

ООО «ЭКОРИС-НЭИ»

(в интересах Федерального агентства по образованию Российской Федерации)

Управленческий учет в секторе государственного управления и его особенности в системе высшего образования

Проект: «Исследование проблем эффективного управления бюджетными средствами в сфере профессионального образования, разработка и апробация рекомендаций по внедрению современных методов финансового менеджмента в федеральных органах исполнительной власти и организациях сферы профессионального образования»

Руководитель проекта – генеральный директор ООО

«ЭКОРИС-НЭИ», к.э.н., доцент

О.К. Ястребова

Москва – 2008

СОДЕРЖАНИЕ

ПОНЯТИЕ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА В СЕКТОРЕ ГОСУДАРСТВЕННОГО УПРАВЛЕНИЯ	3
ИНТЕГРАЦИЯ БЮДЖЕТНОГО И УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА.....	5
СОЗДАНИЕ ИНФОРМАЦИОННОЙ БАЗЫ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА	7
ОСОБЕННОСТИ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА В СФЕРЕ ВЫСШЕГО ПРОФЕССИОНАЛЬНОГО ОБРАЗОВАНИЯ.....	11

Понятие управленческого учета в секторе государственного управления

Под **управленческим учетом обычно** понимается система сбора, регистрации и анализа информации в стоимостном и натуральном выражении, необходимой для принятия управленческих решений и эффективного управления органом исполнительной власти и (или) бюджетным учреждением в целом, либо отдельной программой или направлением (видом) деятельности.

Из этого определения вытекает, что **основной целью** системы управленческого учета в секторе государственного управления является подготовка упорядоченной информации для принятия экономически обоснованных управленческих решений.

Ключевым механизмом внедрения и развития системы управленческого учета является **информационная база управленческого учета**. Создание информационной базы управленческого учета в организациях сектора государственного управления предполагает разработку:

1. Локальных нормативных актов и документов, регламентирующих основные принципы реализации управленческого учета. В состав таких документов входят: план счетов управленческого учета, порядок ведения управленческого учета, график документооборота управленческого учета, формы управленческого учета и отчетности и др.

2. Порядка учета (расчета и распределения) затрат в разрезе федеральных и ведомственных целевых программ и по направлениям реализации непрограммной части расходов, предусмотренных бюджетной сметой.

3. Способов и процедур, обеспечивающих интеграцию бюджетного и управленческого учета. В рамках центрального аппарата, территориальных органов и подведомственных организаций должна существовать единая информационная система, которая создает надежную основу для реализации целей бюджетного и управленческого учета и отчетности.

Система управленческого учета в организациях сектора государственного управления имеет **модульную структуру**. Основными модулями являются:

1. планирование бюджета и мониторинг его исполнения;
2. учет (расчет и распределение) затрат на выполнение федеральных целевых и ведомственных программ и непрограммной деятельности;
3. подготовка упорядоченной информации для принятия специальных управленческих решений;

4. стратегический управленческий учет.

В рамках *модуля бюджетного планирования и мониторинга его исполнения* обеспечивается, в частности, увязка Докладов о результатах и основных направлениях деятельности (ДРОНД), долгосрочных федеральных целевых и ведомственных программ и Обоснований бюджетных ассигнований (ОБАС).

Модуль учета (расчета и распределения) затрат считается «ядром» современной системы управленческого учета в компаниях частного сектора. В организациях сектора государственного управления этот модуль управленческого учета также должен стать ключевым в ближайшем будущем в связи с реализацией задачи повышения эффективности финансового менеджмента и воплощения на практике принципов бюджетирования, ориентированного на результат (БОР).

Модуль специальных управленческих решений объединяет инструменты, методы и процедуры управленческого учета, которые обеспечивают генерирование информации, необходимой для принятия зависящих от конкретной ситуации управленческих решений, либо для принятия решений в той области деятельности организации, которая является ее отличительной характеристикой. Как будет показано в дальнейшем, одной из отличительных особенностей организации и ведения управленческого учета в высших учебных заведениях является сбор и анализ информации, относящейся к управлению денежными потоками.

Что касается *модуля стратегического управленческого учета*, то его включение в качестве самостоятельного модуля в состав управленческого учета (равно как и само существование *стратегического управленческого учета*) до сих пор является дискуссионным. Дело в том, что стратегический управленческий учет, согласно своему названию, акцентирует внимание на получение и анализ информации, необходимой для принятия стратегических управленческих решений. Для принятия такого рода решений необходима информация, которая является *внешней* по отношению к частной компании или государственной организации, например, о доле рынка, о результатах работы конкурентов, о динамике макроэкономических индикаторов, о внешних рисках деятельности. Традиционный же подход в теории управленческого учета заключается в том, что его предметом и сферой распространения является *внутренняя* информация, собираемая и анализируемая внутри компании или организации.

Однако применительно к сфере науки и образования – особенно на уровне вузов – модуль стратегического управленческого учета является необходимым элементом системы управленческого учета организации. В связи с тем, что в современных условиях российские вузы должны уделять серьезное внимание вопросам разработки стратегии

развития и формирования стратегических и финансовых планов, потребность в сборе, оценке, анализе и агрегировании информации, используемой для принятия экономически обоснованных стратегических решений, резко возрастает.

Интеграция бюджетного и управленческого учета

В течение многих десятилетий в организациях сектора государственного управления в России и за рубежом формировалась и развивалась система бюджетного учета и отчетности. В зарубежных странах потребность в развитии управленческого учета в государственных ведомствах появилась в середине 1980-х гг.; в нашей стране актуальным вопрос о формировании управленческого учета стал в связи с реализацией Концепции реформирования бюджетного процесса в Российской Федерации в 2004-2006 годах, одобренной Постановлением Правительства Российской Федерации от 22.05.2004 г. № 249. Данная Концепция была направлена, в первую очередь, на повышение качества бюджетного планирования посредством внедрения методов БОР, в связи с чем возникла необходимость в формировании системы учета и отчетности, способной генерировать данные для принятия управленческих решений в области стратегического планирования, управления текущей деятельностью и мониторинга результатов работы.

В результате, проблема «сосуществования» бюджетного и управленческого учета в рамках государственных ведомств стала иметь не только теоретическое, но и сугубо практическое значение.

В рамках традиционного подхода в теории управленческого учета он рассматривается как противоположность финансового (бюджетного) учета. В связи с этим возникает вопрос, каким образом следует руководителям организаций разрабатывать и внедрять системы управленческого учета. Следует ли им создавать эту систему отдельно, независимо от системы бюджетного (финансового) учета – что означает создание специального структурного подразделения или, по крайней мере, отдельной группы работников, которые бы занимались только вопросами управленческого учета, - либо выстраивать управленческий учет во взаимосвязи с уже существующей системой бюджетной (финансовой) отчетности.

Применительно к деятельности организаций сферы науки и образования, целесообразным представляется вариант интеграции управленческого и бюджетного учета.

Во-первых, в настоящее время в целом ряде организаций этой сферы (в ряде университетов, академий, институтов) уже существуют и используются системы или

отдельные элементы управленческого учета и его информационной базы, которые встроены в систему бюджетного учета и отчетности.

Во-вторых, поскольку существуют многочисленные области пересечения управленческого и бюджетного учета, то наличие двух самостоятельных систем учета в рамках одной организации неизбежно привело бы к росту трудоемкости и затрат на сбор и обработку информации.

В-третьих, использование двух самостоятельных систем учета и отчетности стало бы причиной ненужного дублирования операций и видов работ и увеличения количества ошибок в отчетности.

Информация, которая может быть получена на основе данных бюджетного учета, будет достоверной, поскольку бюджетный учет представляет собой упорядоченную систему сбора, регистрации и обобщения информации в денежном выражении о состоянии финансовых и нефинансовых активов и обязательств, а также операциях, приводящих к изменению вышеуказанных активов и обязательств.

При таком подходе будет также соблюдаться принцип экономичности, поскольку информация будет формироваться на основании данных бюджетного учета, т.е. с помощью уже существующих и проверенных на практике программ и методов сбора и учета информации.

Реализация принципа сопоставимости данных обеспечивается за счет непрерывности ведения бюджетного учета.

Своевременность и регулярность представления информации обеспечиваются установленной периодичностью представления бюджетной отчетности, а также возможностями, предоставляемыми главным распорядителям средств бюджета как Инструкцией о порядке составления и представления годовой, квартальной и месячной отчетности об исполнении бюджетов бюджетной системы Российской Федерации, утвержденной приказом Министерства финансов Российской Федерации от 24 августа 2007 г. № 72н, так и вводимой в действие с 01 января 2009 года Инструкцией о порядке составления и представления годовой, квартальной и месячной отчетности об исполнении бюджетов бюджетной системы Российской Федерации, утвержденной приказом Министерства финансов Российской Федерации от 13 ноября 2008 г. № 128н. Согласно пункту 5 данных Инструкций, главным распорядителем бюджетных средств для подведомственных ему распорядителей, получателей бюджетных средств могут быть установлены дополнительные формы бюджетной отчетности для их представления в составе месячной, квартальной, годовой бюджетной отчетности.

В итоге, интеграция систем бюджетного и управленческого учета позволит ведомству или организации в сфере науки и образования получить следующие преимущества:

1. Обеспечивается возможность сравнения и проверки данных различных систем учета, поскольку в их основе лежит использование единого информационного пространства.

2. Исключается необходимость дублирования ввода данных и сведений по одним и тем же операциям по исполнению бюджета для нужд различных систем учета.

3. Значительно повышается уровень достоверности управленческой информации за счет однократного ввода данных, что способствует минимизации количества ошибок.

4. Обеспечивается экономия трудовых и иных ресурсов в связи с отсутствием необходимости в содержании дополнительных служб (подразделений, групп) для параллельного ведения различных видов и систем учета и отчетности.

5. Достигается оптимизация документооборота.

6. Возрастает оперативность (сокращаются сроки) предоставления запрашиваемой информации руководителям ведомства или организации сферы науки и образования, в результате чего появляется больше времени для принятия взвешенных, экономически обоснованных решений.

Создание информационной базы управленческого учета

Повышение качества бюджетного планирования и проведение адекватной оценки эффективности бюджетных расходов предполагает, в том числе, создание и внедрение информационной базы, обеспечивающей своевременное предоставление органам управления на всех уровнях необходимых им сведений в удобной для них форме, т.е. организацию действенной системы управленческого учета.

Под созданием в Минобрнауки России, Рособразовании и подведомственных главных распорядителях бюджетных средств, получателях бюджетных средств информационной базы управленческого учета следует понимать вид деятельности, как в Минобрнауки России, так и в подведомственных ему организациях, который обеспечивает аппарат управления каждой подведомственной организации и руководство Минобрнауки России информацией, используемой для:

- оценки эффективности функционирования и реализации заявленных целей и задач;
- стратегического и текущего планирования,
- принятия адекватных управленческих решений;

- повышения эффективности мониторинга и контроля за реализацией управленческих решений;

- распределения затрат в разрезе федеральных и ведомственных целевых программ и по направлениям реализации непрограммной части расходов, предусмотренных бюджетными сметами.

Создание информационной базы на уровне отдельного ведомства или организации сферы образования и науки предполагает разработку, в частности, следующих документов:

- порядка ведения управленческого учета;
- плана счетов управленческого учета;
- графика документооборота управленческого учета;
- порядка распределения затрат в разрезе центров ответственности, а также в разрезе федеральных и ведомственных целевых программ и по направлениям реализации непрограммной части расходов, предусмотренных **бюджетной сметой**.

Из этого перечня документов становится понятным, что подготовка и внедрение системы управленческого учета является сложным и длительным процессом. Поэтому представляется необходимым определить «отправной пункт» и дальнейшую последовательность подготовительных и внедренческих работ, выполнение которых позволит говорить о наличии в ведомстве или бюджетном учреждении действенной системы управленческого учета, способной к генерированию информации, необходимой для принятия экономически обоснованных управленческих решений и способствующей повышению эффективности деятельности этой организации.

В качестве «отправной точки» процесса подготовки к внедрению системы управленческого учета обычно принято считать разработку Порядка ведения управленческого учета. Порядок ведения управленческого учета утверждается локальным нормативным актом.

При разработке данного документа необходимо:

В организационно-технической части документа установить:

- структурные подразделения организации, ответственные за ведение управленческого учета и своевременное представление аппарату управления необходимой для принятия управленческих решений информации. Логично предположить, что непосредственно ведение управленческого учета будут осуществлять специалисты плановой, бухгалтерской и финансовой служб при соответствующей доработке программного обеспечения, что позволит получать необходимую управленческую информацию в системе бюджетного учета;

- структуру организации на основе центров ответственности для осуществления бюджетного управления;

- требования к документообороту и его график;

- требования к технике учета и к оперативности обработки первичной информации для получения необходимой управленческой информации с заданной оперативностью, периодичностью и в нужных аналитических разрезах.

В методической части данного документа необходимо:

- утвердить план счетов управленческого учета и регистры управленческого учета;

- утвердить формы управленческой отчетности;

- определить порядок учета затрат и определения их принадлежности к прямым или косвенным затратам;

- определить порядок распределения косвенных затрат в разрезе различных ведомственных целевых программ и мероприятий непрограммной деятельности;

- определить порядок распределения затрат между центрами ответственности за реализацию ведомственных целевых программ и мероприятий непрограммной деятельности;

При этом, определяя методологические аспекты управленческого учета, необходимо в максимальной степени использовать возможности бюджетного учета и формирования отчетности, о которых говорилось ранее. Таким путем будет обеспечена оптимальная интеграция бюджетного и управленческого учета на уровне методологии.

Одновременно с подготовкой Порядка организации и ведения управленческого учета необходимо проработать вопросы интеграции бюджетного и управленческого учета.

При внедрении управленческого учета должны быть предприняты необходимые меры по доработке используемого в ведомстве или бюджетном учреждении сферы науки и образования программного продукта с целью создания возможности использования данных бюджетного учета для формирования информации в системе управленческого учета. При этом предпочтение следует отдать такой организации обмена информацией, при котором вся первичная информация поступает из системы бюджетного учета.

Трансформация данных из бюджетного учета в управленческий учет предполагает решение следующих задач:

- разработка правил трансформации данных бюджетного учета в управленческие;

установление соответствия статей и подстатей классификации операций сектора государственного управления и управленческих статей доходов/расходов, операций с активами и обязательствами;

- введение (при необходимости) дополнительных аналитических признаков в счета бюджетного учета плана счетов и дополнительных реквизитов в выводимые на дисплей при использовании программного продукта формы ввода данных первичного учета.

В целях разработки правил трансформации данных бюджетного учета в управленческие следует провести анализ всех операций по исполнению бюджета, осуществляемых ведомством или бюджетным учреждением, способы их отражения в бюджетном учете и документы, которыми данные операции оформляются.

Необходимо установить соответствие корреспонденций счетов бюджетного учета отражению информации на счетах управленческого учета, включая соответствие дополнительных аналитических показателей, статей и подстатей классификации операций сектора государственного управления и управленческих статей доходов/расходов, операций с активами и обязательствами. Выполнение данной работы позволит детализировать аналитический аппарат бюджетного учета с целью получения необходимой для управленческого учета информации и установить более полное соответствие между ними.

При разработке дополнительных аналитических показателей следует также обратить внимание, что в большинстве случаев в типовых проектных решениях программных продуктов, обеспечивающих автоматизацию бюджетного учета, существуют справочники номенклатур основных средств и материальных запасов. Показатели данных справочников могут быть также использованы при введении дополнительных аналитических показателей.

Для управленческих целей необходимо получать информацию, сгруппированную в разрезе центров ответственности¹, а также в программно-целевом разрезе. Степень детализации информации, направления классификации затрат, порядок распределения отдельных затрат (косвенных) между центрами ответственности устанавливается руководством организации как пользователем управленческой информации. В соответствии с этими требованиями формируется информационная база управленческого учета.

Кроме того, для оценки эффективности деятельности затраты должны сопоставляться с достигнутыми результатами деятельности. Информация о достигнутых результатах при выполнении целевых (аналитических) программ и реализации непрограммных мероприятий также является объектом управленческого учета.

¹ Под центром ответственности понимается структурное подразделение или отдельная подведомственная организация, органы управления которой несут ответственность за реализацию целевой (аналитической) программы или непрограммного мероприятия.

Для систематизации и агрегирования однородных данных в управленческом учете ведомства или бюджетного учреждения сферы науки и образования применяются аналитические признаки Плана счетов бюджетного учета.

План счетов управленческого учета разрабатывается в соответствии с пунктом 236 Инструкции по бюджетному учету. Для целей управленческого учета вводятся забалансовые счета. На счетах управленческого учета отражаются данные о затратах в денежном выражении, а также иная информация, необходимая для планирования, проведения расчетов показателей деятельности организации как в денежном, так и в натуральном выражении.

Такая детализация номера счета управленческого учета позволяет группировать информацию о затратах и показателях деятельности по необходимости в различных аспектах:

- в разрезе центров ответственности,
- по центрам затрат,
- по объектам затрат, в том числе по видам деятельности, программам, подпрограммам и непрограммным мероприятиям, в разрезе осуществляемых видов деятельности и выполняемых работ.

Кроме того, благодаря интеграции показателей сметы и плана счетов управленческого учета, произведенные затраты могут быть проанализированы на соответствие плановым показателям.

При необходимости получения дополнительной информации, не предусмотренной действующим планом счетов управленческого учета, в него могут вноситься изменения и дополнения в установленном порядке с оперативным доведением указанных изменений и дополнений и рекомендаций по их применению до соответствующих исполнителей.

Особенности управленческого учета в сфере высшего профессионального образования

Организация и практика ведения управленческого учета в сфере высшего образования – как в Российской Федерации, так и в зарубежных странах – имеет ярко выраженную специфику, которая обусловлена характерными особенностями деятельности высших учебных заведений – университетов, академий, институтов, колледжей и др.

Первой из таких особенностей является значительная зависимость высших учебных заведений от финансовых средств, которые поступают не из федеральных, региональных или местных бюджетов. Значительная часть доходов вузы получают от конечных потребителей их услуг – студентов, аспирантов, докторантов, а также компаний

и организаций, являющихся заказчиками консультационных или научно-исследовательских работ, выполняемых профессорско-преподавательским составом вузов. В целом ряде зарубежных стран (прежде всего, в США и Канаде) крупные университеты получают весьма солидный доход от розничных предприятий, расположенных на территории кампусов, спортивных и даже медицинских учреждений, которые обслуживают не только университетское «население», но и жителей города, где базируются такие вузы. Во многих странах вузы имеют доход и от сдачи в аренду своих учебных площадей, лабораторий и прочих помещений для проведения разнообразных научных, деловых и культурных мероприятий. В целом, в отличие от других организаций государственного сектора, вузы давно привыкли полагаться на внебюджетные источники финансирования своей деятельности. Соответственно, такое положение дел заставляет вузы заниматься планированием (прогнозированием) не только расходной, но и доходной части своих бюджетов, а также учитывать внешние риски, ассоциируемые с вероятными источниками финансирования.

Размеры внебюджетной части доходов вузов могут сильно варьироваться в зависимости от целого ряда факторов, которые не находятся в зоне контроля самих вузов. К числу таких факторов относятся, прежде всего, макроэкономическая ситуация в стране и регионе базирования вуза, положение дел в организациях и компаниях, которые являются традиционными спонсорами данного вуза, демографическая ситуация в регионе базирования вуза. Заметим, что такого рода неопределенность вызывает необходимость ежегодного пересмотра оценок, расчетов и прогнозов (например, снижение прогнозируемых цифр приема может вызвать необходимость повышения размеров платы за обучение в расчете на одного студента и аспиранта). Для крупных вузов планирование доходной части бюджетов вообще может основываться на сценарном подходе, когда общие размеры доходов бюджета окажутся различными в зависимости от конкретного сценария развития событий; соответственно, различными окажутся и прогнозируемые размеры расходов бюджетов.

С точки зрения управленческого учета зависимость вузов от внебюджетных источников финансирования деятельности означает, что, во-первых, в составе системы этого учета обязательно должен быть модуль стратегического управленческого учета и, во-вторых, руководители вузов должны иметь достоверную картину объемов и структуры расходов основных подразделений учетного заведения, чтобы иметь возможность рационализировать расходы в случае развития неблагоприятного сценария финансовых поступлений..

Второй важной особенностью учреждений сферы высшего образования, которая оказывает значительное влияние на управленческий процесс, является многопрофильный характер деятельности большинства таких учреждений. По сути дела, любой крупный университет или институт в Российской Федерации и за рубежом является не только учебным, но и научно-исследовательским центром, а также выполняет значительные объемы консалтинговых услуг. В разных странах процентное соотношение различных направлений в деятельности вузов различно, однако, практически везде крупные университеты и институты могут рассматриваться как своеобразные аналоги диверсифицированных концернов или конгломератов, функционирующих в частном секторе экономики. Соответственно, для организации действенной системы управленческого учета в вузах необходимо учитывать не только структуру расходов по подразделениям (институтам, школам, факультетам, кафедрам), но и по направлениям деятельности, чтобы иметь возможность оценить эффективность этих направлений и принимать решения о целесообразности их развития.

Третьей особенностью деятельности вузов, непосредственно связанной с ведением управленческого учета, является тот факт, что упомянутые в предыдущем абзаце разнообразные направления деятельности (обучение, научно-исследовательские работы и консультирование), по сути дела, выполняются одними и теми же работниками, т.е. профессорско-преподавательским составом. Для целей управленческого учета необходима разбивка времени, затрачиваемого каждым из преподавателей, на соответствующие виды деятельности. Такая разбивка нужна не только для того, чтобы обеспечить оптимальное распределение рабочего времени и учебной нагрузки между ППС, но и в связи с расчетом эффективности и целесообразности выполнения отдельных учебных программ или курсов, а также исследовательских и консультационных работ.

Четвертая особенность деятельности высших учебных заведений, по крайней мере, в некоторых странах, заключается в том, что в них профессорско-преподавательский состав обладает значительной свободой в определении тематики, продолжительности и формата учебных курсов, а также количества студентов или аспирантов, посещающих эти курсы. Например, в старейших университетах Великобритании (Оксфорд, Кембридж) такая прерогатива ППС до сих пор рассматривается как важный атрибут «университетской свободы». Аналогичные примеры избирательности преподавателей можно встретить и в некоторых частных университетах США и ряда европейских стран. Понятно, что подобная «самодеятельность» преподавателей может существенно исказить результаты анализа расходов, особенно в тех случаях, когда используются традиционные подходы к костингу, основанные на усредненных и удельных показателях.

Пятая особенность деятельности высших учебных заведений, влияющая на ведение в них управленческого учета, связана с тем, что в них нередко отсутствует единый центр управления различными направлениями деятельности, в результате чего управленческий учет не поднимается до уровня стройной и высокоэффективной системы, способной генерировать информацию для принятия экономически обоснованных управленческих решений. Как свидетельствует практика некоторых зарубежных университетов и институтов, решения об участии в проектах и программах, относящихся к разным направлениям деятельности, могут приниматься на разных уровнях управления без какой-либо координации и согласования с другими программами и проектами. Например, участие определенного факультета в исследовательском проекте может определяться на уровне ректората (президента университета, попечительского совета), а решение об участии в консультационном проекте – на уровне факультета или даже кафедры. Подобные несоответствия в рамках управленческого процесса оказывают негативное воздействие на эффективность планирования доходов и расходов бюджета вуза и создают ненужные проблемы при определении потребностей и распределении финансовых средств между структурными подразделениями.

Наконец, **шестой** особенностью учреждений высшего профессионального образования, которая оказывает воздействие на конфигурацию и практику управленческого учета, можно считать всё возрастающую роль дистанционного обучения с применением передовых информационных технологий. Изучение спроса (текущего и будущего) на такого рода услуги, маркетинг программ Интернет-обучения, прогнозы денежных поступлений от предоставления услуг дистанционного обучения, планирование учебных программ и курсов, ориентированных на удаленных слушателей, - вот неполный перечень вопросов, которые руководители вуза должны решать, опираясь на данные, которые будут генерироваться в рамках системы управленческого учета.