

УЧЕТ ЗАТРАТ НА ПОДГОТОВКУ СПЕЦИАЛИСТОВ С ОБОСОБЛЕНИЕМ ОБЩИХ УПРАВЛЕНЧЕСКИХ И ХОЗЯЙСТВЕННЫХ РАСХОДОВ

В концепции модернизации российского образования формирование эффективных экономических отношений в процессе обучения, в том числе и в вопросах установления цен на свою продукцию с учетом складывающихся на рынке спроса и предложения, ставят принципиально новые задачи перед бухгалтерским учетом и калькулированием. В этих условиях формирование текущих затрат и калькулирование призваны не просто обеспечить исчисление фактической себестоимости, а такой ее величины, которая могла бы обеспечить определенную прибыль.

Введение категории прибыли создает необходимость уделять особое внимание ее исчислению и методам управления. Однако в сфере образования трудно конкретизировать эффект и величину всех затрат на обучение. Если принять за эффект интеллектуальный потенциал, приобретенный в процессе обучения, то рассчитать его в стоимостной оценке невозможно, так как он не является стоимостной категорией.

Делаются попытки результативность процесса обучения определить как разность между результатами «входного» и «выходного» контроля. Однако этот параметр является весьма условным, не всегда объективным. Его главное достоинство - в возможности измерить.

Наиболее существенным, качественным показателем следует считать то, насколько весь процесс обучения послужит аккумулятором для последующей работы обучаемых над собой, для самообразования. Отдача от вложений в интеллектуальный потенциал произойдет только после окончания обучения и приобретения определенного практического опыта по выбранной специальности, поэтому оценить это на практике в данном случае не представляется возможным. Решать эту проблему следует, на взгляд автора, соизмеряя сумму всех поступлений за год или за период обучения с

суммой расходов на подготовку специалистов за этот же период.

В государственных образовательных учреждениях расчет суммы поступлений и затрат усложняется из-за бюджетного финансирования и разрабатываемых смет доходов и расходов.

Нормативным методом исчисляется «затратная» цена подготовки специалиста и норма рентабельности учебных заведений, маржинальным методом - пороговая цена и пороговая численность студентов, когда прибыль учебного заведения равна нулю. Несмотря на то, что учебные заведения относятся к категории бесприбыльных и официально могут не показывать величину прибыли, они вправе реинвестировать прибыль на расширение воспроизводства. Поэтому, на взгляд автора, в учебных заведениях целесообразно внедрить маржинальный метод внутреннего учета издержек, который позволит управлять доходами, прибылью и затратами, а также рассчитать пороговую численность студентов (точку безубыточности), при которой сумма затрат будет равна сумме поступлений.

В основе такого учета и управления затратами лежит их классификация по характеру взаимосвязи с объемом учебного процесса. Производственная себестоимость оказанных образовательных услуг формируется только из переменных производственных затрат, находящихся в прямой зависимости от учебного процесса и организации производства.

При использовании маржинального метода все затраты учебного заведения разделяются на условно-переменные (заработная плата с начислениями, приобретение инвентаря и учебного материала, стипендии студентам) и условно-постоянные (затраты на капитальный ремонт зданий и сооружений, затраты на содержание общежитий и учебных помещений, командировочные расхо-

ды). Процесс учета на данном этапе заключается в установлении связи объема учебного процесса с прямыми (переменными) затратами и отражает рентабельность отдельных программ обучения. Постоянные расходы не связаны непосредственно с производственным процессом, поэтому не включаются в производственную себестоимость образовательных услуг и собираются на отдельном счете. На данном этапе обобщенные косвенные (условно-постоянные) затраты сопоставляются с вкладом, полученным от реализации каждого вида образовательных услуг. Результат отражает доходность всего процесса обучения.

Данный подход включает не только чисто учетные функции, но и является связующим звеном между непосредственно учетным процессом и управлением производственной деятельностью. Основная цель маржинального метода — разработка и принятие решений по управлению доходами, прибылью, ценами и затратами на обучение в учебных заведениях.

Главное преимущество в сравнении с традиционной учетной системой — ориентация на получение прибыли. Здесь применяется иной критерий измерения эффективности затрат, которого нет в традиционном учете. Маржинальный метод включает в себя расчет пяти показателей: маржинальный доход, норма маржинального дохода, точка безубыточности (порог рентабельности), маржинальный запас прочности, операционный леверидж. Данные показатели позволяют прогнозировать величину прибыли и управлять ею, что существенно влияет на принятие решений и характеризует экономическую эффективность учебного заведения.

Применительно к учебным заведениям под выручкой понимается сумма всех поступлений за год в учебное заведение, состоящая из суммы бюджетного финансирования и суммы выручки за оказанные образовательные услуги (плата за обучение, оказание дополнительных услуг).

К переменным затратам учебного заведения будут относиться следующие затраты: заработная плата ППС; начисления на заработную плату; приобретение инвентаря и учебного материала.

К постоянным затратам учебного заведения относятся затраты на: капитальный ремонт зданий и сооружений; содержание общежитий и учебных помещений (амортизация, расходы на отопление, воду и свет); командировочные расходы; прочие постоянные расходы.

Алгоритм использования маржинального метода состоит из нескольких этапов:

1. Определение годовой выручки учебного заведения.
2. Определение годовой суммы затрат учебного заведения на подготовку специалистов.
3. Распределение затрат учебного заведения на постоянные и переменные.
4. Расчет показателей маржинального метода.
5. Анализ полученных результатов.
6. Прогнозирование пороговой численности слушателей и величины прибыли за счет изменения величины постоянных и переменных затрат.
7. Анализ полученного прогноза.

Рассматриваемая учетная система, отличительной чертой которой является отнесение на образовательные услуги только затрат, зависящих от объема производства, позволяет также решать следующие задачи:

- выявлять причинно-следственные связи «рычагов управления» затратами;
- определять реальный финансовый результат как по всей организации, так и по отдельным программам обучения вне зависимости от метода (базы) распределения общих постоянных затрат;
- устанавливать минимальный критический объем образовательных услуг с целью оценки риска регулирования цен на подготовку специалистов;
- исключить необходимость проведения трудоемкой работы по распределению общих управленческих расходов;
- существенно упростить не только учет затрат, но и расширить возможности анализа, контроля и нормирования элементов и статей затрат.

До недавнего времени в Российской Федерации традиционная бухгалтерия, учитывающая полную себестоимость, была ориентирована лишь на производство, отражение технологических его аспектов безотносительно к конъюнктуре рынка.

Эффективные принципы формирования себестоимости в увязке с гибким

механизмом ценообразования, заложенные в данном подходе, открывают возможность использования международного опыта и в учетной практике образовательных учреждений.

Наряду с бесспорным достоинством и преимуществами организация учета по принципиально новой системе связана с определенными трудностями:

- сложностью разграничения (деления) затрат на переменные и постоянные;
- нерешенностью проблемы распределения постоянных (косвенных) расходов, участвующих также в образовательном процессе;
- отсутствием расчета полной себестоимости образовательной услуги, соответствующей сложившимся отечественным традициям.

Вместе с тем несмотря на некоторые недостатки, в частности относительно критерия точности исчисления себестоимости, следует отметить тот факт, что не существует такой системы калькулирования затрат, которая позволяла бы исчислять себестоимость единицы продукции с абсолютной точностью. Любое отнесение затрат на продукцию путем распределения снижает точность калькулирования и искажает фактическую величину себестоимости. В этом смысле более точной является калькуляция по переменным (прямым) затратам.

При использовании рассматриваемого варианта в учетной практике образовательных учреждений прямые (условно-переменные затраты) отражаются по дебету счетов 220 «Расходы по предпринимательской деятельности», 225 «Расходы за счет целевых средств и безвозмездных поступлений». Косвенные (условно-постоянные расходы) предварительно собираются на счете 210 «Расходы к распределению». Таким образом на счетах 220, 225 накапливается информация о затратах, включаемых в производственную себестоимость

образовательной услуги. При данном варианте плановая (нормативная) производственная себестоимость определяется исходя только из объема переменных затрат (без общих для организации управленческих и хозяйственных расходов).

Исчисленная на этих счетах фактическая производственная себестоимость (в объеме переменных затрат) образовательной услуги относится:

Кредит счетов 220 «Расходы по предпринимательской деятельности»,

225 «Расходы за счет целевых средств и безвозмездных поступлений»

Дебет счета 080 «Готовая продукция», 280 «Выполненные и сданные заказчиком продукция, работы и услуги».

Условно-постоянные (периодические) расходы в течение отчетного периода в части общих управленческих и хозяйственных затрат учитываются на собирательном счете 210 «Расходы к распределению». Сформированные на этих счетах периодические расходы в конце каждого отчетного периода списываются на финансовый результат за данный период: Дебет 400 «Доходы отчетного периода» Кредит 210 «Расходы к распределению».

Таким образом, обособление (отделение) постоянных расходов за период от переменных (производственных) затрат в описанном варианте осуществляется не только путем их отражения на разных счетах бухгалтерского учета, но и при помощи способов их списания с соответствующих счетов.

Следует отметить, что рассмотренные выше бухгалтерские записи на счетах означают не просто чисто техническую «учетную процедуру». Их применение будет способствовать улучшению информационной базы системы управления. При этом учет становится важным диагностическим инструментом управления затратами и достоверного прогнозирования прибыли.

