6. БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК, АНАЛІЗ ТА АУДИТ

УДК 657.1:378

Пашаева И.В.
диссертант кафедры «Бухгалтерский учет и аудит»,
главный специалист Русской экономической школы,
Азербайджанский государственный экономический университет (UNEC)

БИЗНЕС-ПРОЦЕССЫ ВУЗА КАК ОБЪЕКТЫ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА ДОХОДОВ И РАСХОДОВ

В статье рассматриваются бизнес-процессы ВУЗа как объекты управленческого учета доходов и расходов. Осуществлена классификация бизнес-процессов ВУЗа на основные, обеспечивающие и управленческие. Представлено авторское понимание управленческих затрат как объекта управленческих бизнес-процессов. Отмечено, что к объектам интегрированной учетно-контрольной модели по учету расходов и доходов в рамках основных бизнес-процессов относятся расходы и доходы от осуществления научной деятельности и оказания образовательных услуг ВУЗом. Доказано, что в рамках обеспечивающих бизнес-процессов объектами интегрированной учетно-контрольной модели считаются расходы и доходы от оказания сопутствующих услуг и расходы на содержание имущества ВУЗа. Представлено состав объектов учетно-контрольной модели по учету расходов и доходов ВУЗов как интегрированную учетно-контрольную модель по учету расходов и доходов высшего образовательного учреждения.

Ключевые слова: *бизнес-процессы ВУЗа, управленческий учет ВУЗа, основные и обеспечивающие процессы управления, интегрированная учетно-контрольная модель.*

Постановка проблемы. Изменение финансовых условий и коммерческих методов образовательной деятельности высших учебных заведений (ВУЗ), их переход на модель самофинансирования, нуждается в новой системе управления их деятельностью. В контексте таких перемен, в научных кругах стремительно развивается научная проблематика переосмысления теоретических и методологических подходов к процессам управления деятельностью ВУЗов. В частности, это касается специфики применения бизнес-процессов в управленческом учете и, непосредственно, учета доходов и расходов. Необходимость адаптации управленческого учета доходов и расходов в современных условиях хозяйственной деятельности ВУЗов обусловливает необходимость исследования и уточнения теоретико-методологических основ их бизнес-процессов как объектов управленческого учета доходов и расходов.

Формулирование целей статьи (постановка задачи). Целью исследования является обоснование теоретико-методологических основ применения бизнес-процессов как объектов управленческого учета доходов и расходов в системе управления деятельностью высших учебных заведений.

Анализ последних исследований и публикаций. Исследование бизнес-процессов как объектов управленческого учета доходов и расходов в системе управления деятельностью высших учебных заведений заложено в теории управленческого учета. Среди научных наработок заслуживают внимания научные достижения таких ученых как: Т.П. Карповой [3], Я.В. Соколова [4] М.А. Вахрушиной, В.Э. Керимова [14], Е.Ю. Вороновой, В. Улин [16] и др. В частности, отдельные аспекты специфики управленческого учета высших учебных заведений представлены в своих наработках ученые А.В. Глущенко, Е.М. Егорова [6], Попова А.Д. [5], В.Э. Керимов [13], И.А. Аврова [10; 11] и др. Отдавая должное развития теоретико-методологических основ управленческого учета доходов и расходов высших учебных заведений, требует более основательно рассмотрения применения бизнес-процессов как объектов управленческого учета доходов и расходов ВУЗов.

Изложение основного материала. При внедрении интегрированной учетно-контрольной модели в высшие учебные заведения необходимо определение системы объектов этого учета, а также методов, которые бы позволили получать информацию об их состоянии. На современном этапе отсутствуют единые положения ученых по составу системы объектов и идентифицируемых их методов.

По мнению доктора экономических наук В.Э. Керимова, объектами учетно-контрольной модели считаются виды продукции (услуг), центры затрат и центры ответственности [1, с. 246].

М.А. Вахрушина считает, что в объектах учетно-контрольной модели бюджетных учреждений можно выделить следующие элементы: внутренняя отчетность и бюджетирование, внутренней ценообразование и результаты хозяйственной деятельности, издержки [2, с. 27].

В то же время, на взгляд Т.П. Карповой, к объектам учетно-контрольной модели стоит относить хозяйственные процессы и их результаты, а также производственные ресурсы [3, с. 42].

В собственном исследовании мы больше придерживаемся взглядов профессора Я.В. Соколова, который считал, что объектами учетно-контрольной модели бюджетных учреждений является совокупность бизнес-процессов учреждения в процессе жизненного цикла производства, а также включенные в них их сегменты [4, с. 17].

Разрозненность определений объектов учетно-аналитической модели бюджетных учреждений базируется на особенностях управленческого учета, которые связаны с тем, что управленческий учет может организовываться для решения конкретных задач согласно принципу эффективности [5, с. 27].

Следовательно, определение дефиниции «объекты учетно-контрольной модели» нужно начинать с изучения бизнес-процессов, которые осуществляются в рамках бюджетных учреждений.

Многие исследователи пытались классифицировать объекты учетно-контрольной модели бюджетных учреждений. Так, к примеру, Е.М. Егорова и А.В. Глущенко в рамках процессного управления организацией управленческого учета в высших учебных заведениях выделили управляющие, обеспечивающие и основные бизнес-процессы. Принцип воздействия бизнес-процессов на добавленную стоимость ВУЗа и образовательных продуктов заложен в основе предложенной учеными классификации [6, с. 183]. Рассмотрим подробнее предложенную исследователями классификацию.

Интегрированная учетно-аналитическая модель по учету расходов и доходов ВУЗа в рамках управленческих бизнес-процессов, направлена на обобщение информации о расходах на управление в высших учебных заведениях. В управленческих бизнес-процессах ВУЗа осуществляется деятельность по управлению ВУЗом, то есть анализ принятых решений, координация и оперативное управление, стратегическое планирование.

В бюджетных образовательных учреждениях обеспечивающие бизнес-процессы состоят в содержании имущества высшего образовательного учреждения и оказании сопутствующих услуг. Учетно-контрольная модель по учету расходов и доходов обеспечивающих бизнес-процессов ВУЗов нацелена на обобщение информации:

– о расходах на содержание имущества ВУЗа;
– о расходах на оказание сопутствующих услуг;
– о доходах от оказания сопутствующих услуг.

Научная деятельность и оказание образовательных услуг осуществляется в рамках основных бизнес-процессов образовательного учреждения. Ключевой особенностью считается то, что такие бизнес-процессы осуществляются с помощью разнообразных источников финансирования:

а) собственные доходы ВУЗа (деятельность образовательного учреждения, которая приносит доход);

б) бюджетные инвестиции;

в) деятельность, которая осуществляется с помощью средств субсидий на исполнение муниципального (государственного) задания;

г) субсидии, которые выделены на другие цели.

Следовательно, на рисунке 1 можно привести состав объектов учетно-контрольной модели по учету расходов и доходов ВУЗов.

Таким образом, интегрированную учетно-контрольную модель по учету расходов и доходов высшего образовательного учреждения можно рассматривать как систему управленческого учета и контроля расходов и доходов основных бизнес-процессов ВУЗа:

1) обобщение информации о доходах от образовательной деятельности, которые получены с помощью разнообразных источников финансирования; о достижении конкретных результатов и о произведенных расходах в рамках осуществления образовательной деятельности. В качестве ключевых результатов для высших учебных заведений при этом рассматривается качественная подготовка специалистов;

2) обобщение информации о доходах от научной деятельности, которые получены с помощью разнообразных источников финансирования, о достижении конкретных результатов и о произведенных расходах в рамках осуществления научной деятельности.

Доходы образовательного бюджетного учреждения представляют собой поступления в сумме полученных субсидий на исполнение государственного задания, а также субсидий на другие цели, собственные доходы образовательного учреждения от реализации платных услуг. Также доходами образовательного учреждения считаются финансовые поступления в виде пожертвований, грантов и других аналогичных финансовых поступлений. Особенностью доходов ВУЗов считается их ограниченность по направлениям расходования средств.

Одной из задач интегрированной модели по контролю и учету расходов и доходов образовательного учреждения считается предоставление информации для планирования будущих значений всех показателей деятельности. А также необходимо предоставление информации для составления тактических и оперативных бюджетов и планов. Чтобы поставленные задачи были решены, требуется разделить доходы высшего образовательного учреждения на плановые и фактические доходы.

Важным условием финансовой стабильности ВУЗов считается формирование плана финансово-

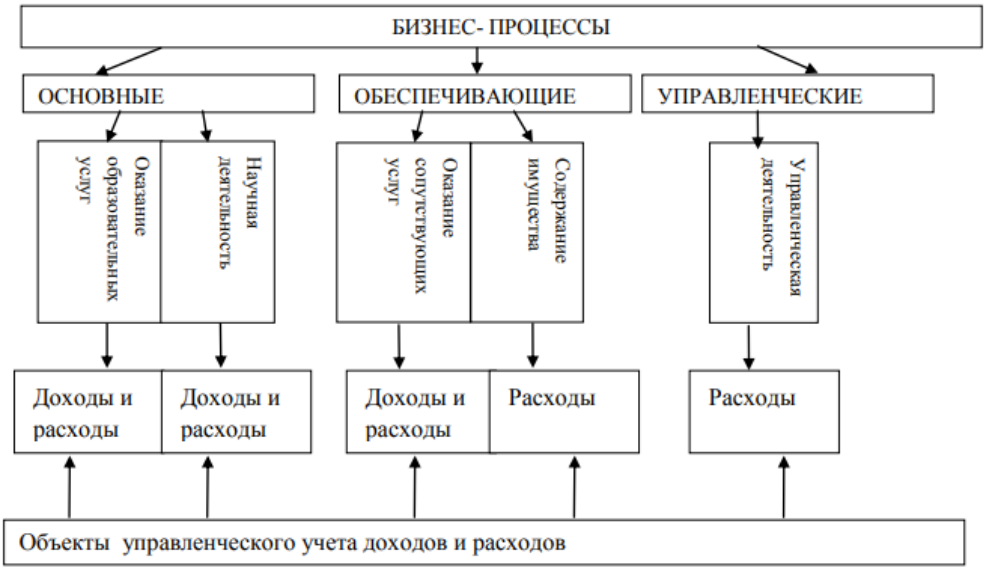

Рис. 1. Состав объектов учетно-контрольной модели по учету расходов и доходов ВУЗов

хозяйственной деятельности по всем видам деятельности и источникам финансирования. Доходы высшего образовательного учреждения для этого нужно подразделять на кассовые и фактические доходы. Фактическими доходами считаются доходы, принятые к учету, а кассовыми – денежные поступления.

Следовательно, выделяют следующие признаки классификации доходов ВУЗов: метод начисления, возможность планирования, экономическое содержание, источник финансирования. Ведение раздельного учета дохода по источникам финансирования позволяет высшим образовательным учреждениям получать полную информацию его деятельности и корректировать стратегию развития. Руководство образовательных учреждений с помощью разделения доходов по данному признаку может определять оптимальную структуру доходов и уровень их самостоятельности. Доходы ВУЗов по источникам финансирования можно разделить на доходы от оказания платных услуг и субсидии. Классификации доходов ВУЗов по методу начисления и возможности планирования доходов позволяет сравнивать кассовые, фактические и плановые показатели. Это сравнение позволяет организовать текущий контроль доходов. При возникновении отклонений можно установить их причины и предложить мероприятий по повышению эффективности работы образовательного учреждения.

Также при осуществлении управленческого учета анализируются расходы бюджетного учреждения. В современной литературе по экономическим дисциплинам в отношении определения терминов «затраты» и «расходы» современных ученых можно разделить на две категории:

– ученые, которые отожествляют понятия;

– ученые, которые проводят разграничение этих понятий в согласовании сущностных различий [7, с. 33].

Рассмотрим несколько определений современных ученых, относящихся к первой группе.

Например, по мнению Т.Г. Шильникова, расходы – это сокращение экономических выгод учреждения в результате выбытия активов (финансовых средств и иного имущества) либо (и) возникновения обстоятельств, которые приводят к снижению капитала учреждения, кроме снижения вкладов по решению собственников имущества (участников) [8, с. 170].

Данной позиции в определении «расходов» придерживается и А.А. Ефремов в статье «Различие понятий «расходы» и «затраты» в бухгалтерском учете» [9, с. 59].

Лишь в момент реализации продукции учреждение может признать часть расходов, которые связаны с ее производством. По мнению А.А. Авровой, затраты представляют собой стоимостную оценку ресурсов, которые учреждением используются в процессе осуществления хозяйственной деятельности [10, с. 25]. Исследовательница так же подчеркивает, что расходами можно считать лишь часть затрат, которая связана с получением дохода в отчетном периоде, формирующего себестоимость услуг, работ или продукции [11, с. 25].

Ко второй группе ученых относятся такие исследователи, как В.Э. Керимов, К. Друри, М.А. Вахрушина и другие исследователи. Ученые, которые разграничивают понятия «затраты» и «расходы» тоже не всегда едины во мнении о причинах и принципах данного разграничения. Использование критерия запасоемкости считается одной из наиболее распространенных точек зрения. Запасоемкость затрат представляет собой свойство затрат находиться в состоянии запасов либо относиться к активам [12, с. 22].

На взгляд В.Э. Керимова, затраты представляют собой явные издержки учреждения. В то время как

расходы исследователь определяет как уменьшение средств учреждения либо повышение его долговых обязательств в процессе осуществления хозяйственной деятельности [13, с. 41].

Если принимать во внимание определение понятия «расходов», представленное исследователем, то можно резюмировать, что учреждения ведут учетно-контрольную деятельность в отношении затрат, а категория расходов считается объектом финансового учета, потому что расходы определены в согласовании с нормативными документами по финансовому бухгалтерскому учету.

М.А. Вахрушина считает, что затраты представляют собой издержки, формирование которых сопровождается сокращением экономических ресурсов учреждения либо повышением его кредиторской задолженности. Позже затраты учреждения могут быть отнесены либо в расходы учреждения, либо в его активы [14, с. 56-58]. Таким образом, затраты, по мнению ученого, включают в себя расходы, либо расходы – это часть затрат.

Данной позиции в определении «расходов» и «затрат» придерживаются М.В. Кудинова, А.А. Грибанов [15, с. 81-86], Е.Ю. Воронова, Г.В. Улина [16, с. 248] и другие ученые.

Для образовательных услуг совмещены и неразрывны процессы потребления и производства, что обуславливает взаимозаменяемость и идентичность понятий «затраты» и «расходы» для процесса оказания образовательных услуг. Поэтому здесь и далее в научном исследовании мы будем отожествлять понятия «затраты» и «расходы».

Проведя анализ научных трактовок понятия «расходов» и «затрат» автором научного исследования предложена авторская трактовка понятия расходов ВУЗа. Таким образом, под расходами ВУЗа следует понимать снижение экономических выгод высшего образовательного учреждения в результате выбытия активов и/или формирования долговых обязательств.

Важным элементом информационного поля интегрированной учетно-контрольной модели по учету расходов и доходов ВУЗов считается классификация расходов. В образовательном учреждении расходы осуществляются с помощью аналогичных источников финансирования.

Расходы ВУЗа можно классифицировать по следующему принципу: общехозяйственные, накладные и прямые расходы. В то же время, данная классификация принимает во внимание метод отнесения затрат на его объект: косвенный или прямой методы. Конкретный перечень затрат отсутствует в нормативном документе, что обуславливает установление конкретного перечня таких расходов в рамках учетно-контрольной модели ВУЗа.

В общехозяйственные расходы ВУЗа включены управленческие расходы и расходы на содержание имущества образовательного учреждения. К ним, в частности, относятся:

– страховые взносы на заработную плату обслуживающего и управленческого персонала;

– стимулирующие выплаты, которые установлены положением по оплате труда;

– затраты на оплату труда по должностным окладам обслуживающего и управленческого персонала.

В группу общехозяйственных расходов еще включены расходы на амортизацию основных средств подразделений, которые к образовательному процессу не имеют непосредственного отношения. Например, затраты, которые связаны с содержанием имущества ВУЗа, затраты на коммунальные услуги, затраты на командирование управленческого персонала.

Накладные расходы ВУЗов – это расходы, которые невозможно отнести к конкретному типу образовательных услуг. В группу накладных расходов образовательного учреждения входят:

а) страховые взносы на заработную плату вспомогательного учебного персонала;

б) стимулирующие выплаты, которые установлены положением по оплате труда;

в) затраты на оплату труда по должностным окладам вспомогательного учебного персонала.

Также в группу накладных расходов входят расходы на амортизацию основных средств подразделений ВУЗов, которые принимают участие в обслуживании учебного процесса. Командировочные расходы преподавательского и профессорского состава также включаются в группу накладных расходов ВУЗа. Все это обусловлено тем, что на разных факультетах может планироваться служебное здание преподавателя.

К прямым расходам образовательного учреждения относят:

1) страховые взносы на заработную плату преподавательского и профессорского состава;

2) стимулирующие выплаты, которые установлены положением по оплату труда высших образовательных учреждений;

3) затраты на оплату труда по должностным окладам преподавательского и профессорского состава, а также выплаты по их почасовой оплате труда.

Прямые расходы можно отнести на структурное подразделение высшего образовательного учреждения, например, на кафедру или факультет. Однако, практически невозможно их отнести на конкретную специальность, так как их число может превышать несколько десятков. Именно поэтому прямые затраты можно считать прямыми лишь условно. Также к прямым расходам относят амортизацию основных средств, которые эксплуатируются в ВУЗах. Необходимо также отнести к прямым затратам образовательного учреждения расходы на приобретение расходных материалов, предназначенных для оказания ВУЗом образовательных услуг.

В бюджетных образовательных учреждениях также расходы можно классифицировать на планируемые, фактические и кассовые расходы. Чтобы провести оценку деятельности ВУЗа, нужно вести расходы образовательного учреждения в разрезе видов деятельности.

Выводы. Таким образом, проведенное исследование позволяет сделать вывод о том, что обоснование объектов интегрированной учетно-контрольной модели по учету расходов и доходов в ВУЗах целесообразно проводить, опираясь на их бизнес-процессы. Представлено авторское определение понятия «расходы ВУЗа». Под расходами ВУЗа мы будем понимать снижение экономических выгод высшего образовательного учреждения в результате выбытия активов и/или формирования долговых обязательств.

В процессе исследования для каждого бизнес-процесса образовательного учреждения были определены объекты интегрированной учетно-контрольной модели. Управленческие расходы относятся к объектам управленческих бизнес-процессов. К объектам интегрированной учетно-контрольной модели по учету расходов и доходов в рамках основных бизнес-процессов относятся расходы и доходы от осуществления научной деятельности и оказания образовательных услуг ВУЗом. В рамках обеспечивающих бизнес-процессов объектами интегрированной учетно-контрольной модели считаются расходы и доходы от оказания сопутствующих услуг и расходы на содержание имущества ВУЗа.

Результаты исследования свидетельствуют о том, что названные объекты интегрированной учетно-контрольной модели могут быть классифицированы по различным основаниям. Расходы и доходы образовательных учреждений в рамках рассмотренных классификаций нужно разделять на кассовые, фактические и плановые расходы. Также их деление возможно по экономическому содержанию и источникам финансирования. Определенное выше, будет выступать первостепенными задачами для дальнейших научных изысканий по исследуемой проблематике.

Список литературы:

1. Керимов В.Э. Бухгалтерский финансовый учет : учебник. 3-е изд., изм. и доп. Москва : Издательско-торговая корпорация «Дашков и К», 2009. 681 с.

2. Управленческий учет в бюджетных учреждениях: учебник / под ред. М.А. Вахрушиной. Москва : Вузовский учебник: ИНФРА-М, 2017. 154 с.

3. Карпова Т.П. Управленческий учет. Москва : ЮНИТИ, 2004. 351 с.

4. Соколов Я.В. Управленческий учет : учеб. пособие. Москва : Магистр, 2010. 428 с.

5. Попова А.Д. Управленческий учет и внутренний контроль доходов и расходов в бюджетных образовательных учреждениях : диссертация … кандидата экономических наук : 08.00.12 / Рост. гос. эконом. ун-т «РИНХ». Ростов-на-Дону, 2015. 211 с.

6. Глущенко А.В., Егорова Е.М. Методологический подход к организации управленческого учета в вузе с позиции процессного управления. *Вестник Волгоградского государственного университета. Серия 3: Экономика. Экология*. 2011. № 2. С. 179–188.

7. Гибельнева Е.А. Развитие управленческого учета расходов телекоммуникационных компаний : диссертация … кандидата экономических наук : 08.00.12 / Воронеж. гос. ун-т. Хабаровск, 2016. 205 с.

8. Шильникова Т.Г. Основы управленческого учета в строительстве : учеб. пособие. Иркутск : Изд-во ИГЭА, 2001. 147 с.

9. Ефремова А.А. Различие понятий «расходы» и «затраты» в бухгалтерском учете. *Бухгалтерский учет.* 2003. № 16. С. 59.

10. Аврова И.А. Управленческий учет. Москва : Бератор-Пресс, 2003. 174 с.

12. Дьяченко О.Г., Бородина Т.А. Понятийный аппарат «затраты», «издержки», «расходы». *Вестник КрасГАУ.* 2010. № 11. С. 16–23.

13. Керимов В.Э. Современные системы и методы учета и анализа затрат в коммерческих организациях : учеб. пособие : для студентов вузов, обучающихся по специальности 060500 «Бухгалт. учет, анализ и аудит». Москва: ЭКСМО, 2005. 141 с.

14. Вахрушина М.А., Рассказова-Николаева С.А., Сидорова М.И. Управленческий учет. Москва : Издательский дом БИНФА, 2008. 172 с.

15. Грибанов А.А. Кудинова М.В. Соотношение между категориями «затраты» и «расходы» в бухгалтерском учете. *Вестник Воронежского государственного аграрного университета*. 2010. № 2. С. 81–86.

16. Воронова Е.Ю., Улина Г.В. Управленческий учёт на предприятии: учебное пособие. Москва : ТК Велби, Изд-во Проспект, 2006. 248 с.

Пашаєва І.В. БІЗНЕС-ПРОЦЕСИ ВНЗ ЯК ОБ'ЄКТИ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ ДОХОДІВ І ВИТРАТ

У статті розглядаються бізнес-процеси ВНЗ як об'єкти управлінського обліку доходів і витрат. Здійснено класифікацію бізнес-процесів ВНЗ на основні, що забезпечують і управлінські. Представлено авторське розуміння управлінських витрат як об'єкта управлінських бізнес-процесів. Відзначено, що до об'єктів інтегрованої обліково-контрольної моделі з обліку витрат і доходів в рамках основних бізнес-процесів відносяться витрати і доходи від здійснення наукової діяльності та надання освітніх послуг ВНЗ. Доведено, що в рамках забезпечення бізнес-процесів об'єктами інтегрованої обліково-контрольної моделі вважаються витрати і доходи від надання супутніх послуг і витрати на утримання майна ВНЗ. Представлено склад об'єктів обліково-контрольної моделі з обліку витрат і доходів ВНЗ як інтегровану обліково-контрольну модель з обліку витрат і доходів вищого навчального закладу.

Ключові слова: *бізнес-процеси ВНЗ, управлінський облік ВНЗ, основні і забезпечують процеси управління, інтегрована обліково-контрольна модель.*

Pashayeva Irada. BUSINESS PROCESSES OF HIGHER EDUCATION INSTITUTION AS OBJECTS OF MANAGEMENT ACCOUNTING OF INCOME AND EXPENSES

The research paper deals with business processes of HEIs as objects of management accounts of income and expenses. An understanding of the concept of income, expenses and costs is explored. It is noted that for educational services the processes of consumption and production are superposed and indissoluble, that determines the interchangeability and identity of the concepts of "costs" and "expenses" for the process of providing educational services. The author's interpretation of the concept of expenditures of HEIs as a reduction in the economic benefits of a higher educational institution as a result of retirement of assets and/or the formation of debt obligations is proposed. The classification of business processes of HEIs into basic, providing and managerial is carried out. The author's understanding of managerial expenses as an object of managerial business processes is presented. It is noted that the objects of the integrated accounting and control model for the accounting of income and expenses within the main business processes are income and expenses of scientific activities and the provision of educational services by HEIs. It is proved that income and expenses from the provision of related services and the cost of maintaining the property of HEIs are considered to be the support of business processes by the objects of the integrated accounting and control model. The results of the study indicate that the said objects of the integrated accounting and control model can be classified by various grounds. The characteristics of the features of classification of income of HEIs and the advantages of their use in business processes (method of accrual, the possibility of planning, economic content, source of financing) are presented. A thorough description of the objects of the accounting and control model for accounting of income and expenses of HEIs as an integrated accounting and control model for accounting of income and expenses of a higher educational institution is presented. It is noted that one of the main tasks of the integrated model for control and accounting of income and expenses of an educational institution is the provision of information for planning the future values of all performance indicators (tactical and operational budgets and plans). Scientific novelty is to develop a model and classification of business processes of HEIs.

Key words: *business processes of higher educational institutions (HEIs), management accounts of HEIs, basic and provisional management processes, integrated accounting and control model.*