

УДК 657.471:378.3(476)

## РАЗВИТИЕ СИСТЕМЫ КЛАССИФИКАЦИИ ЗАТРАТ НА ПОДГОТОВКУ СПЕЦИАЛИСТА

*канд. экон. наук, доц. Е.А. ГОЛОВКОВА*  
(Белорусский государственный экономический университет, Минск);  
*канд. экон. наук, доц. И.А. ПОЗДНЯКОВА*  
(Полоцкий государственный университет)

*Рассматриваются действующие системы классификации затрат на подготовку специалиста в высших учебных заведениях: по статьям бюджетной классификации, по источникам: бюджетное финансирование и доходы от внебюджетной деятельности. Предлагаются новые направления в выборе признаков классификации затрат на основе выделения новых объектов учета, таких как учебная дисциплина, стоимость подготовки специалиста по специальности, стоимость обучения одного студента для обоснованного формирования себестоимости и цены подготовки специалиста. Для учета прямых затрат предлагается использовать синтетический счет обобщающий информацию о затратах в разрезе кафедр, специальностей, форм обучения и преподаваемых учебных дисциплин на кафедре в разрезе статей затрат. Для кафедральных, факультетских, общеузовских расходов предлагаются различные базы распределения с учетом их специфики.*

Высшие учебные заведения являются важным элементом в системе национальной экономики страны, так как обеспечивают подготовку высококвалифицированных кадров для различных отраслей. Из года в год увеличивается объем денежных средств, получаемых от осуществления предпринимательской (внебюджетной) деятельности. Значительная доля зарабатываемых средств вузами приходится на платное обучение, которое представлено различными формами обучения (дневное, заочное, вечернее, дистанционное). С другой стороны, вуз осуществляет свою деятельность по трем основным направлениям – учебная, научная и хозяйственная деятельность. Для осуществления всех видов деятельности в вузе созданы функциональные службы и отделы (структурные подразделения), в которых возникают разнообразные виды затрат.

Рассмотрим действующие **виды классификации затрат, используемые в государственных вузах.**

Одной из основных является *экономическая классификация расходов*, включающая группировку расходов республиканского и местного бюджетов, государственных целевых бюджетных и внебюджетных фондов, внебюджетных средств бюджетных организаций по их экономическому содержанию [1]. Она состоит из четырех уровней (категория расходов, статья, подстатья, элемент). Конкретный вид расходов обозначается кодом из семи знаков (например, 1.10.03.03 «Мягкий инвентарь и обмундирование»).

Экономическая классификация расходов используется всеми бюджетными организациями, в том числе и вузами, как при планировании и исполнении бюджетной сметы, так и для сметы доходов и расходов внебюджетных средств. Подробное рассмотрение названий статей, подстатей и элементов расходов позволило выявить непоследовательность в формулировках. Так, например, в категории «Текущие расходы» представлены статьи: 1.10.00.00 «Закупки товаров и оплата услуг»; 1.30.00.00 «Текущие бюджетные трансферты». По названиям статей понятно назначение расходов в разрезе подстатей и элементов, но по отдельным подстатьям имеются повторы из названия статей, что вносит путаницу в структуру расходов. На самом деле есть принципиальные отличия в формулировках. Их недопонимание подразумевает ряд проблем. Так, в частности, название подстатьи 1.10.03.00 «Приобретение предметов снабжения и расходных материалов» характеризует увеличение предметов и расходных материалов на складе, а название подстатей: 1.10.05.00 «Оплата транспортных услуг»; 1.10.06.00 «Оплата услуг связи»; 1.10.07.00 «Оплата коммунальных услуг» и др., характеризует только кассовые расходы. Аналогичная ситуация и с элементами расходов по данным подстатьям. В категории 2.00.00.00 «Капитальные расходы» также имеются неточности в названии подстатьи 2.40.01.00 «Приобретение оборудования и других основных средств»; статьи 2.50.00.00 «Создание государственных запасов и резервов» в разрезе подстатей 2.50.01.00 «Приобретение товарно-материальных ценностей для государственных запасов и резервов», 2.50.02.00 «Приобретение прочих запасов и резервов»; статьи 2.60.00.00 «Приобретение земли и нематериальных активов» в разрезе подстатей 2.60.01.00 «Приобретение земли», 2.60.02.00 «Приобретение нематериальных активов».

На наш взгляд, необходимо устранить существующие неточности в формулировках статей, подстатей и элементов расходов бюджетных организаций. Предлагается исключить из названия подразделений бюджетной классификации слова: «оплата», «приобретение», «создание». Например, подстатью 1.10.03.00 назвать «Предметы снабжения и расходные материалы»; 1.10.06.00 «Услуги связи» и т.п. Таким образом, предложенные изменения в названиях статей, подстатей и элементов расходов обеспечат единообразие в структуре экономической классификации и позволят однозначно трактовать расходы вузов при формировании отчетности по бюджетной смете и смете доходов и расходов внебюджетных средств по подготовке специалистов.

Как показало исследование деятельности ряда белорусских вузов (БГУ, БГЭУ, БНТУ, БГУИР и др.), существенным общим недостатком их систем управления является отсутствие информации о величине

затрат в разрезе структурных подразделений, о себестоимости учебной дисциплины, учебного плана подготовки специалиста в разрезе специальностей. Это связано с тем, что учет этих затрат, согласно действующим нормативным требованиям [1; 2], предполагает формирование лишь таких обобщающих показателей, как расходы в разрезе подразделений бюджетной классификации.

Не отражаемые в учете информационные связи между структурными подразделениями вуза делают невозможным определение доли затрат каждого из них в едином непрерывном учебном процессе и снижают оперативность управленческого влияния на эффективность использования трудовых, материальных и финансовых ресурсов. На кафедрах ведется учет выполнения учебной нагрузки профессорско-преподавательским персоналом по видам учебной работы; деканаты факультетов координируют учебный процесс; учебно-вспомогательные службы ведут учет затрат времени работы учебного оборудования (диапроекторов, телевизоров, компьютеров и др.), но полностью отсутствует информационная база о затратах, которые возникают в ходе учебного процесса. В такой ситуации органы управления вузом не в состоянии правильно оценить эффективность работы структурных подразделений и величину затрат, приходящихся на подготовку специалиста.

В предлагаемой методике учета затрат на учебный процесс основным концептуальным методологическим подходом является выбор учебной дисциплины как основного фактора, обуславливающего величину затрат живого и овеществленного труда. Наличие объективной информации о величине затрат по каждой учебной дисциплине позволяет определять реальную себестоимость подготовки специалиста по той или иной специальности. На этой основе можно формировать цену на обучение по специальностям исходя из планируемых затрат и в соответствии со сложившимся спросом в определенном временном периоде. Это отражает объективно существующую взаимосвязь между учебным процессом и денежными средствами, полученными на подготовку специалиста. Для определения фактических затрат на учебный процесс предлагается осуществлять группировку затрат так, чтобы она отражала не только размеры определенных видов расходов, но прежде всего охватывала бы величину потребления конкретных видов ресурсов в разрезе структурных подразделений в стоимостном выражении. Для решения этой проблемы важен поиск новых более эффективных подходов при выборе признаков классификации, наиболее полно раскрывающих назначение и содержание отдельных затрат. Целесообразно при отборе классификационных групп затрат вуза исходить из возможностей управленческого учета, способного обеспечить обоснованность, оперативность и конкретность информации о произведенных затратах в разрезе этих групп. Исходя из специфики процесса подготовки специалиста предлагаются следующие классификационные признаки затрат вуза, представленные в таблице.

Классификация затрат на учебный процесс

Признаки классификации	Виды затрат
По экономическому содержанию	По статьям бюджетной классификации
По характеру источников	Бюджетные и внебюджетные
По статьям калькуляции	По экономическим элементам
По способу отнесения на себестоимость учебных услуг	Прямые и косвенные
По отношению к учебному процессу	Основные и накладные
По центрам затрат	По структурным подразделениям
По центрам ответственности	По функциональным отделам и службам вуза
По элементам учебного процесса	Затраты конкретных видов ресурсов

*Примечание.* Источник: собственная разработка.

Предлагаемые классификационные признаки группировки затрат всесторонне отражают состав и назначение затрат на подготовку специалистов высшей квалификации и позволяют осуществлять учет затрат и калькулирование себестоимости учебных услуг по структурным подразделениям и по видам потребленных ресурсов. В действующей системе экономического управления вузом совокупность затрат группируется только по двум признакам – по экономическому содержанию и по характеру источников. Классификация затрат *по экономическому содержанию* отражает, что израсходовано на производство учебных услуг, какие затраты произведены и их общий объем. За основу взяты статьи расходов бюджетной классификации. По мнению авторов, группировка затрат по статьям бюджетной классификации необходима для формирования в учете информации о расходах в целом по вузу по подразделениям экономической классификации. Эта информация необходима руководству для стратегического управления, позволяет установить удельный вес отдельных расходов в общем объеме, выявить динамику их изменения и обеспечивает контроль за исполнением смет по бюджетным и внебюджетным средствам. Группировка затрат на учебный процесс *по характеру источников* позволяет: во-первых, сопоставлять объемы бюджетных и внебюджетных средств, во-вторых, распределять косвенные расходы пропорционально источникам финансирования, давая информацию бюджету о целевом расходовании выделенных средств, а по средствам, полученным от заказчиков, – на подготовку специалистов, заключать договора в строгом соответствии с фактическими затратами. В действующей системе бухгалтерского учета эта группировка реализована в раздельном отражении информации по видам источников (бюджетное финансирование и доходы от внебюджетной деятельности).

Группировка по статьям калькуляции носит ограниченный характер и применяется только при составлении плановой калькуляции себестоимости подготовки специалиста. Ее существенным недостатком является использование не статей калькуляции, а экономических элементов (заработная плата, начисления на заработную плату, накладные расходы, амортизация и прочие расходы), которые не раскрывают целевое назначение затрат, а только характеризуют их состав. При управленческом учете затрат на обучение данная группировка особенно необходима и для определения фактической себестоимости подготовки специалиста. Однако действующий порядок учета не фиксирует фактические затраты по специальностям (специализациям), формам обучения, а использует плановую калькуляцию по группам однотипных специализаций с учетом численности обучающегося контингента с целью определения дохода и соответствующих затрат в отчетном периоде.

Группировка по способу отнесения затрат на учебный процесс имеет существенное значение при исчислении себестоимости учебного цикла и позволяет обоснованно отражать прямые затраты по объектам калькулирования и максимально точно распределять косвенные расходы, используя соответствующие базы распределения. Она позволяет не только повышать аналитичность учетной информации, но и обеспечивает достоверную исходную базу для калькулирования себестоимости подготовки специалиста. В действующей системе бухгалтерского учета эта группировка не реализована из-за отсутствия утвержденных рекомендаций по учету затрат на подготовку специалиста, хотя имеются апробированные научные разработки по данному направлению [4; 5].

Выделение в качестве классификационного признака таких характеристик, как «центры затрат» и «центры ответственности», позволяют получать информацию о прямых и косвенных затратах по местам их возникновения. При этом важно «привязать» соответствующие затраты к тем структурным подразделениям, которые их непосредственно навлекают в ходе осуществления учебного процесса. Первостепенной задачей в системе управления учебным процессом является совмещение интересов центров затрат и центров ответственности в экономном расходовании и эффективном использовании всех видов ресурсов. При этом предлагается по центрам ответственности группировать и прямые, и косвенные затраты.

При определении номенклатуры состава затрат на учебный процесс для центров самого нижнего уровня (кафедра, лаборатория) предлагается брать за основу группировку расходов по статьям затрат. Если одноэлементные расходы центра имеют разное функциональное назначение, то их целесообразно разбить на группы в соответствии с назначением (учебный процесс, научно-исследовательская работа). Это позволит в условиях использования компьютерных технологий полностью автоматизировать формирование информации о затратах на учебный процесс. Использование классификационного признака затрат «по элементам учебного процесса» обусловлено необходимостью получения оперативной аналитической информации для оценки эффективности работы вуза и его структурных подразделений по максимально большому кругу затратнообразующих причин. В условиях развития рыночных отношений, расширения самостоятельности и повышения роли экономических методов управления потребность в наличии такой информации постоянно возрастает. Поскольку учет затрат на учебный процесс в разрезе учебных дисциплин и калькулирование себестоимости подготовки специалиста – это взаимосвязанные и взаимообусловленные процессы, то для повышения достоверности информации многое зависит от следующих факторов:

- 1) выбора центров ответственности и центров затрат;
- 2) возможности точного выделения прямых и косвенных затрат на основе номенклатуры их видов;
- 3) правильности объединения учебных дисциплин в отдельный условный объект затрат – подготовка специалиста по специальности.

Для управленческого учета прямых затрат предлагается использовать синтетический счет, обобщающий информацию о затратах в разрезе кафедр (аналитические счета 1-го порядка), специальностей (аналитические счета 2-го порядка), форм обучения (аналитические счета 3-го порядка) и преподаваемых учебных дисциплин на кафедре (аналитические счета 4-го порядка) в разрезе статей затрат.

Для учета затрат, связанных с организацией и управлением учебным процессом непосредственно на кафедральном уровне, система аналитических счетов будет иметь менее разветвленную структуру. Аналитические счета 1-го порядка будут представлены двузначными кодами, составленными с учетом деления кафедр на группы (социально-экономические, общеобразовательные, выпускающие). Следующий уровень детализации кафедральных расходов будут представлять статьи затрат.

Формирование информации о затратах в такой группировке даст возможность проанализировать объем и структуру затрат по однотипным кафедрам, позволит реально оценить затраты по каждой кафедре и выработать единые методические подходы для планирования статей расходов на будущие периоды.

Важным вопросом при учете затрат, связанных с организацией и управлением учебным процессом, является порядок их распределения. Наличие определенной специфики в деятельности кафедр требует специфических подходов к поиску базы их распределения. Оптимальным, на наш взгляд, будет контингент студентов, изучающих учебную дисциплину. Построение системы аналитических счетов для учета факультетских расходов по своей структуре аналогично системе учета кафедральных расходов. Группировка факультетских затрат строится в разрезе имеющихся факультетов в вузе – аналитические счета первого порядка, а по каждому факультету – в соответствии с утвержденной номенклатурой статей затрат. На наш взгляд, для распределения факультетских расходов необходимо выполнение двух условий: 1) учебные дисциплины, читаемые только по специальностям данного факультета; 2) учебные дисциплины только кафедр данного

факультета. Базой для распределения затрат факультета будет количество студентов, изучающих данную дисциплину с выполнением указанных выше условий. Использование в учете и анализе данной группировки затрат позволяет выявить фактическую величину расходов на организацию и управление учебным процессом и отклонения от утвержденных смет факультетских расходов, а также экономически обосновать распределение этих расходов между соответствующими объектами учета (учебная дисциплина, специальность).

В отличие от факультетских расходов, включающих только затраты на организацию и управление учебным процессом, общеузовские (общехозяйственные) расходы включают затраты на управление и обслуживание всей деятельности высшего учебного заведения. Система аналитических счетов несложная и представляет собой аналитические счета первого порядка в разрезе функциональных отделов и служб вуза (учебно-методический отдел, плановый отдел, бухгалтерия и другие), а по каждому отделу – в соответствии с утвержденной номенклатурой статей затрат.

По мнению авторов, наличие определенной специфики в деятельности высших учебных заведений определяет применение специальных методов распределения данных расходов. Осуществление вузом учебной и научной деятельности указывает на необходимость разделения общеузовских расходов по двум направлениям. Базой для распределения общеузовских расходов между видами деятельности должна стать величина площадей помещений, используемых при проведении учебных и научных процессов. Использование в качестве базы распределения данной величины обосновано значительным объемом расходов, связанных с содержанием учебных корпусов, научных лабораторий и других помещений вуза. Определение удельного веса учебных помещений в общем объеме площадей позволит определить долю общеузовских расходов между учебными дисциплинами будет объем учебной дисциплины в часах, так как проведение любых видов учебных работ по подготовке специалистов предполагает наличие данных затрат.

**Заключение.** Важность и значимость достоверной и подробной информации о затратах на учебный процесс для эффективного управления учебной деятельностью определяет основные направления построения информационной базы бухгалтерского учета этих затрат. Они включают, во-первых, представления учетной информации с необходимой степенью детализации и обобщения в зависимости от запросов органов управления; во-вторых, полную взаимосвязку информации как по горизонтали при помощи способа двойной записи, так и по вертикали – путем образования многоуровневой системы субсчетов; в-третьих, более обоснованное формирование себестоимости и цены подготовки специалиста, в-четвертых, наличие многоуровневой аналитики позволит формировать достоверную информацию о затратах на учебный процесс, определять реальную стоимость каждой учебной дисциплины, учебного плана по специальности, а также стоимость обучения одного студента. Кроме этого, появится возможность выявлять непроизводительные расходы и потери, являющиеся резервом для снижения себестоимости учебного процесса.

#### ЛИТЕРАТУРА

1. О бюджетной классификации Республики Беларусь: Постановление М-ва финансов № 44 от 15 марта 2007 г.
2. Инструкция о порядке организации бухгалтерского учета организациями, финансируемыми из бюджета, и централизованными бухгалтериями, обслуживающими бюджетные организации: утв. постановлением М-ва финансов № 15 от 8 февр. 2005 г.
3. Об утверждении инструкции о порядке составления и представления бухгалтерской отчетности по средствам бюджетов и средствам от приносящей доходы деятельности бюджетных организаций: Постановление М-ва финансов Респ. Беларусь от 10.03.2010 № 22.
4. Головкова, Е.А. Проблемы учета и калькулирования стоимости платного обучения в высших учебных заведениях / Е.А. Головкова // Проблемы развития транзитивной экономики: инновационность, устойчивость, глобализация: материалы междунар. науч.-практ. конф. – Минск: БГЭУ, 2007. – С. 417 – 418.
5. Головкова, Е.А. Себестоимость подготовки специалиста / Е.А. Головкова // Теория и практика менеджмента и маркетинга: материалы VIII междунар. науч.-практ. конф. – Минск, 2007. – С. 62 – 63.

Поступила 28.02.2011

#### DEVELOPMENT OF CLASSIFICATION OF THE COST OF TRAINING SPECIALIST

*E. GOLOVKOVA, I. POZDNYAKOVA*

*Critically discusses current system of classification of costs for training in higher education: object of the budget classification by sources: government funding and income from extra-budgetary activities. Propose new directions in the choice of attributes to classify the costs based on the allocation of new objects into account, such as academic discipline, the cost of specialist training, specialty, tuition fee per student for a reasonable cost and price formation of specialist training. To account for the direct costs proposed to use a synthetic account of summarizing information on costs in the context of departments, disciplines, forms of learning and academic disciplines taught in the department in the context of cost items. For the cathedral, faculty, obschevuzovskih costs are various distribution bases, taking into account their specificity.*