

**ЭКОНОМИКА. СЕЛЬСКОЕ ХОЗЯЙСТВО**

*Сабырова Г.Ж.*

**БЮДЖЕТНЫЙ УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ УЧЕТ КАК НЕОБХОДИМЫЙ ЭЛЕМЕНТ  
УПРАВЛЕНИЯ ОБРАЗОВАТЕЛЬНЫМ УЧРЕЖДЕНИЕМ**

*G.Zh. Sabyrova*

**BUDGET MANAGEMENT ACCOUNTING AS A NECESSARY ELEMENT OF  
MANAGEMENT OF EDUCATIONAL INSTITUTION**

УДК: 657:336.146

*В данной статье рассматриваются вопросы интеграции финансового и управленческого учета и дальнейшего развития управленческого учета в бюджетных образовательных учреждениях с целью получения качественно новой информации о затратах и результатах деятельности учреждений образования*

**Ключевые слова:** бюджетный финансовый учет, бюджетный управленческий учет, интегрированная система бухгалтерского учета, учет затрат.

*This article discusses the integration of financial and management accounting, and the further development of management accounting in the budget of educational institutions in order to obtain qualitatively new information about the costs and performance of educational institutions*

**Key words:** budget financial accounting, budget management accounting, integrated accounting, cost accounting.

Происходящие изменения влекут за собой необходимость реформирования системы учета, анализа и контроля в образовательных учреждениях. Проблема их дальнейшего развития стала как никогда актуальной. Сложность решения этой проблемы заключается в том, что сложившаяся годами традиционная система учета и контроля направлена на формирование данных о полноте исполнения смет доходов и расходов, а в новых условиях информация по данным учета должна стать основой для эффективного управления учреждениями бюджетного учреждения. Все это существенно повышает роль не только финансового, но и управленческого учета, способы и приемы которых активно используются в деятельности коммерческих организаций, но ранее не применялись для решения задач бюджетных учреждений.

Сейчас положение таково, что информации, содержащейся в законодательно установленном пакете отчетности, явно недостаточно для принятия обоснованных управленческих решений руководством учреждения и контроля над его деятельностью. Бюджетный учёт направлен на отражение финансовых потоков в системе «государство – учреждение – государство». Органы государственной власти отслеживают расходование бюджетных средств и поступление доходов, деятельность же учреждения направлена на выполнение обязательств на оплату текущих расходов на содержание учреждения. Такая система учета не обеспечивает достаточной прозрачности деятельности государственных учреждений и позволяет скрывать действительную эффективность

и результативность расходов. Это, в свою очередь, не создает условий для эффективного анализа налогово-бюджетной политики, мониторинга и оценки воздействия на экономику мер государственной политики, а также долгосрочной устойчивости этих мер, поскольку кассовые операции не отражают ни момент осуществления операции, ни ее воздействия на экономику.

Существующий финансовый учет жестко регламентирован законодателем, направлен на предоставление выборочных показателей деятельности внешним органам (учредителю, органам контроля и другим) в целом по учреждению по состоянию на отчетную дату или за отчетный период. Для принятия управленческих решений необходима информация о процессах, происходящих в учреждении в промежутках между отчетными датами, отдельно по каждому участку. Следовательно, бюджетным учреждениям в новых условиях хозяйствования необходим управленческий учет, способный сформировать информационную базу для принятия управленческих решений.

Что касается образовательных учреждений, в ходе осуществления своей хозяйственной деятельности они расходуют государственные средства согласно установленной смете расходов в соответствии с бюджетной классификацией. Это отрицательно сказывается на гибкости экономического управления, возможностях оперативного маневрирования в условиях быстро меняющихся условий хозяйствования. В качестве примера можно привести тот факт, что даже зарабатываемые внебюджетные средства приходится распределять и тратить в соответствии с требованиями существующей бюджетной классификации.

Система бюджетирования является менее формализованной и опирается в основном на данные управленческого учета, принципы ведения которого могут коренным образом отличаться от данных бухгалтерского финансового учета, т.к. система управленческого учета в отличие от бухгалтерского финансового учета законодательно не прописана. Управленческий учет является прерогативой конкретного бюджетного учреждения, поэтому необходима разработка отдельной управленческой его учетной политики. Управленческая учетная политика позволяет определить принципы, в соответствии с чем ведется управленческий учет. В частности это касается методов определения

финансового результата, распределения накладных расходов, оценки имущества и финансовых обязательств.

Постановка бухгалтерского финансового и управленческого учета заключается в проработке мероприятий, позволяющих без особых дополнительных усилий вести учет, как для целей экономической деятельности, так и для планирования учебной и научной деятельности. В частности гибкое применение аналитики по движению денежных средств позволяет без дополнительных усилий формировать управленческую отчетность, например, бюджет движения денежных средств способствует формированию четкого прогноза поступлений и использования денежных средств в течение бюджетного периода.

В настоящий момент существует две модели организации управленческого учета: автономная и интегрированная.

При первой параллельно с существующей системой финансового учета ведется управленческий учет, показатели при этом существенно различаются. Для организации этой модели требуется привлечение дополнительных трудовых и материальных ресурсов, что, как правило, могут себе позволить крупные высокорентабельные организации.

При второй модели управленческий учет ведется на базе существующей системы финансового учета. Так как интегрированная система управленческого учета более применима к образовательным учреждениям и в дальнейшем мы сосредоточим внимание на ней.

Так как в учреждениях образования традиционно наибольшей информацией о финансовой деятельности располагает бухгалтерия, то в этой связи под вновь возникшие задачи учета необходимо переработать организационную структуру бухгалтерии учреждений.

Взяв за основу эту идею Треушников Р.В., сущность которой заключается в том, что данные финансового учета являются информационной базой для управленческого учета и налогового<sup>1</sup>, мы предлагаем следующую структуру бухгалтерии образовательного учреждения. (Рис. 1).

Структура бухгалтерии представлена несколькими отдела: отдел управленческого учета и отчетности, отдел финансового учета и финансовой и отдел налогового учета и отчетности. Несмотря на опосредованность каждого отдела, работают они не автономно, а во взаимосвязи друг с другом, а именно основываясь на данных отдела финансового учета.

Так, предлагаемая структура бухгалтерии основана на следующих принципах:

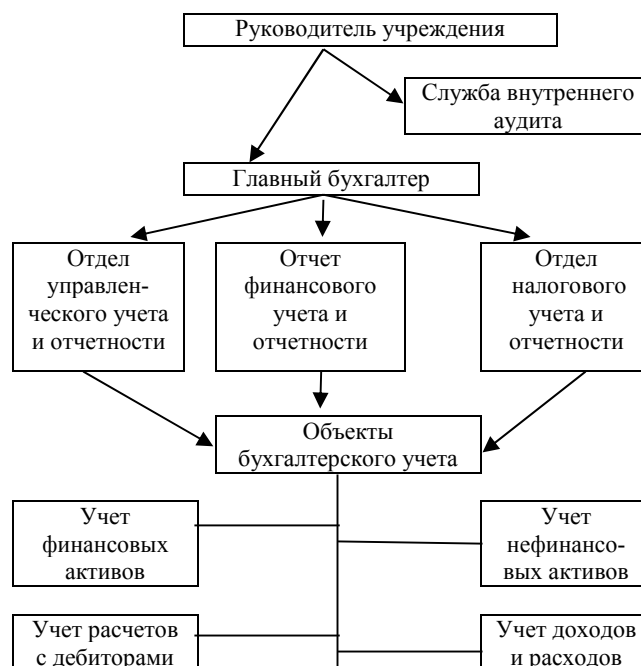
- единство исходной информации;
- системность в формировании и обмене

данными;

- оперативность решения задач каждого отдела;
- сокращение трудовых ресурсов;
- результативность работы отделов.

Рис. 1.

**Предлагаемая структура бухгалтерии образовательного учреждения при внедрении интегрированной системы бухгалтерского учета**



Управленческий учет рассматривает все те же объекты, что и финансовый учет, но при этом управленческий учет совершенно по-иному группирует информацию о них - в соответствии со своими задачами.

Объектами учета являются финансовые и нефинансовые активы, расчеты с дебиторами и кредиторами, доходы и расходы. Каждый из объектов учета независимо от его содержания подразделяется:

- по источнику их формирования (субсидии, платные услуги и др.);
- по обеспеченности видов деятельности (образовательная деятельность, научная, издательская и т.д.)
- по обеспеченности конкретных видов оказываемых услуг (например, в части образовательной – по ступеням образования, по специальностям, профилям).

Теория бюджетного управления предполагает управление по центрам ответственности – структурные подразделения учебного заведения выделяются не по своим функциональным особенностям, а по способности приносить доходы или аккумулировать затраты и иметь возможность нести ответственность за величину понесенных затрат или приобретенных доходов. Обычно составление финансовой структуры производится на основании организационной

<sup>1</sup> Треушников Р.В. Управленческий учет - внедрение в практику муниципальных унитарных предприятий // Управленческий учет, №3,2009. - С. 20-25.

структуры образовательного учреждения и включает в себя следующие действия:

1. формирование центра ответственности;
2. определение ответственных по каждому центру ответственности;
3. установление соответствий между структурными единицами и центрами ответственности;
4. разработка положения о финансовой структуре образовательного учреждения.

На начальном этапе становления управленческого учета необходимо выделить центры ответственности. При определении центров ответственности необходимо выполнять следующие требования:

- соответствовать организационной структуре учреждения;
- во главе каждого центра ответственности должно быть ответственное лицо;

• для каждого центра ответственности необходимо установить формы внутренней отчетности.

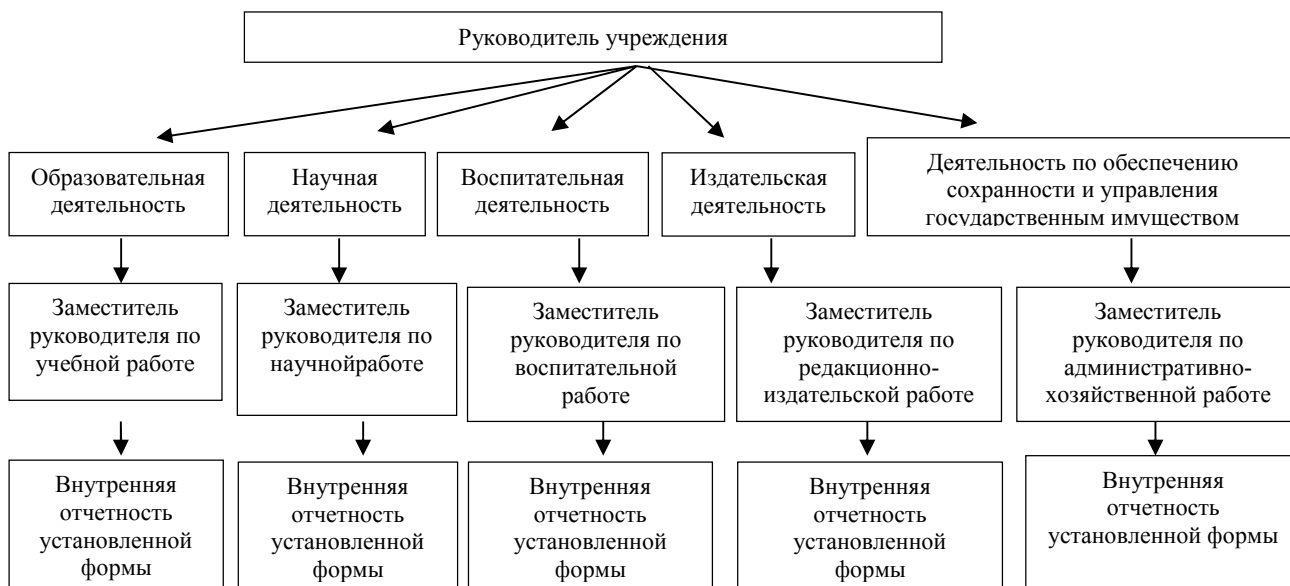
Наличие нескольких видов деятельности, осуществляемых учреждением, обуславливает необходимость разделения ответственности по ним. Поэтому предлагаем применять следующую классификацию центров ответственности (Рис. 2):

- образовательная деятельность (основное, дополнительное образование);
- научно-исследовательская деятельность;
- воспитательная деятельность;
- издательская деятельность;
- прочие.

Во главе каждого центра ответственности должно быть ответственное лицо, в компетенцию которого будет входить планирование доходов и расходов и в последующем контроль за динамикой и структурой поступлений и выплат.

Рис. 2.

Схема центров ответственности по видам деятельности образовательного учреждения



Таким образом, место затрат как экономическое понятие может использоваться для характеристики функциональной сферы деятельности, связанной с издержками, а в более узком значении — для обозначения части определенной области расходов учреждения.

Исходя из существующей в большинстве образовательных учреждений системы управления, предлагаем схему центров ответственности с выделением ответственного лица по каждому центру. Каждый из ответственных лиц отвечает только за ту деятельность, которую он может контролировать.

Учреждению нужно организовать бухгалтерский учет затрат по экономическим элементам и по статьям калькуляции в зависимости от отраслевых особенностей по способу включения в себестоимость: прямые (переменные) и косвенные (постоянные).

Прямые – это затраты, которые могут быть точно отнесены к конкретной услуге. К ним относятся расходы на оплату труда специалистов по штатному расписанию и расходных материалов, потребляемых в процессе оказания услуг.

Косвенные – это затраты, которые не могут быть отнесены точно к конкретной услуге. К ним относят расходы, связанные с организацией и управлением процесса оказания услуг, относящихся к деятельности учреждения в целом. Они подлежат распределению между видами деятельности, между видами оказываемых услуг. Распределять такие расходы необходимо еще при их планировании (то есть на стадии составления плана финансовой деятельности учреждения), в частности, при расчете нормативных затрат на выполнение госзадания, на содержание имущества, при калькулировании себестоимости платных услуг. В качестве базы распределения могут быть приняты различные

показатели. Например, в образовательном учреждении базой распределения могут быть: заработная плата преподавателей за отработанные часы, договорная стоимость образовательных программ,

количество слушателей программ, занимаемые различными образовательными программами учебные площади. В любом случае, определяется доля того или иного параметра в общей их совокупности.

Рис. 3.

**Систематизация расходов на организацию образовательного процесса государственного образовательного учреждения**



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.

Систематизация расходов на организацию образовательного процесса представлена на рис. 3.

Таким образом, управленческий учет в современных условиях становится основным проводником государственной политики в области внедрения системы программного бюджетирования. В частности, интегрированная система управленческого учета позволит:

- определить показатели результативности, отражающие текущее состояние бюджетной услуги, финансируемой в рамках целевой программы, и позволяющие эффективно и экономно распределять финансовые ресурсы по бюджетным услугам;
- обосновать взаимосвязь между прямыми и конечными результатами на основе индикаторов, что обеспечивает качественное бюджетное планирование;

- определить учетную информацию бюджетных учреждений, позволяющую оценивать эффективность бюджетных услуг;

- разработать классификаторы отражения и распределения затрат с разнообразной степенью информативности, детализации и наглядности, что обеспечивает формирование данных для разработки прогнозных управленческих решений при эффективном бюджетном планировании;

- уточнить фактические расходы на содержание учреждения и обеспечить целевой характер использования бюджетных средств на выполнение целевой программы.

В заключении отметим, что развитие управленческого учета в ходе реформирования бухгалтерского учета в бюджетных учреждениях позволит получать всеобъемлющую и исчерпывающую информацию о затратах и результатах деятельности бюджетных учреждений, что позволит оценивать эффективность бюджетных расходов путем сопоставления затрат и результатов расходования бюджетных средств.

Рецензент: д.ф.-м.н., профессор Осмоналиев А.О.