

УДК 657

АКТУАЛЬНЫЕ ВОПРОСЫ УЧЕТА ЗАТРАТ И КАЛЬКУЛИРОВАНИЯ СЕБЕСТОИМОСТИ ОБРАЗОВАТЕЛЬНЫХ УСЛУГ НА СОВРЕМЕННОМ ЭТАПЕ

Панков Д.А., д-р. экон. наук, профессор, зав. каф. бухгалтерского учёта, анализа и аудита в отраслях народного хозяйства, УО «БГЭУ»

Утовка А.В., аспирант кафедры бухгалтерского учёта, анализа и аудита в отраслях народного хозяйства, УО «БГЭУ»

Аннотация. *Исследуются проблемные вопросы учета затрат и калькулирования себестоимости образовательных услуг на современном этапе. В материале анализируются методы учета затрат, используемые учреждениями образования в настоящее время, систематизированы факторы, влияющие на себестоимость образовательной услуги. Обозначены основные направления, требующие осовременивания и индивидуального подхода.*

Ключевые слова: *учреждение образования, себестоимость образовательной услуги, калькулирование, объект калькулирования, калькуляционная единица, носитель затрат.*

Введение. Калькулирование себестоимости образовательной услуги — важная часть процесса учета затрат, которая позволяет установить обоснованную цену учреждением образования и объективно оценить рентабельность.

Реализация образовательного процесса на современном высокотехническом уровне невозможна без масштабных затрат, грамотное управление которыми обеспечит эффективное функционирование учреждения образования, своевременное выявление и рациональное использование внутренних резервов учреждения. Каждодневно руководители учреждений образования должны принимать управленческие решения на основе данных, формируемых в учете. В связи с этим повышается роль управленческого учета и первую очередь это касается вопросов организации учета затрат и источников их возмещения. Поэтому вопросы формирования себестоимости занимают в управленческом учете одно из ведущих мест.

Проблемам калькулирования себестоимости образовательных услуг, уделено внимание таких авторов, как Крылова А.Н., Тульчинский Л.И., Лемеш В.Н., Бадалин Б.В., Дайновский А.Б., Жамин В.А., Комаров В.Е., Лаврухин Е.В., Ременников Б.М., Чупрунов А.И. и др. Однако все методики сводились к определению стоимости подготовки одного специалиста (по нормам финансирования учреждения образования, по нормам расчета штатов, по затратам педагогического труда на обучение обучающегося и прочее). Актуальными вопросами остаются определение объекта калькулирования, калькуляционной единицы, источники покрытия затрат учреждения образования.

Основная часть. Специфика образования как отрасли, заключается в функционировании учреждений образования, осуществляющих деятельность, направленную на удовлетворение многообразных потребностей населения в образовательных услугах и подготовке квалифицированных работников, уровень притязательности которых к качеству оказываемых услуг с каждым годом становится требовательнее.

Получить образование любого уровня сегодня можно как за счет средств республиканского и (или) местных бюджетов, так и за счет собственных средств. Особую актуальность обретает вопрос формирования стоимости образовательной услуги, так как каждый заказчик хочет понимать и оценивать эффективность своих инвестиций в процесс обучения. Основным элементом стоимости образовательной услуги является ее себестоимость.

Поэтому перед управленческим учетом затрат и калькулированием себестоимости образовательных услуг можно поставить следующие задачи:

достоверный учет объема, ассортимента и качества оказанных услуг, и контроль за выполнением плана по этим показателям;

определение фактических затрат по образовательным услугам и контроль за использованием материальных, трудовых и других ресурсов, за соблюдением установленных смет расходов;

калькулирование себестоимости образовательных услуг и контроль за выполнением плана по себестоимости;

определение эффективности деятельности структурных подразделений и других центров затрат;

выявление резерва снижения себестоимости образовательных услуг.

Однако нельзя исключать важность такой проблемы калькулирования себестоимости образовательных услуг как правильное распределение затрат по объектам затрат, т. е. отнесение этих затрат на каждый курс, и каждого обучающегося в той мере, в какой они отражают стоимость используемых ресурсов в соответствии с фактической степенью участия последних в процессе образования. При этом активное развитие ассортимента предлагаемых образовательных услуг и форма их оказания, усложняет саму процедуру определения объекта калькулирования.

Для решения данной задачи необходимо наладить процесс калькулирования себестоимости образовательных услуг по всем специальностям, формам и срокам обучения таким образом, чтобы обеспечить управление затратами путем их оперативного анализа, соизмерения и сопоставления с учетом требований современных реалий.

В системе образования формируются следующие виды себестоимости:

- общая (валовая) себестоимость по учебному заведению;
- себестоимость реализации образовательной программы;
- себестоимость обучения за весь период или за определенный временной период (себестоимость подготовки специалиста).

Следует иметь в виду, что затраты по отдельным периодам будут отличаться. Это объясняется разной продолжительностью семестра и неодинаковой учебной нагрузкой: например, теоретический курс обучения является более трудоемким по сравнению с периодом прохождения производственной практики или выполнением аттестационной (выпускной) дипломной работы (проекта). И естественно, себестоимость обучения в отдельные периоды характеризуется определением, конкретизирующим сроки ее формирования, например, себестоимость первого года обучения или первого курса. Кроме того, себестоимость должна быть плановой и отчетной, или фактической [4, с.201].

Также необходимо учитывать, что многие виды затрат имеют «коллективный» характер: на группу, курс, специальность, факультет (отделение). Например: проведение лекций, семинаров, практических занятий, использование лабораторного оборудования или компьютерных классов. По этой причине целесообразно говорить только об усредненной себестоимости образовательной услуги в разрезе форм обучения, групп, курсов и специальностей. Величина усредненной себестоимости может варьировать в достаточно широких пределах, зачастую определяясь квалификацией привлекаемого профессорско-преподавательского состава и дороговизной и сложностью используемого лабораторного оборудования [6].

На величину затрат, непосредственно относимых на себестоимость образовательной услуги, оказывают влияние большое количество факторов, которые можно разделить на группы (рис. 1):

Материалоемкие факторы объединяют:

- образовательные технологии;
- техническое оснащение образовательного процесса.

Трудоемкие факторы включают:

- структуру кадров учреждения образования;
- формы, сроки обучения, наполняемость образовательной услуги.

К образовательным технологиям следует отнести методы и приемы обучения (внедрение инновационных технологий, использование электронных средств обучения; создание индивидуальных учебных планов; применение современных методик обучения, включающих в себя проектную деятельность, игровые технологии, коллективное обучение и т.д.).

Техническое оснащение образовательного процесса характеризуется прежде всего оснащением учебных кабинетов, лабораторий; наличием современного оборудования, технических средств обучения; выходом в Интернет; обеспеченностью библиотечными фондами.

Структуру кадров учреждения образования можно охарактеризовать с позиции качества (квалификационный состав, удельный вес ППС с научными степенями и пр.) и количества (удельный вес ППС, АУП, специалистов, служащих, технического персонала).



Рисунок 1. – Факторы, оказывающие влияние на себестоимость образовательной услуги.
Примечание - Источник: собственная разработка.

Формы обучения включают очную, заочную, дистанционную, и форму соискательства. Наполняемость обучающимися оказываемой образовательной услуги может быть индивидуальная (например, дополнительная консультация) или коллективная (обучение по специальности, курсы и прочее). Сроки напрямую зависят от формы обучения и вида образовательной услуги.

Все факторы находятся в прямой зависимости друг с другом, так как квалификация ППС влияет на используемые образовательные технологии, а форма обучения на ее срок.

Сердцевинной управленческого учета затрат является техника калькулирования или система калькулирования (модель начисления (отнесения) затрат на носители затрат). Для формирования четкой системы калькулирования себестоимости образовательной услуги, принимая во внимание специфику отрасли, необходима идентификация показателя «носитель затрат».

Под носителем затрат в экономической литературе понимают продукт (часть продукта, группу продуктов) разной степени готовности (полностью готовый или прошедший только часть технологических операций, переделов, фаз), который в процессе своего производства и сбыта является причиной возникновения затрат и на который данные затраты можно отнести по прямому признаку.

Считаем, что в образовании носителем затрат является образовательная услуга (или прочие услуги), выполненная полностью или частично, но ставшая причиной возникновения затрат и на который данные затраты можно отнести по прямому признаку.

Выбор носителей затрат в качестве объектов учета объясняется необходимостью оперативного управления производством (суммы затрат, вызываемых носителями, используются для планирования и контроля) и необходимостью калькулирования себестоимости производимых продуктов.

В сфере образования среди основных признаков классификации носителей затрат можно выделить:

- экономическая (материальная) сущность – услуга;
- тип (категория) производства – основное, вспомогательное;
- иерархическую взаимосвязь продуктов – тип услуги, вид услуги, вариант исполнения и т.д.;
- степень готовности – услуга после последовательного освоения образовательной программы;

наличие связи с потребителем – номер договора.

Справочник «Носители затрат» может повторять, в значительной степени, «Номенклатурный перечень» предлагаемых учреждением образования продуктов. Но в случае, когда в качестве носителей затрат будут выделены продукты после прохождения определенных технологических операций, справочник носителей получится шире. И наоборот, когда в качестве носителей выбираются группы продуктов (без выделения видов, сортов, вариантов исполнения и т. д.) справочник получится уже.

Поскольку выделение носителей затрат в качестве объектов учета связано, в том числе, с необходимостью калькулирования себестоимости, следует согласовать группировку носителей затрат с объектами калькулирования. Объект калькулирования – это процесс или продукт, в отношении которого производятся некоторые расчетные операции – например, расчет себестоимости единицы продукции.

Носители затрат могут соответствовать объектам калькулирования, быть уже (с другими носителями входить в состав объекта калькулирования) или шире (включать в себя несколько объектов калькулирования). Если носитель затрат включает в себя несколько объектов калькулирования, это ведет к косвенному распределению затрат, результаты которого всегда спорны. Поэтому в группировке носителей затрат следует стремиться к тому, чтобы они соответствовали или входили в объекты калькулирования.

Таблица 1. – Техника калькулирования себестоимости образовательной услуги на современном этапе.

Носитель затрат	Объект калькулирования	Калькуляционная единица	Статьи калькуляции
Дополнительная консультация	Индивидуальная	1 час	1) заработная плата 2) начисления на заработную плату 3) накладные расходы 4) прочие расходы
	Группа 2-9 человек	1 час	
	Группа 10-15 человек	1 час	
Платное обучение	Специальность «Экономика и организация производства»: 1 курс 2 курс 3 курс	Образовательная программа 1 курса	1) заработная плата 2) начисления на заработную плату 3) накладные расходы 4) прочие расходы
		Образовательная программа 2 курса	
		Образовательная программа 3 курса	
		Образовательная программа 3 курса	

Примечание - Источник: собственная разработка.

На практике не всегда можно выполнить правило, согласно которому носители затрат должны соответствовать объектам калькулирования, так как на выделение носителей затрат оказывает влияние организация производства (и связанная с ней организация учета затрат). При этом выделение объектов калькулирования напрямую связано со сбытовой деятельностью предприятия. То есть, объекты калькулирования – позиции в «Прайс-листе» предприятия, а носители затрат – номенклатурные позиции. Поэтому, носитель затрат может включать затраты, относящиеся к нескольким калькуляционным объектам, или являться лишь частью последнего.

С одной стороны, для исчисления себестоимости вида продукта необходимо затраты по объекту учета распределить между калькуляционными объектами, с другой – суммировать затраты по объектам учета, относящимся к определенному калькуляционному объекту. Соответственно (в зависимости от соотношения носителя затрат и объекта калькулирования), затраты, начисленные на носитель, могут быть прямым образом начислены на объект калькулирования, распределены между несколькими объектами калькулирования, стать частью себестоимости объекта калькулирования [2, с. 56].

Кроме понятия объект калькулирования, существует еще и понятие калькуляционная единица. Если объект калькулирования – вид продукта (части продукта, группы продуктов) разной степени готовности, то калькуляционная единица является количественным измерителем продукта. Эти категории могут и совпадать, т. е. объект калькулирования может являться и калькуляционной единицей.

Учет затрат по их носителям должен отражать следующие моменты:

- определять перечень статей затрат, включаемых в себестоимость;
- определять порядок отнесения производственных затрат на готовый продукт;
- определять порядок отнесения сумм затрат (по каждой статье) на носители затрат;

отражать модель начисления (отнесения) затрат на носители затрат (технику калькулирования);

определять порядок выделения объектов калькулирования и калькуляционных единиц;
определять порядок исчисления себестоимости калькуляционной единицы продукции.

Современный подход к выбору методов учета затрат применимых в учреждениях образования требует определения их содержания путем критического анализа существующих методов учета затрат. Выбранные методы управленческого учета должны давать возможность определения и анализа тенденций изменения величины затрат в учреждении образования с целью оценки и интерпретации учетных данных, принятия внутренними пользователями своевременных и эффективных управленческих решений.

В отечественной и зарубежной экономической литературе уделено большое внимание методам учета затрат и калькулированию себестоимости продукции, но в основном для применения в различных отраслях промышленности [1; 2; 3; 5; 6]. Однако в этих исследованиях не учитываются особенности бухгалтерского учета затрат в образовательной отрасли.

Организация вправе самостоятельно выбирать метод учета затрат и калькулирования себестоимости. На выбор оказывает влияние ряд факторов: отраслевая принадлежность, размер, применяемые технологии, ассортимент продукции и т. п., то есть индивидуальные особенности субъекта хозяйствования. Методы могут применяться в различных сочетаниях, с выполнением условия обеспечения возможности группировки затрат по отдельным объектам учета, текущего контроля за затратами на производство, а также возможности реализации важного принципа управленческого учета – управления себестоимостью по отклонениям.

Несмотря на схожесть многих аспектов сферы образования с другими отраслями хозяйствования, при исчислении себестоимости необходимо учитывать и отраслевые особенности. Так объектом калькулирования в производственной сфере являются виды производимой продукции, оказываемые услуги, отдельные переделы, заказы и пр. Объектом калькулирования образовательной деятельности является себестоимость обучения обучающихся различных специальностей, форм, курсов, прочих образовательных услуг. Количество объектов калькулирования в учреждениях образования зависит от направлений подготовки специалистов и форм обучения. Другими словами, выбор объекта учета затрат зависит от технологических особенностей производства, специфики производимой продукции, услуг.

Анализ формирования стоимости в учреждениях образования Республики Беларусь показал комплексный подход при использовании методов калькулирования в зависимости от носителя затрат и объекта калькуляции.

Так стоимость обучения (за счет республиканского бюджета или за счет собственных средств) формируется с использованием нормативного метода учета затрат и калькулирования себестоимости, сущность которого заключается в учете отдельных видов затрат по текущим нормам, предусмотренным нормативными калькуляциями (нормы и нормативы материальных и трудовых затрат, необходимых для оказания услуги, базовая ставка, контингент обучающихся и прочие).

Применяется в учреждениях образования и позаказный метод. При этом методом учета и калькулирования является отдельный заказ (образовательная услуга- индивидуальные дополнительные консультации; повторная текущая аттестация, курсы по подготовке к централизованному тестированию, по подготовке к поступлению в вузы, подготовка водителей механических транспортных средств категории «В», категории с «В» на «С», получение рабочей специальности водитель категории «В» и «С» подготовка, переподготовка, повышение квалификации безработных по направлению от центра занятости и прочие).

При этом методе затраты относят на каждый индивидуальный заказ (договор). Калькуляционной единицей может выступать академический час, образовательная программа курса и другие. Для определения себестоимости услуги для одного обучающегося общие затраты делят на количество желающих получить услугу.

Для организаций непромышленной сферы существует три подхода к позаказному методу калькулирования:

1. Выделяется одна статья прямых затрат (трудозатраты) и применяется один коэффициент распределения косвенных расходов.

2. Выделяется несколько статей прямых затрат (прямые трудозатраты, расходы, связанные с производственным процессом, и т. д.) и выбирается один коэффициент распределения косвенных расходов.

3. Выделяется несколько статей прямых затрат и рассчитывается несколько коэффициентов распределения косвенных расходов.

В учреждениях образования применяется второй из рассмотренных выше подходов, т. е. труд, затраченный основными специалистами по предоставлению образовательных услуг, а также основные материалы, износ лабораторно-учебного оборудования относятся к прямым расходам. Все другие статьи расходов считаются косвенными. По каждой образовательной услуге составляется плановая смета в трудочасах, определяющая потребности в привлечении преподавателей.

Менее актуальными методами учета затрат и калькулирования в системе образования являются способ прямого расчета и попередельный метод.

Исследование показывает, что сегодня не вызывает сомнения актуальность разработки оптимального метода учета затрат и калькулирования себестоимости образовательных услуг, использование которого легло бы в основу определения цен на оказываемые услуги учреждениями образования.

Несмотря на отлаженную, на первый взгляд, систему учета затрат и калькулирования себестоимости услуг учреждений образования, в управленческом учете системно возникает ряд вопросов, связанных с неполным законодательным сопровождением (отсутствие НПА), правильным определением объектов калькулирования, калькуляционных единиц, дифференциации стоимости образовательных услуг в зависимости от квалификации педагогического работника и другие. В связи с этим отечественная теория и практика учета затрат требует переориентации и замены традиционных подходов более совершенными методами.

Заключение. Таким образом в статье проанализирована специфика калькулирования себестоимости и учета затрат в учреждениях образования. Определены основные факторы, оказывающие влияние на себестоимость образовательной услуги. Дана оценка применяемым методам калькулирования себестоимости в современных условиях и определены актуальные проблемы совершенствования процесса учета затрат и калькулирования себестоимости в отрасли образования.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. Бабаев, Ю.А. Учет затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции (работ, услуг): учеб.-практическое пособие / [Ю. А. Бабаев и др.]; под ред. Ю. А. Бабаева. — Москва: Вузовский учеб., 2007. — 158.
2. Васюченко, Л. П. Экономика организации (предприятия): пособие для студентов специальности 1-27 01 01 «Экономика и организация производства» / Л. П. Васюченко, Е. И. Бахматова. — Минск: БНТУ, 2020. — 85 с.
3. Вахрушина, М.А. Бухгалтерский управленческий учет: Учебник [для вузов по экономическим специальностям] / М.А. Вахрушина. — 2-е изд., перераб. и доп. — Москва: Омега-Л, 2003. — 527 с.
4. Кузьмина, Е. Е. Маркетинг образовательных услуг: учебник и практикум для академического бакалавриата / Е. Е. Кузьмина. — М.: Издательство Юрайт, 2016. — 330 с. — Серия: Бакалавр. Академический курс.
5. Панков, Д.А. Бухгалтерский учет и анализ за рубежом: Учеб. пособие / Д.А.Панков. — 2-е изд. — М.:Новое знание, 2003. — 251с.
6. Тимофеева, Т.В. Методы учета затрат и калькулирования себестоимости в негосударственных вузах Вестник ОГУ №77/ ноябрь 2007.

CURRENT ISSUES OF COST ACCOUNTING AND COST CALCULATION OF EDUCATIONAL SERVICES AT THE PRESENT STAGE

Pankov D.A., Doctor of Economics, Professor, Head of the Department of Accounting, Analysis and Audit in the branches of the national economy, UE «BGEU»

Utovka A.V., postgraduate student of the Department of Accounting, Analysis and Audit in the branches of the National economy, UE «BGEU»

Annotation. The problematic issues of cost accounting and calculating the cost of educational services at the present stage are investigated. The article analyzes the cost accounting methods currently used by educational institutions, systematizes the factors affecting the cost of educational services. The main directions requiring modernization and an individual approach are outlined.

Keywords: educational institution, cost of educational services, calculation, object of calculation, calculation unit, cost carrier.