямые расходы включим расходы, непосредственно относящиеся к образовательному процессу: затраты в разрезе ступеней образования на заработную плату, ЕСН, материально-техническое и информационное обеспечение, относящиеся к переменной части затрат.

К постоянным расходам следует относить затраты, связанные с постоянной частью расходов. Наряду с этим, применение нормативно-подушевого финансирования создает условия для развития бюджетирования в общеобразовательных школах. Однако постатейная форма представления бюджета не в полной мере позволяет отслеживать результаты произведенных бюджетных расходов. Система оценки эффективности строится в основном на сопоставлении затраченных ресурсов. С учетом особенностей деятельности общеобразовательных учреждений возникает потребность в оценке целесообразности расходов. С принятием Концепции реформирования бюджетного процесса наметилась тенденция сближения планирования расходов с достигаемыми результатами, т.е. сопоставления приоритетов, целей, задач, ожидаемых результатов, которые должны быть достигнуты со структурой затрат.

Несмотря на длительную историю внедрения в практику управления общественными финансами на основе бюджетирования, ориентированного на результат, не было выработано общепринятого понятия¹. Каждой стране присущи свои особенности, нет общих методик процедур и инструментов, поэтому на базе общеобразовательных школ формирование систем бюджетирования, ориентированного на результат, будет способствовать привлечению общественности к участию в своей деятельности, так как основной целью создания школ являются общественно значимые приоритеты. Данная модель управления бюджетными средствами позволит повысить прозрачность использования бюджетных средств и сформировать инструменты мониторинга.

Согласно методическим рекомендациям по определению нормативов бюджетного финансирования основных общеобразовательных программ, нормативы расходов на их реализацию дифференцируются в зависимости от ступеней общего образования с использованием коэффициентов удорожания (поправочных коэффициентов)².

Таким образом, государство при определении уровней финансирования общеобразовательных учреждений при расчете субвенций регламентировало нормы переменных расходов, т.е. расходы, непосредственно относящиеся к учебному процессу. Финансирование постоянных расходов происходит из

местного бюджета, поэтому при расчете финансовых показателей эффективности и результативности следует оценивать непосредственно вложения на обеспечение образовательного процесса. Поскольку часть косвенных расходов (постоянные) не связана напрямую с образовательной деятельностью, включение их в себестоимость услуги приведет к утрате объектами калькуляции индивидуальных особенностей из-за использования общих баз распределения и невозможности проведения их анализа, так как не учитывается характер затрат в зависимости от объема оказанных услуг.

В будущем оценка полученных результатов должна базироваться на анализе бюджетных расходов и полученных результатов за предшествующие годы. Однако официально переход на подушевое финансирование общеобразовательных учреждений Ульяновской области состоялся в конце 2006 г. Поэтому для анализа можно использовать лишь фактические данные отчетности за 2007 и 2008 гг. При этом возможно сравнение показателей со схожими характеристиками других общеобразовательных учреждений.

Одной из важнейших функций реализации гибкого регулирования и прогнозирования хозяйственной деятельности является управленческий анализ, главная цель которого заключается в постоянном информационном обеспечении контроля за рациональностью функционирования образовательного учреждения по выполнению государственного задания, выявлению и мобилизации резервов для эффективного управления.

В дальнейшем при усовершенствовании системы бюджетного учета в общеобразовательном учреждении развитие управленческого анализа позволит оценивать эффективность использования всех ресурсов, выявлять резервы снижения затрат на образовательный процесс, собирать информацию для подготовки бюджетов и принятия рациональных управленческих решений.

Эффективное управление бюджетными средствами на уровне общеобразовательного учреждения должно быть обеспечено использованием методического единства, предполагающего применение единых требований к информационному обеспечению, планированию, учету, анализу эффективности деятельности учреждения. Для этого необходимо в рамках системы бюджетного учета общеобразовательной школы создание управленческого учета, который призван обеспечивать внутренних пользователей необходимой информацией. От правильности и результативности внутреннего управленческого учета и анализа зависит результат - эффективность деятельности, которая затем становится объектом анализа эффективности деятельности для внешних пользователей на основе разрабатываемых индикаторов.

¹ Макашина О.В. Бюджетирование, ориентированное на результат // Вестн. ИГЭУ. 2008. Вып. 1. (Ивановский государственный энергетический университет им. В.И. Ленина).

² О методических рекомендациях: Письмо Министерства образования и науки РФ от 29 июня 2006 г. № АФ-157/02.