

**МИНИСТЕРСТВО ОБРАЗОВАНИЯ И НАУКИ РЕСПУБЛИКИ
КАЗАХСТАН**

ИННОВАЦИОННЫЙ ЕВРАЗИЙСКИЙ УНИВЕРСИТЕТ

На правах рукописи

З.Г. Галикберова

**РОЛЬ И МЕСТО УПРАВЛЕНИЯ ЗАТРАТАМИ В СИСТЕМЕ РАЗВИТИЯ
ПРЕДПРИЯТИЯ (НА ПРИМЕРЕ ТОО «ИННОВАЦИОННЫЙ
ЕВРАЗИЙСКИЙ УНИВЕРСИТЕТ»)**

Магистерская диссертация на соискание
академической степени магистра экономики
по специальности 6М050600 - Экономика

ПАВЛОДАР – 2013

Министерство образования и науки Республики Казахстан

Инновационный Евразийский университет

Допущен (а) к защите:
зав. кафедрой «Экономика»,
кандидат экономических наук, доцент
_____ З.А. Арынова
(подпись)
«__» _____ 20__ г

Магистерская диссертация

**РОЛЬ И МЕСТО УПРАВЛЕНИЯ ЗАТРАТАМИ В СИСТЕМЕ РАЗВИТИЯ
ПРЕДПРИЯТИЯ (НА ПРИМЕРЕ ТОО «ИННОВАЦИОННЫЙ
ЕВРАЗИЙСКИЙ УНИВЕРСИТЕТ»)**

специальность: 6М050600 – Экономика

Магистрант _____ З.Г. Галикберова
(подпись) (инициалы, фамилия)

Научный руководитель,
кандидат экономических наук _____ А.С. Кадырова
(подпись) (инициалы, фамилия)

ПАВЛОДАР – 2013
СОДЕРЖАНИЕ

ОПРЕДЕЛЕНИЯ, ОБОЗНАЧЕНИЯ И СОКРАЩЕНИЯ	3
ВВЕДЕНИЕ	4
1 ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ УПРАВЛЕНИЯ ЗАТРАТАМИ	
1.1 Затраты как управляемая экономическая категория	8
1.2 Структура затрат. Основные элементы затрат, формирующих себестоимость	15
1.3 Зарубежный опыт определения и управления затратами	30
2 ОСОБЕННОСТИ УЧЕТА ЗАТРАТ И ФОРМИРОВАНИЕ СЕБЕСТОИМОСТИ В ОРГАНИЗАЦИЯХ ОБРАЗОВАНИЯ	
2.1 Бюджетирование как один из методов управления затратами университета	38
2.2 Анализ затрат по направлениям деятельности университета	48
2.3 Ценообразование образовательных услуг как фактор в управлении затратами	60
3 СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ ПРАКТИКИ УПРАВЛЕНИЯ ЗАТРАТАМИ В СИСТЕМЕ РАЗВИТИЯ ПРЕДПРИЯТИЯ	
3.1 Современные тенденции в управлении затратами	70
3.2 Формирование механизма оптимизации управления затратами в образовательной деятельности	81
ЗАКЛЮЧЕНИЕ	91
СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ	94
ПРИЛОЖЕНИЕ	99

Затраты	стоимостное выражение израсходованных или предполагаемых к расходу ресурсов, обусловленных особенностями технологии производства вырабатываемой и реализуемой продукции, выполняемых работ и услуг.
Себестоимость продукции (работ, услуг)	стоимостная оценка используемых в процессе производства продукции (работ, услуг) природных ресурсов, сырья, материалов, энергии, топлива, основных фондов, трудовых ресурсов и других затрат на ее производства и реализацию.
Управление затратами	управленческая функция финансово-хозяйственной деятельности предприятия, направленная на правильный выбор приоритетов, привлечение достаточных средств и рациональное их расходование для обеспечения эффективной деятельности предприятия.
Бюджетирование	управленческая система, включающая процедуры финансового планирования, формирования бюджетов и мониторинг их исполнения.
МСФО ИнЕУ	международные стандарты финансовой отчетности Инновационный Евразийский Университет
ЦФО	центр финансовой ответственности
СМК	система менеджмента качества
ППС	профессорско-преподавательский состав
УЭиФ	управление экономики и финансов
СТ РК	стандарт Республики Казахстан
ВПО	высшее профессиональное образование
УВП	учебно-вспомогательный персонал
АУП	административно-управленческий персонал
СНиП	санитарные нормы и правила
ММРП	минимальный месячный расчетный показатель
МВА	магистр делового администрирования
ЦПиН	центр профориентации и набора
КРІ	ключевые показатели эффективности (англ. Key Performance Indicators)
ФЭО	финансово-экономический отдел
ПЭО	планово-экономический отдел
ИПК	институт повышения квалификации

ВВЕДЕНИЕ

В условиях рыночных отношений проводимые преобразования по реформированию субъектов хозяйствования требуют создания соответствующей системы управления затратами деятельности предприятия и поиска новых современных подходов и технологий к решению проблем совершенствования методов учета, анализа и контроля затрат для повышения эффективности управления. В поисках резервов экономии, роста рентабельности затраты становятся наиболее управляемой категорией. Появляется потребность в гибких системах, в смене методологических принципов управления, проведении аналитических исследований по оптимизации затрат. Управление затратами – это элемент системы управления предприятия в целом. Целями управления затратами выступают объективная оценка результатов предпринимательской деятельности, оптимизация финансового результата, эффективное ценообразование, принятие обоснованных краткосрочных и стратегических решений в области управления затратами. Эффективное управление затратами позволяет предприятию изыскать дополнительные источники инвестиционных ресурсов, сделать собственную продукцию более привлекательной для потребителя по ценовому фактору, расширить старые и завоевать новые рынки сбыта, повысить финансовую устойчивость и эффективность бизнеса. Неумение и нежелание следовать объективным требованиям рынка, в том числе и в системе управления затратами, ведет к потере клиентов, снижению размера прибыли, потере ликвидности и соответственно к банкротству предприятия.

В связи с переходом экономики страны на рыночные отношения перед высшей школой встают проблемы автономности, конкуренции, маркетинга, взаимодействия с производителями товаров и услуг, учета и формирования внутривузовских затрат, калькулирования себестоимости образовательных услуг по подготовке специалистов с высшим образованием, ценообразования и т.д. Возникает объективная необходимость совершенствования экономического механизма функционирования вузов, вызванная, прежде всего расширением сферы действия товарно-денежных отношений в экономике высшей школы.

Высшее профессиональное образование на современном этапе представляет собой один из формирующихся инновационных секторов казахстанской экономики. Важной тенденцией в сфере высшего образования становится движение в сторону рыночных моделей организации, управления и финансирования высших образовательных учреждений. Создание новых систем управления, построенных с учетом особенностей казахстанского рынка образовательных услуг, является для вузов объективной необходимостью. В настоящий момент наиболее актуальными становятся проблемы управления предприятием в области принятия управленческих решений, обусловленные ограниченным набором моделей управления, малым объемом адекватной потребностям пользователей информации, а также недостаточной проработанностью автоматизированных систем управления. Для

отечественных вузов возникает потребность в разработке и внедрении современных методик управления затратами, способных формировать полную и прозрачную информацию для принятия эффективных управленческих решений и их реализации. Чтобы обеспечивать высокое качество образования с целью поддержания конкурентоспособности на образовательном рынке образовательная деятельность вузов должна быть эффективной и приносить доход для осуществления своей основной уставной деятельности. Доходная часть средств университета является основным источником финансирования капитального строительства, приобретения современного оборудования, внедрения передовых технологий обучения в образовательный процесс. Финансирование данных направлений расходования средств прямым образом влияет на повышение качества подготовки специалистов и конкурентоспособности вуза, рост его потенциала и формирование положительного имиджа. Возможность широкого привлечения внебюджетных источников финансирования, ведение предпринимательской деятельности, дают возможность образовательным учреждениям восполнить дефицит бюджетного финансирования и тем самым наиболее полно удовлетворять совокупный спрос на образовательные услуги. И это требует формирования принципиально новых подходов и механизмов управления образовательными учреждениями. Учитывая особенности сферы образования, используя опыт реализации рыночного механизма на коммерческих предприятиях, благодаря законодательному закреплению привлечения дополнительных источников финансирования, необходимо разработать новый экономический механизм хозяйствования вузов, основой которого является совершенствование управления затратами.

Актуальность настоящего исследования заключается в том, что в настоящее время необходима такая система финансовой деятельности вуза, которая была бы практически реализуема, четко поддерживала миссию университета, эффективно использовала ресурсы, достаточно гибко реагировала на изменения внешней и внутренней среды и обеспечивала продуктивный баланс образовательной и предпринимательской деятельности. Для этого требуется разработка и создание современной системы управления затратами вуза. Университет заинтересован в экономном расходовании своих ресурсов, своевременном выявлении и рациональном использовании внутренних резервов учреждения. Финансирование материально-технического развития прямым образом влияет на повышение качества подготовки специалистов и конкурентоспособности вуза, рост его потенциала и формирование положительного имиджа. Имея возможность увеличить доход, вуз может позволить себе увеличить расходы на улучшение условий оказания образовательных услуг.

В ходе исследования была изучена и систематизирована литература, в которой освещены вопросы управленческого учета и системы управления затратами на предприятии. Различные теоретические и методические аспекты проблемы формирования управленческого учета и системы управления

затратами нашли отражение в работах зарубежных и отечественных авторов. Среди трудов западных экономистов следует особо выделить работы К.Друри, У.Кинга, Р.Энтони, Б.Нидлз и др. В области теории и практики бухгалтерского учета теоретической основой исследования послужили научные труды ведущих ученых: П.С. Безруких, Т.П. Карповой, В.П. Астахова, Н.П. Кондракова, О.Б. Вахрушевой, А.Д. Шеремета, И.В. Астафьевой и др. Теоретические аспекты управления затратами отражены в трудах К.Н. Алданиязова, А.А.Радугина, И.А. Либермана, Е.В. Невешкиной, С.В. Савониной и др. Совершенствованию системы управления затратами образовательных учреждений посвящены работы Г.И. Мальцевой, А.Н. Крыловой, Т.В. Тимофеевой, О.В. Митиной, Т.П. Шаймордановой и др.

Цель магистерской диссертации состоит в исследовании и анализе системы управления затратами в образовательном учреждении и разработке предложений по совершенствованию этого процесса в Инновационном Евразийском Университете путем разработки актуальных направлений с использованием современных информационных технологий.

В соответствии с поставленной целью определены следующие задачи исследования:

- изучение теоретических основ управления затратами, классификации и структуры затрат, методов калькулирования себестоимости продукции;
- изучение зарубежного опыта в области управления затратами;
- изучение и проведение анализа существующей системы управления затратами университета;
- изучение системы управленческого учета по центрам ответственности - бюджетирования;
- изучение методики калькулирования себестоимости образовательных услуг вуза по подготовке специалистов с высшим образованием;
- изучение подходов к ценообразованию на образовательные услуги, оказываемые вузом;
- разработка предложений по внедрению системы контроллинга в вузе, создание самостоятельной службы контроллинга и выбор оптимального варианта ее построения в структуре университета;
- предложение по внедрению более эффективной автоматизированной системы управления затратами вуза (программа «1С: Предприятие 8.2»).

В качестве объекта исследования выступает ТОО Инновационный Евразийский Университет.

Предметом исследования является существующая система управления затратами образовательного учреждения.

Теоретической и методической основой магистерской работы являются труды отечественных и зарубежных авторов, периодические издания в области высшего образования, Интернет - источники, отчетность вуза.

Положения, выносимые на защиту:

- система управления затратами в образовательном учреждении;
- бюджетирование как эффективный метод управления затратами в вузе;
- использование современных методов управления затратами в образовательном учреждении;
- внедрение системы контроллинга в университете, направленной на изменения системы планирования, учета, анализа и контроля в вузе.

Научная новизна исследования состоит в том, что обоснована необходимость совершенствования существующей системы управления затратами, и предложен механизм совершенствования управления данным процессом с введением в организационную структуру вуза службы контроллинга, что позволит повысить внутреннюю прозрачность университета, построить профессиональную систему управления финансово-экономической службой ИнЕУ, обеспечить эффективность контроля за деятельностью вуза, а также повысить его конкурентоспособность.

Практическая значимость исследования состоит в возможности использования полученных результатов в качестве практической основы для разработки и внедрения в вузе системы контроллинга. Изучение и внедрение в практику управления принципов эффективного менеджмента поможет университету поднять образование на более новый качественный уровень.

Работа состоит из введения, трех глав, заключения.

В первой главе работы «Теоретические основы управления затратами» рассмотрены методологические основы управления затратами: сущность понятия «затраты», классификация и структура затрат, цели и задачи управления затратами на предприятии, изучен зарубежный опыт в области управления затратами.

Во второй главе «Особенности учета затрат и формирование себестоимости в организациях образования» изучена существующая система управления затратами в университете, состав затрат вуза по направлениям деятельности, рассмотрена система бюджетирования и ценообразование на образовательные услуги.

В третьей главе «Совершенствование практики управления затратами в системе развития предприятия» проведен анализ современных методов управления затратами и возможность их применения в образовательном учреждении, предложены: введение нового программного обеспечения (для всех отделов управления экономики и финансов) для повышения эффективности функционирования системы бюджетирования вуза; построение системы контроллинга как инструмента координации процессов управления при реализации миссии университета.

В заключении сформулированы основные выводы и рекомендации по результатам исследования.

По результатам исследования опубликовано две научные статьи.

Объем магистерской диссертации 99 страниц. Диссертация включает 14 таблиц, 10 рисунков, 1 приложение, а также 87 использованный источник.

1 ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ УПРАВЛЕНИЯ ЗАТРАТАМИ

1.1 Затраты как управляемая экономическая категория

В настоящее время исследование расходов в качестве объекта управления и их классификация рассматриваются как важная часть системы управления предприятия.

Для того чтобы разобраться в сути управления затратами, необходимо понять, что же такое «затраты». Затраты весьма обширная экономическая категория, к определению которой существует множество различных подходов. Понятие «затраты» в зависимости от конкретных целей и задач исследования может рассматриваться по-разному. Часто термин «затраты» определяют как показатель в денежном выражении количества ресурсов, использованных для достижения поставленной цели. При этом необходимо различать затраты и расходы, которые в совокупности могут называться издержками производства. В экономике предприятия часто эти термины считают тождественными. Однако определение сущности этих понятий имеет значение для оценки результатов хозяйственной деятельности предприятия, экономичности производственного процесса, его прибыльности.

Согласно современному экономическому словарю издержки – это выраженные в денежной форме затраты, обусловленные расходом разных видов экономических ресурсов (сырья, материалов, труда, основных средств, услуг, финансовых ресурсов) в процессе производства и обращения продукции, товаров. В свою очередь затраты – это выраженные в денежной форме расходы предприятий, предпринимателей, частных производителей на производство, обращение и сбыт продукции [1]. Экономическое содержание понятие «затраты» аналогично понятию «издержки». Однако, на практике в бухгалтерском учете чаще употребляется термин «затраты», а в экономическом анализе – «издержки». Под понятием «расходы» понимается перемещение средств в процессе хозяйственной деятельности, приводящее к уменьшению средств предприятия или увеличению его долговых обязательств. Обычно это затраты, связанные с ресурсным обеспечением производства, приобретением материалов, оплатой труда работников, выплатой процентов и т.п. В некоторых случаях затраты в период их возникновения могут совпадать с расходами.

Термин «затраты» является преимущественно категорией управленческого учета. Карпова Т.В. трактует так понятие «затраты»: «Под затратами на производство следует понимать стоимостное выражение израсходованных или предполагаемых к расходу ресурсов, обусловленных

особенностями технологии производства вырабатываемой и реализуемой продукции, выполняемых работ и услуг» [2]. В целях управленческого учета данное понятие является обширным. Оно характеризует совокупность всех материальных, трудовых и финансовых ресурсов, потребление которых направлено на осуществление производственно-финансовой деятельности организации. В управленческом учете понятие «расходы» не отождествляются с понятием «затраты». Они имеют принципиальные отличия и не могут быть синонимами.

Определение затрат характеризуется следующими их признаками: потребление производственных факторов, связь потребленных производственных ресурсов с производством продукции (работ, услуг) и оценка потребленных производственных ресурсов.

Известно, что любой производственный процесс начинается с осуществления затрат. Суть заключается в том, к какому результату он приводит. Затраты без отдачи относятся к потерям. Если компенсация затрат ниже уровня самих затрат, то разница – это убыток. Таким образом экономическая природа затрат заключается в том, чтобы затраты приносили прибыль.

Представление о затратах предприятия также основывается на следующих основных положениях:

- затраты отражают сколько и какие ресурсы использовали для производства продукции и ее реализации;
- объем затрат может быть измерен в натуральном и стоимостном выражении, в большинстве случаев – в последнем;
- определение затрат всегда соотносится с конкретными целями, задачами, т.е. объем использованных ресурсов в стоимостном выражении рассчитывают для определенной функции (производства продукции или ее реализации) [3].

Затраты предприятия, являясь предметом управленческого учета, характеризуются следующими особенностями:

- динамизм затрат (затраты находятся в постоянном изменении: это изменение цен на материальные ресурсы, сырье, полуфабрикаты; тарифом на энергоносители и норм расходов на потребляемые ресурсы);
- многообразие затрат (классификация затрат, позволяющая выявлять степень влияния отдельных затрат на результаты производства; оценивать возможность воздействия на уровень тех или иных видов затрат; относить на изделие (услугу) только те затраты, которые необходимы для его изготовления и реализации);
- трудность измерения, учета и оценки затрат;
- сложность и противоречивость влияния затрат на экономический результат производства продукции (выполнения услуги) [4].

Большое значение для правильной организации управления затратами имеет их научно обоснованная классификация. Для эффективного управления

затратами следует использовать классификацию, которая предполагает группировку затрат по определенным признакам. При решении разных вопросов учитываются разные виды затрат. Для планирования и контроля может быть использован один вид затрат, для определения величины доходов – другой и т.д. Существует множество схем классификаций затрат. Поэтому невозможно выделить какую-либо одну в качестве главной, так как схема классификации затрат зависит от назначения информации.

Цель классификации затрат – это достижение правильной группировки затрат для получения наиболее достоверной информации величины себестоимости выпускаемой продукции и принятия управленческих решений по улучшению использования всех производственных и финансовых ресурсов. Цели классификации затрат определяются исходя из целей и задач менеджмента. Менеджерам необходима информация об издержках, сгруппированных по объектам учета затрат или объектам калькулирования (единица или партия продукции, услуга, операция и т.д.). «Правильная» классификация затрат важна для руководителя в принятии правильных, рационально обоснованных решений, позволяющих выявить, какие затраты влекут за собой выгоды. Значение классификации затрат состоит в повышении надежности расчета себестоимости выпускаемой продукции на основе более правильной группировки затрат производства и применения единых показателей в учете, планировании и управлении производством. В таблице 1 представлена классификация затрат по ряду признаков.

Таблица 1. Классификация затрат на производство

Классификационная группа	Затраты
По экономической роли к процессу производства	Основные и накладные
По способу отнесения на себестоимость продукции	Прямые и косвенные
По составу	Одноэлементные и комплексные
По отношению к объему производств	Переменные и постоянные
По участию в процессе производства	Производственные, административные и коммерческие
По эффективности	Производительные и непроизводительные
По периодичности возникновения	Текущие и единовременные
По возможности контроля	Регулируемые и нерегулируемые
По методу признания в качестве расхода	На продукцию и на период
По степени усреднения	Общие и средние
По процессу прогнозирования	Краткосрочные и долгосрочные
По времени возникновения	Прошлый, текущий, будущий периоды

Сгруппированные таким образом затраты не отвечают задачам управленческого учета. Потребители внутренней информации определяют направление учета затрат в соответствии с целями управления.

Для эффективной организации управленческого учета необходимо использовать экономически обоснованную классификацию, предполагающую группировку затрат по основным направлениям. Это поможет не только планировать и учитывать затраты, но и точнее анализировать, а также выявлять определенные соотношения между отдельными видами затрат, исчислять степень их влияния на уровень себестоимости и рентабельности выпускаемой продукции. Классификация затрат весьма разнообразна и прежде всего зависит от того, какую управленческую задачу необходимо решить. К основным направлениям, по которым объединяются группы затрат, относятся следующие:

- затраты, используемые для расчета себестоимости произведенной продукции (оказанной услуги), оценка стоимости запасов и полученной прибыли;
- затраты на производство, совокупность которых является основанием для принятия управленческих решений и планирования;
- затраты, используемые в системе контроля и регулирования производственной деятельности центров ответственности.

Решению каждой из них перечисленных задач соответствует своя классификация затрат. В таблице 2 представлена классификация затрат по основным направлениям [2].

Таблица 2. Классификация затрат по направлениям

Направление учета затрат	Принципы классификации затрат	Виды затрат
Затраты, используемые для расчета себестоимости произведенной продукции (оказанной услуги), оценка стоимости запасов и полученной прибыли	Размеры предприятия Особенности технологии, техники и организации производства Номенклатура вырабатываемой продукции Аналитичность Контроль Прогнозируемость расчетов Эластичность Роль в процессе производства Важность в планировании Целесообразность выделения затрат Удельный вес в общих затратах Обоснованность в распределении по продуктам Трудоемкость учета	Состав фактических затрат: основные и накладные; прямые и косвенные; входящие и истекшие;
Затраты на производство, совокупность которых является основанием для принятия управленческих решений и планирования		Поведение затрат: постоянные, переменные, условно-постоянные, условно-переменные. Затраты будущего периода: релевантные и нерелевантные. Принятие решений: безвозвратные, вмененные
Затраты, используемые в системе контроля и регулирования производственной деятельности центров ответственности		Центры ответственности: регулируемые и нерегулируемые, эффективные и неэффективные, контролируемые и неконтролируемые, нормативные затраты и отклонения от них

Классификация затрат для определения себестоимости продукции и полученной прибыли. Для определения себестоимости и полученной прибыли затраты классифицируются следующим образом:

- основные и накладные;
- прямые и косвенные;
- входящие и истекшие;
- входящие в себестоимость продукции и внепроизводственные;
- одноэлементные и комплексные.

Основные и накладные. Основными являются затраты, непосредственно связанные с производством продукции (сырье, основные материалы, амортизация основных средств производственного назначения; заработная плата основных производственных рабочих с начислениями и др.). Эти затраты составляют важнейшую часть затрат. Накладные расходы образуются в связи с организацией, обслуживанием производства и управлением им. Они подразделяются на две группы: накладные производственные расходы и накладные непроизводственные расходы (расходы периода).

Прямые и косвенные. Прямые затраты - это затраты, которые могут быть отнесены непосредственно к определенному объекту затрат экономически целесообразным путем. В свою очередь, косвенные затраты – это затраты, которые носят общий характер для производства нескольких видов продукции и в момент совершения их невозможно отнести на конкретный вид продукции (работ, услуг). Такие расходы распределяются между отдельными видами продукции косвенным путем в зависимости от выбранной предприятием базы распределения. Отнесение затрат к прямым или косвенным зависит от того, что является объектом затрат. Например, отопление цеха – это прямые затраты по отношению к этому цеху, но будут являться косвенными затратами в отношении отдельных видов продукции, которая производится в этом цехе. Таким образом, одни и те же затрат могут быть прямыми и косвенными по отношению к разным объектам. Размер прямых затрат на единицу продукции практически не зависит от объема производства и снизить его можно путем повышения эффективности производства, введения новых ресурсо- и энергосберегающих технологий и др.

Входящие и истекшие. Входящие затраты – это те ресурсы, которые были приобретены и имеются в наличии и, как ожидается, должны принести доходы в будущем. В балансе они отражаются как активы в виде производственных запасов, незавершенного производства, готовой продукции, товаров. Истекшие затраты – это ресурсы, израсходованные для получения доходов в настоящем и потерявшие способность приносить доход в будущем. Они отражаются в составе затрат на производство реализованной продукции. Только временной период использования ресурсов и получения дохода является критерием разграничения этих затрат. Постепенно входящие затраты переходят в категорию истекших. Правильное деление затрат на входящие и истекшие

имеет важное значение для определения себестоимости произведенной продукции, при исчислении прибыли и убытков, оценке активов предприятия.

Входящие в себестоимость продукции и внепроизводственные. В зависимости от метода признания в отчете о прибылях и убытках их можно разделить на «затраты на продукт» (производственные) и «затрат на период» (внепроизводственные). Данная классификация отвечает требованиям международных стандартов бухгалтерского учета, в соответствии с которыми для оценки запасов произведенной продукции в ее себестоимость должны включаться только производственные затраты. К «затратам на продукт» относят только производственные затраты, т.е. связанные с производством готовой продукции и незавершенным производством до момента реализации и включают три основных элемента затрат: прямые материальные затраты, прямые затраты на оплату труда с начислениями и производственные накладные расходы. Затраты периода – это расходы, не учитываемые при определении себестоимости продукции, и списываются в том отчетном периоде, в котором они были произведены. Эти затраты важны при принятии обоснованных решений в ценовой политике организации.

Одноэлементные и комплексные. Одноэлементными называют однородные затраты на производство. По этому признаку затраты, образующие себестоимость продукции, группируются по следующим элементам: материальные затраты, затраты на оплату труда, отчисления, накладные производственные расходы. Комплексные затраты состоят из нескольких экономических элементов. Примером могут служить накладные расходы.

Классификация затрат для принятия управленческих решений и планирования. Выделяют следующие затраты:

- переменные, постоянные, условно-постоянные – в зависимости от реагирования на изменение объемов производства (продаж);
- затраты, принимаемые и не принимаемые в расчет при оценках;
- безвозвратные затраты;
- вмененные затраты (упущенная выгода предприятия);
- планируемые и непланируемые затраты;
- приростные и предельные затраты и доходы.

Постоянные и переменные. Для определения поведения затрат в зависимости от объемов производства и продаж затраты необходимо разграничить на постоянные и переменные. Постоянными называют затраты, абсолютная величина которых не зависит от объема выпуска продукции (расходы на содержание зданий, амортизация и т.д.). Эти затраты на единицу продукции уменьшаются (увеличиваются) при увеличении (уменьшении) объема производства. Переменные издержки определяются объемом выпущенной продукции и меняются вместе с ним. Их экономическая природа заключается в непосредственном участии в той производственной деятельности предприятия, ради которой оно создано. Примером переменных издержек большинства организаций являются сырье, энергия, основная заработная плата

производственных рабочих. От конкретной ситуации зависит, какие затраты являются постоянными, а какие переменными. Провести четкое разделение затрат на постоянные и переменные в учете практически невозможно, так как некоторые из них являются полупостоянными или полупеременными, и поэтому в большинстве случаев издержки являются условно-переменными (или условно-постоянными). Сумма постоянных и переменных издержек при каждом конкретном уровне производства представляет собой валовые издержки.

Релевантные (принимаемые в расчет) и нерелевантные (не принимаемые в расчет). Релевантные затраты – это такие затраты, которые зависят от принятия управленческих решений. Нерелевантные – это затраты предприятия независимо от принятия управленческого решения.

Безвозвратные издержки – это затраты прошлого периода, которые возникли в результате принятого решения и никоим образом не будут изменены в будущем новыми управленческими решениями. Безвозвратные расходы при принятии решений в расчет не принимаются.

Вмененные затраты – это внутренние расходы, затраты самого предприятия, связанные с осуществлением предпринимательской деятельности. Они составляют часть прибыли, которую могло бы получить предприятие в счет возмещения собственных затрат. Вмененные затраты называют «воображаемыми», так как их добавляют при принятии решений, но реально в будущем их может и не быть. Они характеризуют возможности по использованию производственных ресурсов, которые либо потеряны, либо ими жертвуют в пользу другого альтернативного решения. Вмененные затраты возникают в случае ограниченности ресурсов, если ресурсы не ограничены, то вмененные издержки равны нулю.

Планируемые и непланируемые затраты. Планируемые затраты – это затраты, рассчитанные на определенный объем производства на основе норм, нормативов, лимитов и смет. Они относятся к плановой себестоимости продукции. Непланируемые – это дополнительные, сверхнормативные затраты, выходящие за пределы плановой себестоимости, т.е. фактические затраты.

Приростные и предельные затраты – это дополнительные затраты, появляющиеся в результате изготовления ими продажи дополнительной партии продукции. В них могут включаться и не включаться постоянные затраты. Если постоянные затраты изменяются в результате принятого решения, то их прирост рассматривается как приростные затраты, если они не изменяются, то приростные затраты будут равны нулю. Если предельные затраты меньше, чем предельный доход, то расширение объема продаж и производства будет для организации благоприятным фактором.

Классификация затрат для контроля и регулирования производственной деятельности центров ответственности. Управление затратами требует такие подходы к выбору группировки затрат, позволяющих организовать систему наблюдения и своевременно реагировать на негативные моменты роста затрат. В этих целях применяется следующая классификация затрат:

– регулируемые и нерегулируемые;

- эффективные и неэффективные;
- в пределах норм и отклонений от норм;
- контролируемые и неконтролируемые.

Регулируемые и нерегулируемые. Регулируемые – затраты, зарегистрированные по центрам ответственности, сумма которых зависит от влияния со стороны менеджера. В целом на предприятии все затраты регулируются, но не на все из них могут воздействовать на низших уровнях управления. Затраты, на уровень которых работник не может существенно влиять, определяются как нерегулируемые этим работником. Важно, не кто контролирует затраты, а кто в лучшем положении, чтобы влиять на уровень затрат.

Эффективные и неэффективные. Эффективные – это затраты, направленные на выпуск продукции, в результате которых получены доходы. Неэффективные – расходы непроизводительного характера, в результате которых не будут получены доходы, поскольку продукт не произведен. Это потери в производстве (потери от брака, от простоев, порча материалов, недостачи материальных ценностей и др.).

Деление затрат на расходы в пределах норм (сметы) и отклонений от норм применяют в учете для определения эффективности работы подразделений путем оценки соответствия фактических затрат нормативным (плановым).

Контролируемые и неконтролируемые. К контролируемым относят затраты, поддающиеся проверке со стороны субъектов управления. По своему составу они отличаются от регулируемых, т.к. имеют целевой характер и могут быть ограничены какими-то отдельными расходами. Неконтролируемые затраты – расходы, не зависящие от деятельности субъектов управления (изменение цен на топливно-энергетические ресурсы, переоценка основных средств и др.).

Управление предприятием – сложный и многосторонний процесс, охватывающий все стороны его деятельности. Знание экономической природы затрат и его умелое использование при принятии управленческих решений являются одними из важных факторов совершенствования управления производством.

1.2 Структура затрат. Основные элементы затрат, формирующих себестоимость

Понятие «затраты предприятия» тесно связано с понятием «себестоимости». Себестоимости принадлежит ведущая роль в общей системе показателей, характеризующих эффективность хозяйственной деятельности предприятия. Себестоимость является обобщающим показателем использования всех видов ресурсов предприятия. Посредством себестоимости обеспечивается возмещение этих ресурсов, необходимое для продолжения производственного процесса. Экономическая сущность себестоимости состоит в том, что она отражает затраты материальных и денежных ресурсов

необходимых для производства товара, а также обеспечивает возмещение израсходованных ресурсов в процессе кругооборота производственных фондов.

Уровень и динамика себестоимости позволяют оценить целесообразность и рациональность использования ресурсов, находящихся в распоряжении предприятия. Себестоимость продукции (работ, услуг) представляет собой стоимостную оценку используемых в процессе производства продукции (работ, услуг) природных ресурсов, сырья, материалов, энергии, топлива, основных фондов, трудовых ресурсов и других затрат на ее производства и реализацию. Под структурой себестоимости понимается соотношение различных элементов или статей затрат в общей суммы затрат на производство и реализацию продукции. Структура себестоимости может определяться на основе классификации затрат по экономически однородным элементам и статьям калькуляции. В себестоимость включаются:

- затраты труда, средств и предметов труда на производства продукции;
- расходы, связанные со сбытом продукции;
- расходы, непосредственно не связанные с производством и реализацией продукции на данном предприятии, но их возмещение путем включения в себестоимость продукции отдельных предприятий необходимо в интересах обеспечения простого воспроизводства.

По методам планирования, учета и распределения затраты классифицируются по экономическим элементам – сметный разрез затрат и по месту их осуществления - по статьям калькуляции. Эта классификация имеет важное теоретическое и практическое значение, так как в соответствии с ее требованиями организуется хозяйственная деятельность предприятия.

Под экономическим элементом затрат принято понимать экономически однородный вид затрат на производство и реализацию продукции (работ, услуг), который на уровне предприятия невозможно разложить на отдельные составляющие. Группировка затрат по экономическим элементам отражается в смете затрат на производство и реализацию продукции (работ, услуг). Смета затрат на производство и реализацию продукции — это документ, в котором текущие затраты, относимые на себестоимость продукции, группируются по одноименным экономическим элементам без разделения затрат по видам продукции и услуг. Одноименные затраты предполагают, что в данном элементе учитываются все затраты по расходу данного вида ресурса. Группировка затрат по экономическим элементам без распределения их по видам производимой продукции и оказываемых услуг необходима для определения общего расхода предприятием материальных, трудовых и денежных ресурсов при производстве определенного объема продукции и услуг за отчетный или плановый период. Смета затрат — исходный документ для составления финансового отчета или плана, который выявляет общую потребность в материалах, средствах на возмещение износа, средствах на оплату труда и так далее в целом по всему предприятию.

Смета затрат включает следующие элементы:

- сырье, основные материалы, покупные полуфабрикаты, комплектующие изделия (за вычетом возвратных отходов)
- вспомогательные и прочие материалы
- топливо
- энергия
- заработная плата основная и дополнительная
- отчисления на социальные нужды
- амортизация основных фондов
- прочие денежные расходы.

Поэлементная структура себестоимости продукции различается по отраслям и сферам деятельности. Эти отличия определяют характер производства в зависимости от преобладания удельного веса того или иного вида затрат. Существуют материалоемкие, энергоемкие, фондоемкие и трудоемкие производства. Отнесение производства к тому или иному типу является относительным и динамичным, так как с развитием техники и технологии изменяется соотношение элементов затрат.

Группировка затрат по статьям калькуляции себестоимости продукции в отличие от группировки затрат по экономическим элементам необходима для целей калькулирования себестоимости конкретных видов продукции (работ, услуг). При этом выполнение такой работы осуществляется путем перегруппировки затрат по местам их возникновения и назначения. Следовательно, калькулирование себестоимости продукции (работ, услуг) – это процесс отнесения тех или иных видов затрат непосредственно на носителя (объекта) этих затрат [1].

Группировка затрат по статьям калькуляции позволяет устранять недостатки группировки по элементам затрат и выделять основные затраты, непосредственно связанные с технологическими процессами, обслуживанием и управлением производством, а также со сбытом продукции. Основное преимущество этого вида группировки затрат - это возможность распределения по местам их возникновения (цехам, участкам, бригадам) и выявление резервов снижения себестоимости продукции по технологическим процессам и объектам учета, а также выделение расходов, связанных с производством отдельных видов продукции и определения удельных расходов затрат по всем статьям калькуляции себестоимости. Основными недостатками группировки этого вида являются то, что она не отражает их целевое назначение и затрудняет выявление резервов снижения затрат по местам их возникновения. Группировка затрат по статьям калькулирования должна соответствовать тем видам затрат, которые рассматриваются в процессе корпоративного управления на предмет их контроля, оценки экономичности, эффективности других количественных и качественных параметров.

Количество статей калькуляции и ее структура зависят от особенностей технологии и организации производства. Например, если для

машиностроительной промышленности основными статьями являются сырье, материалы и покупные полуфабрикаты, то в себестоимости добычи нефти и газа этих затрат нет и основными считаются амортизация скважин, отчисления на геологоразведочные работы и др.

Типовая номенклатура статей для промышленности выглядит следующим образом:

- сырье и материалы
- возвратные отходы (вычитаются)
- покупные изделия, полуфабрикаты и услуги производственного характера сторонних организаций.
- топливо и энергия на технологические цели
- заработная плата производственных рабочих
- социальный налог
- расходы на подготовку и освоение производства
- расходы на содержание и эксплуатацию оборудования
- цеховые расходы

Итого цеховая себестоимость

- общехозяйственные расходы
- потери от брака
- прочие производственные расходы

Итого производственная себестоимость

- внепроизводственные (коммерческие) расходы

Итого полная себестоимость

Как видно полную себестоимость составляет множество статей калькуляции. Каждая статья имеет свою определенную долю в общих расходах и играет большую роль в организации производства и определении рентабельности предприятия. На основании полной себестоимости руководитель может сделать соответствующие выводы о прибыльности или убыточности продукции (работ, услуг), о целесообразности ее производства в будущем.

Калькулирование себестоимости продукции является завершающим этапом учета производства. В современной экономической литературе калькулирование определяется как система экономических расчетов себестоимости единицы отдельных видов продукции. Научно обоснованное калькулирование себестоимости необходимо для правильного установления цен на продукцию, оптимизации ассортимента продукции, определения рентабельности и эффективности производства. Калькуляция используется в целях анализа себестоимости продукции, выявления резервов снижения себестоимости, планирования затрат на производство и оценки деятельности центров ответственности.

В таблице 3 рассмотрены виды себестоимости продукции (работ, услуг).

Таблица 3. Виды себестоимости продукции (работ, услуг)

Виды себестоимости	Характеристика
1	2
Нормативная	Рассчитывается на основе текущих норм расхода материальных и трудовых ресурсов столько раз в год, сколько раз происходит изменение данных норм и нормативов. В начале года она может быть выше плановой, а в конце – ниже.

Продолжение таблицы 3

1	2
Плановая	Определяет работу предприятия на определенный плановый период. В основе лежат усредненные нормы расхода различных видов ресурсов. Это максимально допустимая величина, отклонение от которой в большую сторону является нежелательным.
Отчетная	Определяется фактическими затратами на производство и реализацию продукции и характеризует степень выполнения плана на отчетный период. Отклонение отчетной себестоимости от плановой могут быть обусловлены как внутренними, так и внешними факторами (например, брак, недостачи материалов или же изменения цен на сырье, тарифов на электроэнергию, налоговых ставок, норм амортизационных отчислений и т.д.).

Методы учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции. Под методом учета затрат и калькулирования себестоимости продукции необходимо понимать совокупность приемов и способов сбора и документального оформления информации о производственных затратах с целью исчисления себестоимости выпускаемого продукта (работ, услуг) для обеспечения эффективного контроля и управления производством [4]. В основе классификации методов учета затрат и калькулирования себестоимости продукции чаще всего лежат организационные особенности производственных процессов, а также объекты учета затрат и калькулирования, обеспечивающие различные способы контроля деятельности предприятия в целом.

В специальной литературе наибольшим вниманием авторов пользуется классификация методов определения себестоимости продукции в зависимости от объекта и особенностей технологических процессов производства продукции. Следует заметить, что между отдельными методами калькулирования не может быть четкого разграничения их объекта составления и применения. На практике методы могут применяться в различных сочетаниях. Например, можно применять попередельный метод с использованием норм расхода материальных ресурсов, и при этом учитывать их фактический расход. Главное, чтобы выбранный метод обеспечивал возможность группировки затрат по отдельным объектам учета, контроля за затратами на производства, а также возможность реализации важнейшего принципа управленческого учета – управления себестоимостью по отклонениям.

Рассмотрим наиболее распространенные методы калькулирования: попередельный, позаказный, попроцессный, нормативный, пооперационный.

Попередельный метод используется в массовых производствах с последовательной переработкой сырья и материалов (металлургия, химическая, нефтеперерабатывающая промышленность и др.), которая осуществляется в несколько законченных стадий (переделов). Применяется в том случае, если после окончания каждой из них получается не продукт, а полуфабрикат. Свое название метод получил в связи с тем, что объектом калькулирования выступает некоторый процесс, этап производства, называемый переделом. Под переделом понимается законченная часть технологического процесса. Например, на предприятиях текстильной промышленности имеются следующие переделы: прядильный, ткацкий и отделочный. Особенности этого метода учета являются:

- обобщение затрат по переделам безотносительно к отдельным заказам, что позволяет калькулировать себестоимость продукции каждого передела;

- списание затрат за календарный период, а не за время изготовления заказа;

- простота: нет карточек учета заказов, отсутствует необходимость распределять косвенные расходы между отдельными заказами.

Позаказный метод используется в индивидуальном производстве отдельных партий сложных изделий (машиностроение) или когда продукция изготавливается в соответствии с техническими условиями заказчика. Суть метода заключается: прямые основные издержки производства учитываются в разрезе калькуляционных статей по производственным заказам. Остальные издержки учитываются по местам возникновения и включаются в себестоимость заказов путем распределения. До выполнения заказа все производственные расходы, которые относятся к нему, считаются незавершенным производством. По окончании работ определяется индивидуальная себестоимость единицы продукции. Этот способ может применяться только при условии, что все прямые затраты более или менее можно будет легко идентифицировать с конкретной продукцией. Объектом калькулирования является производственный заказ на единичные изделия или на определенное количество изделий, работ или услуг. Фактическая себестоимость при позаказном методе будет определена после окончания заказа, до этого все затраты составляют незавершенное производство. Недостаток метода заключается в том, что при изготовлении сложных, неповторяющихся или редко повторяющихся заказов трудно организовать нормирование материальных и трудовых затрат, а также сложно составить нормативные калькуляции и осуществить предварительный контроль за издержками в ходе производства. В целях устранения этого недостатка при изготовлении крупных изделий с длительным циклом производства заказы рекомендуется открывать на отдельные их узлы.

Попроцессное калькулирование – это система, при которой затраты

распределяются между однородной продукцией, обычно проходящей последовательно несколько стадий обработки в массовом производстве. Этот метод используется в отраслях с ограниченной номенклатурой продукции и там, где незавершенное производство отсутствует или незначительно. Примерами этого метода могут служить химическая, стекольная промышленности, электростанции. Этот метод также могут использовать фирмы, изготавливающие различные изделия при условии, что весь процесс производства может быть разбит на постоянно повторяющиеся операции (процессы). Себестоимость единицы продукции определяется делением суммарных издержек за отчетный период на количество произведенной за этот период продукции. Пооперационную калькуляцию используют те субъекты, технология которых предусматривает выполнение каждым производственным подразделением отдельной части производственного процесса и передвижения продукта от одной операции к другой по мере обработки. Последнее подразделение заканчивает производство и сдает продукцию на склад готовой продукции. Процесс накопления затрат идет параллельно процессу производства. Устанавливаются контрольные счета для каждого процесса и определяются прямые и накладные расходы.

Нормативный метод используется в отраслях обрабатывающей промышленности с массовым и серийным производством разнообразной и сложной продукции (машиностроение, швейное, обувное производство и т.д.). Задачами этого метода являются: своевременное предупреждение нерационального расходования материальных, трудовых и финансовых ресурсов; содействие выявлению имеющихся в производстве резервов и результатов. В своей основе метод содержит технически обоснованные величины затрат рабочего времени, материальных и денежных ресурсов на единицу продукции, работ, услуг. Норма – это минимальные затраты, необходимые для производства продукции заданного качества. Норматив – норма, характеризующая расчетную потребность в натуральной или стоимостной форме, выраженная в абсолютных или относительных показателях. В связи с этим нормативная калькуляция – это величина затрат, которую предприятие израсходует с учетом норм и нормативов в постатейном разрезе. Нормативное калькулирование служит основой для исчисления плановой и фактической себестоимости. Для успешного использования нормативного метода имеет большое значение непрерывное обновление нормативной базы – комплекса научно-обоснованных прогрессивных трудовых, материальных и финансовых норм и нормативов на основе внедрения достижений науки и техники. Использование нормативных калькуляций должно служить выполнению двух основных управленческих функций – планированию и контролю. Без составления нормативных калькуляций практически невозможно создание бюджетов доходов и расходов с последующим определением величины плановой прибыли.

Система бюджетирования как один из методов управления затратами. В условиях рыночной системы хозяйствования управление затратами на

предприятию тесно связано с финансовым управлением. Это достигается процессом бюджетирования затрат – построением на предприятии бюджетного планирования, контроля и анализа затрат и финансовых ресурсов. Руководителям организаций для выработки и принятия управленческих решений необходима как общая информация по организации в целом, так и детализированная, по внутренним сегментам деятельности - центрам ответственности. Под центром ответственности понимается сегмент организации, менеджеры которого ответственны за определенный участок работ. Располагая сведениями о себестоимости продукции, невозможно точно определить, как распределяются затраты между отдельными производственными участками (центрами ответственности). Эту задачу можно решить, если установить связь затрат и доходов с действиями лиц, ответственных за расходование ресурсов. Такой подход в управленческом учете назван учетом затрат по центрам ответственности. Бюджетирование как раз и предполагает учет по центрам ответственности.

Концепция учета затрат по центрам ответственности позволяет количественно сопоставлять и оценивать вклад различных подразделений в изменение конечных финансовых результатов предприятия. Центры ответственности могут функционировать в виде: центров затрат, центров расходов, центров прибыли или центров инвестиций. Необходимость выделения центров ответственности объясняется, прежде всего, назначением ответственного лица, на которое возлагаются функции исполнителя и контроля результатов деятельности по подразделениям.

Основной задачей бюджетирования является приведение в соответствие целей предприятия, определяемых руководством, и реальных возможностей, а также путей достижения этих целей, которыми располагают структурные подразделения предприятия. Существуют различные подходы к расчетам бюджетов деятельности предприятий и его подразделений и различающиеся по: срокам, периодичности, гибкости, способу построения. Выбор наиболее подходящей системы бюджетирования прежде всего зависит от особенностей организации - его величины, производственной структуры, специализации деятельности [5]. Бюджет – это инструмент реализации плана предприятия на конкретный период времени.

Управление на основе бюджетов не должно быть излишне жестким. Менеджер должен сопоставлять свои расходы с планируемой величиной, но если необходимо произвести дополнительные затраты, связанные с улучшением работы подразделения, то бюджет должен быть достаточно гибким для принятия оптимального решения в выполнении той или иной работы. Менеджер должен иметь возможность запросить у руководства разрешение на осуществление дополнительных расходов.

В целях организации системы управления затратами через механизм их бюджетирования следует создать на предприятии сквозную систему из функциональных бюджетов по экономическим элементам затрат:

– фонда оплаты труда;

- материальных затрат;
- потребления энергии;
- амортизации;
- прочих расходов.

Бюджетирование затрат является совершенно необходимым минимально-допустимым условием работы подразделений в условиях их экономической самостоятельности.

Основанием и базой расчета бюджета затрат являются операционные бюджеты (например, бюджет продаж и производства, бюджет фонда оплаты труда, бюджет амортизации, бюджет затрат на потребление всех видов энергии и др.). Операционные бюджеты для центров затрат и центров ответственности рассчитываются на основе норм и нормативов [5].

Внедрение бюджетирования ресурсов обеспечивает целый ряд преимуществ:

- планирование бюджетов структурных подразделений дает более точные предполагаемые объемы и структуру затрат;
- утверждение месячных (квартальных, годовых) бюджетов предоставляет структурным подразделениям большую самостоятельность в расходовании фонда оплаты труда, что повышает материальную заинтересованность работников в успешном выполнении плановых заданий;
- упрощение системы контроля бюджетных средств позволяет сократить непроизводительные расходы рабочего времени экономических служб предприятия;
- вводится более строгий режим экономии затрат и финансовых ресурсов предприятия [5].

Управление затратами в организациях образования. Уровень развития и качество высшего образования определяют потенциал страны. Высшее образование в современных условиях выступает в качестве важного рычага экономических и социальных изменений.

Вхождение высшей школы в рыночную систему изменило отношение между вузами и обществом в целом. Рыночные отношения в образовании обусловили развитие конкуренции между вузами. Это побудило последних занимать активную рыночную позицию, повышать качество и расширять перечень оказываемых образовательных услуг. Для поддержания конкурентоспособности на образовательном рынке вузы обязаны оказывать качественные образовательные услуги, что требует совершенствования кадрового состава, обновления материально-технической базы и т.д. Для реализации указанных целей университет несет огромные затраты, грамотное управление которыми позволит работать эффективно и развиваться быстрыми темпами. Особое внимание стало уделяться социально-экономической эффективности функционирования вузов и продуманному сопоставлению результатов их деятельности и предстоящих затрат. Руководство вузов стоит

перед необходимостью выработки и построения нового механизма управления, позволяющего эффективно осуществлять образовательную деятельность. Это предполагает формирование информационной системы, позволяющей университету обосновывать принимаемые в краткосрочной и долгосрочной перспективе управленческие решения для достойного позиционирования образовательных услуг и поддержания их качества.

Управление затратами – это единый скоординированный процесс, а не фактическое отражение понесенных расходов (калькулирование). Калькулирование можно рассматривать как один из способов управления затратами, который не в полной мере отражает все издержки организации. Например, затраты возникают уже на этапе планирования хозяйственной деятельности. Затраты являются определяющим фактором при осуществлении каких-либо проектов в современных компаниях, которые имеют разветвленную структуру и заинтересованность в гибкости своей организации и ее способности быстро адаптироваться к изменениям рынка. Наиболее точное определение, отражающее суть процесса управления затратами, дано Шаймордановой Т.П. Под «управлением затратами» автор понимает основополагающую управленческую функцию финансово-хозяйственной деятельности образовательного учреждения, направленную на правильный выбор приоритетов, привлечение достаточных средств и рациональное их расходование для обеспечения общества качественными образовательными услугами [6].

Процесс управления высшим учебным заведением усложнился. Руководителям необходима информация для принятия управленческих решений. В существующих условиях хозяйствования руководство вузов должно принимать управленческие решения на основе данных, формируемых в бухгалтерском учете. В связи с этим повышается роль учета в управлении вузом. В условиях рынка учет призван, не снижая точности и объективности отчетной информации для внешних пользователей, одновременно обеспечивать управленческий персонал необходимой и своевременной информацией для целей управления. Управленческий учет в отличие от финансового учета (который строится снизу, от хозяйственных операций) выстраивается сверху – от потребностей руководства в адекватной управленческой информации. Организация системы управленческого учета зависит от организационной структуры университета. В отличие от финансового и налогового учетов, которые подчинены жестким законодательным требованиям, организация вольна выбирать такие методы управленческого учета, которые удобны ей. Хорошо налаженный управленческий учет позволяет рассчитывать фактические расходы на оказание образовательной услуги и управлять ими.

Организационные аспекты управления затратами требуют:

- уточнения состава затрат и их классификации для обеспечения принятия решений управленческого характера;
- увязку мест возникновения затрат с центрами ответственности;

- выбор системы учета;
- разработку форм, содержания внутривозрастной отчетности; периодичности и сроков ее представления.

Объектами управленческого учета выступают внутренняя отчетность, затраты, результаты финансово-хозяйственной деятельности, бюджетирование, внутреннее ценообразование.

В условиях конкуренции и хозяйственной самостоятельности вузов повысилась необходимость формирования учетной информации о затратах в целях управления ими, совершенствования учета затрат и калькулирования себестоимости образовательных услуг.

В ходе процесса оказания образовательной услуги создается потребительная стоимость. Поэтому высшее учебное заведение можно представить как своего рода предприятие, а процесс оказания образовательной услуги – как своего рода производственный процесс, по результатам которого студент становится дипломированным специалистом, имеющим возможность в дальнейшем реализовывать полученные в ходе обучения знания. Вуз имеет от этого лишь косвенную выгоду: чем дороже стоят на рынке труда его выпускники, тем выше его престиж, тем выше может быть стоимость обучения. Все остальные выгоды присваивает себе носитель и владелец знаний, навыков и умений.

Цель калькулирования себестоимости образовательных услуг в настоящее время диктуется особенностями деятельности вузов на рынке образовательных услуг. Информация о себестоимости специальностей в разрезе их видов и форм обучения необходима для осуществления эффективной ассортиментной политики, определения достаточности размера установленной платы за обучение по каждой специальности, принятия решений о начале обучения по новым специальностям.

Бухгалтерский учет организаций образования для целей управления организуется по статьям затрат, перечень которых устанавливается организацией самостоятельно в соответствии с ее особенностями.

Примерные статьи затрат могут выглядеть следующим образом:

- зарплата преподавательского состава
- отчисления от заработной платы
- обеспечение контингента учебной и методической литературой
- медицинское обслуживание студентов
- оплата сторонним организациям за оказанные услуги, непосредственно связанные с учебным процессом (например, услуги бассейна)
- командировочные расходы преподавательского состава
- заработная плата с отчислениями административного и обслуживающего персонала
- амортизация основных средств
- ремонт основных средств

- аренда помещений и оборудования
- оплата коммунальных услуг, услуг связи и т.д.

Подобная классификация затрат позволяет расставить аспекты в организации системы управления затратами, выделив именно те направления, которые в наибольшей степени влияют на эффективность финансово-хозяйственной деятельности университета.

Методы учета затрат и калькулирования себестоимости образовательных услуг в вузах. Рассмотрим попроцессный и позаказный методы учета затрат как наиболее приемлемые методы в образовательных учреждениях, предлагаемые Крыловой А.Н. и Тимофеевой Т.В.

Крылова А.Н. Модифицированный попроцессный метод учета затрат в вузах. Изучение специфики деятельности вузов и процесса оказания образовательных услуг студентам определенной специальности и формы обучения позволяет сделать вывод, что процесс оказания образовательных услуг является непрерывным, поточным и состоит из последовательных этапов, входящих в рамки одного или нескольких курсов обучения, следующих друг за другом. Услуги оказываются сразу для студентов всех специальностей и форм обучения.

Как уже было рассмотрено выше для учета затрат и калькулирования себестоимости продукции производств, где серийно или массово производят однообразную или приблизительно одинаковую продукцию, производственный цикл непрерывен, полностью отсутствует, либо присутствует в незначительных размерах незавершенное производство, применяют попроцессный метод учета затрат и калькулирования себестоимости.

При калькулировании себестоимости продукции попроцессным методом учитывается тот факт, что весь производственный цикл подразделяется на определенное количество технологических процессов, в рамках каждого из них учитываются прямые затраты на производство продукции, которые аккумулируются в производственных подразделениях и равномерно распределяются на все единицы продукции. А косвенные затраты включаются в себестоимость продукции путем распределения пропорционально принятой в организации базе распределения. Как уже было отмечено, объектом калькулирования при попроцессном методе является готовая продукция, а объектом учета затрат – процесс, технологическая стадия. Перечень выделяемых экономически самостоятельных процессов в том или ином производстве определяется на основе общего технологического процесса, исходя из возможностей учета и калькулирования.

Принимая во внимание специфику деятельности вузов, процесса оказания образовательных услуг и возможность учета затрат по курсам обучения (в разрезе специальностей и форм обучения) и общей суммы косвенных (общевузовских) затрат можно сказать, что метод учета затрат и калькулирования себестоимости оказания образовательных услуг имеет признаки, схожие с попроцессным методом. Разница между «классическим» и

предлагаемым методом заключается в следующем. На производственном предприятии процесс, выступая в качестве объекта учета затрат, осуществляется в рамках обособленных структурных подразделений в соответствии с технологией производства. В высших учебных заведениях обучение студента определенной специальности и формы обучения на каждом курсе (процессе, стадии) осуществляется в соответствии с учебным планом на территории всего вуза и предприятий, являющихся базой практики, без привязки к определенному структурному подразделению. При этом определенный курс обучения студентов конкретной специальности и формы обучения выступает объектом учета затрат.

Таким образом, калькулирование себестоимости оказания образовательных услуг студенту определенной специальности и формы обучения осуществляется методом, который можно назвать модифицированным попроцессным. Название метода обусловлено сходством порядка учета затрат при попроцессном методе: прямые затраты учитываются по процессам, косвенные – в целом по организации. Различие – в особенностях технологического процесса промышленных предприятий и технологического процесса оказания образовательных услуг вузами.

При калькулировании основных образовательных услуг вуза объектом калькулирования станет образовательная услуга, оказанная студенту, обучающемуся по определенной форме обучения, специальности. Объектом учета затрат будут являться курсы обучения (процессы), которые отличаются друг от друга технологией и организацией оказания основных образовательных услуг, причем количество процессов будет равняться числу курсов обучения студентов специальности и формы обучения. Калькуляционной единицей станет образовательная услуга, оказанная одному студенту за полный курс обучения в вузе.

Общая величина себестоимости оказания образовательных услуг одному специалисту конкретной специальности и формы обучения будет определяться как сумма прямых затрат всех процессов, связанных с его обучением, и косвенных затрат. Незавершенное производство отсутствует, а все затраты полностью включаются в себестоимость оказания образовательных услуг данному специалисту в отчетном периоде (учебном году).

При калькулировании себестоимости оказания образовательных услуг студентам сначала могут собираться прямые затраты курсов (в разрезе специальностей и форм обучения), а косвенные затраты будут отражаться общей суммой и затем распределяться между специальностями и формами обучения пропорционально экономически обоснованной базе распределения – например, количеству часов обучения, приходящихся на одного студента данной специальности и формы обучения. Данный показатель включает в себя следующие составляющие: индивидуальные занятия со студентом, аудиторные практические и лекционные занятия. Предлагаемая база распределения косвенных затрат, в данном случае, соответствует специфике деятельности вуза, поскольку она отражает время нахождения студента определенной

специальности и формы обучения в вузе: чем больше времени студент занят в вузе, тем больше он потребляет услуг общеузовских подразделений (библиотеки, компьютерных классов и т.п.), коммунальных услуг, эксплуатирует основные средства вуза, и наоборот.

Калькулирование себестоимости может осуществляться с учетом того, что в течение учебного года образовательный процесс осуществляется одновременно для обучения студентов разных курсов одной и той же специальности и формы обучения. Поэтому за учебный год возникают затраты, связанные с оказанием образовательных услуг студентам определенной специальности и формы обучения в разрезе курсов. Общая сумма этих затрат составляет себестоимость оказания образовательных услуг указанным студентам всех курсов обучения [7].

Тимофеева Т.В. предлагает целесообразность и возможность применения позаказного метода учета затрат. Для образовательных учреждений сущность данного метода заключается в том, что все прямые затраты на обучение одного студента учитываются в разрезе установленных статей калькуляции по отдельным специальностям или формам обучения вуза. Остальные затраты учитываются по местам возникновения и включаются в себестоимость отдельных заказов в соответствии с установленной базой (ставкой) распределения.

Применительно к образовательным учреждениям следует подчеркнуть, что заказом в образовательном учреждении является курс, состоящий из студентов соответствующих специальностей, сроков и форм обучения. Затраты образовательных учреждений по обучению формируются и распределяются между всеми курсами, а затем в конце каждого учебного года калькулируется себестоимость обучения одного студента, а в конце всего срока обучения – себестоимость обучения одного специалиста. Таким образом, по мнению автора, в высших учебных заведениях может применяться позаказный метод учета затрат на обучение. В целях обеспечения правильности отнесения затрат при позаказном методе должен быть организован надлежащий контроль за правильным оформлением первичных документов. Открытие и закрытие заказа оформляется приказами ректора образовательного учреждения о зачислении (приеме) и окончании (выпуске) студентов по определенному направлению обучения. Промежуточным документом является приказ о переводе студентов на следующий курс. Порядковый номер заказа можно сопоставить с номером зачетной книжки студента, так как этот номер является уникальным. При использовании данного метода заказчиком будут выступать юридические или физические лица, а конечным «продуктом» – выпуск дипломированных специалистов.

Прямые расходы (материальные затраты, заработная плата профессорско-преподавательского состава, отчисления на социальные нужды, амортизация основных средств, используемых для учебного процесса) можно отнести непосредственно на заказ (на объект калькулирования). Косвенные расходы группируются по принадлежности к определенному месту затрат и

распределяются между заказами пропорционально принятым в учетной политике вуза базам. По мере выполнения образовательных услуг на основании первичных документов прямые затраты списываются на соответствующий заказ.

С распределением косвенных расходов возникает ряд проблем, так как необходимо еще в отчетном периоде спланировать цену заказа и согласовать ее с заказчиком, а общая сумма косвенных расходов будет известна лишь в конце отчетного периода. Это создает определенные неудобства, как руководству вузов, так и самим заказчикам. Руководству необходимы данные об ожидаемой себестоимости заказа для определения цены до того, как будет выполнен заказ. Заказчику же нужна оперативная информация о возможной цене, с тем чтобы выбрать для себя недорогого исполнителя. Косвенные расходы распределяют между отдельными заказами предварительно, пользуясь индексом инфляции, предварительными нормативами распределения ожидаемых косвенных расходов. Выбор базы распределения косвенных затрат зависит от специфики деятельности организации или отдельного производственного процесса и влияет на величину себестоимости продукции, услуг. Ошибки или неточности, заложенные в процедуре распределения косвенных затрат, могут стать причиной принятия неверных решений.

Для организаций непромышленной сферы существует три подхода к позаказному методу калькулирования:

- выделяется одна статья прямых затрат (трудозатраты) и применяется один коэффициент распределения косвенных расходов.

- выделяется несколько статей прямых затрат (прямые трудозатраты, расходы, связанные с учебным процессом, и т. д.) и выбирается один коэффициент распределения косвенных расходов.

- выделяется несколько статей прямых затрат и рассчитывается несколько коэффициентов распределения косвенных расходов.

В образовательных учреждениях применяется второй из рассмотренных выше подходов, т. е. труд, затраченный основными специалистами по предоставлению образовательных услуг, а также основные материалы, износ лабораторно-учебного оборудования относятся к прямым расходам. Все другие статьи расходов считаются косвенными. По каждой образовательной услуге составляется плановая смета в часах, определяющая потребности в привлечении преподавателей.

В состав косвенных расходов включают: затраты на содержание управленческого персонала; заработную плату обслуживающего персонала, расходы на коммунальные услуги; услуги телекоммуникаций; сотовую связь; охрану; арендную плату и т. д. Распределение косвенных расходов между различными формами обучения (очная, заочная, вечерняя) или

специальностями обучения («Бухгалтерский учет», «Финансы» и т. д.) целесообразно осуществлять пропорционально:

- прямым трудовым затратам (заработная плата профессорско-преподавательского состава);
- количеству учащихся на курсе (по специальности, форме обучения);
- количеству аудиторных часов согласно учебному плану.

При таком методе себестоимость исчисляется по каждому конкретному заказу (реализации образовательной программы определенного вида).

Точность определения затрат на обучение и калькулирования себестоимости образовательных услуг зависит от хорошо организованного аналитического учета затрат и выбора калькуляционных объектов. Это означает, что организация текущего учета затрат должна быть подчинена процессу калькулирования, т. е. учет должен быть организован по курсам и формам обучения [8].

Таким образом, рассмотрев два предложенных подхода к процессу калькулирования себестоимости, руководство вуза на практике может применять методы в различных сочетаниях. Главное, чтобы выбранный организацией метод обеспечивал возможность группировки затрат по отдельным объектам учета, текущего контроля за затратами на производство, а также возможность реализации важнейшего принципа управленческого учета – управления себестоимостью по отклонениям.

Чтобы занять достойное место на рынке образовательных услуг и удерживать такую позицию, вузам необходимо оказывать качественные образовательные услуги с наименьшими затратами, а значит – работать самым эффективным из всех возможных способов.

1.3 Зарубежный опыт определения и управления затратами

Опыт успешных зарубежных предприятий показывает, что эффективность хозяйственного механизма можно существенно повысить путем разработки, внедрения и развития интегрированной системы управления предприятием, в которой важную роль играет подсистема управления затратами. При этом себестоимость продукции (работ, услуг) служит регулятором рационального и эффективного использования всевозможных ресурсов для повышения доходности предприятий [9].

Системы бухгалтерского учета различных стран отличаются своим многообразием. На современном уровне экономической интеграции стран, бухгалтерский учет становится одним из средств международного общения.

Определение и управление затратами в США. Появление управленческого учета в США обусловлено бурным развитием корпоративной формы организации бизнеса. Именно качественный состав собственников определил требования, которые были поставлены перед системой учета. Основным требованием было своевременное представление информации. Содержание

управленческого учета определяется целями управления и может быть изменено по решению администрации в зависимости от интересов и целей, поставленных перед руководителями подразделений.

В процессе эволюции управленческого учета американскими бухгалтерами был разработан ряд способов калькулирования себестоимости продукции: стандарт-костинг (Standart-Costing), директ-костинг (Direct-Costing), дифференцированная система калькулирования (Acivity-based Costing), основы которых заложены в рекомендациях Института управленческого учета США.

Стандарт-костинг – это разработка норм-стандартов, составление стандартных калькуляций до начала производства и учет фактических затрат с выделением отклонений от стандартов, систематизированных как совокупность.

«Стандарт» – количество необходимых для производства единицы продукции материальных и трудовых затрат или заранее исчисленные материальные и трудовые затраты на производство единицы продукции, услуг, работ; «кост» – это денежное выражение производственных затрат на изготовление единицы продукции. Эта система трактуется как инструмент контроля, направленный на регулирование прямых издержек производства.

Система «стандарт-кост» представляет собой средство управления прямыми затратами. В данной системе нормативные затраты включают три основных элемента производственных затрат – затраты на материалы, затраты на рабочую силу и общепроизводственные расходы (накладные расходы).

При нормировании затрат исходят из принципа ответственности руководителей центров за результаты расходования средств. При этом система калькуляции себестоимости по нормативным издержкам применяется при условии, если технологический процесс состоит из ряда общих или повторяющихся операций. Если процесс состоит из разнородных операций, то его нормирование затруднительно, а нормативная база постоянно меняется. Между тем и при выпуске разнородной продукции большого ассортимента могут встречаться серии общих операций.

Алгоритм построения системы бюджетирования на основе «стандарт-кост» состоит в следующем: составление главного бюджета, расчет гибкого бюджета для объема продаж, нормативная калькуляция на основе норм и нормативов, анализ отклонений в объеме продаж гибкого бюджета от главного бюджета. Под отклонениями от норм понимают абсолютные отступления от действующих текущих норм расхода сырья, материалов, ресурсов. Основная модель анализа отклонений в системе «стандарт-кост», с учетом поведения затрат, относится только к переменным затратам производства:

– отклонения в цене (цена на материалы, ставка на оплату труда, ставка установленных общепроизводственных расходов) – разность фактической и бюджетной цены на единицу затрат, умноженная на фактические понесенные затраты;

– отклонения в количестве (количество материалов, эффективность использования труда, эффективность использования

общепроизводственных расходов) – разность фактически израсходованного и нормативного количества, умноженная на нормативную цену.

Необходимо заметить, что отклонение от нормативных затрат является неблагоприятным (Н), если фактическая цена или фактическое количество превышают нормативную цену или нормативное количество, и благоприятным (Б) если цена или количество по факту ниже чем по норме [10].

Система «директ-костинг» является одной из подсистем управленческого учета, в основе которой лежит метод «директ-кост», то есть деление затрат на постоянные и переменные по отношению к объему производства.

К переменным относятся такие расходы, величины которых находится в более или менее прямо пропорциональной зависимости от изменения объема производства, например, расход сырья и материалов на изготовление продукции, заработная плата производственных рабочих и подобные им расходы. В прямой зависимости от изменений объема производства находятся все основные затраты и потому они являются статьями переменными.

Постоянные – это расходы, общая сумма которых не меняется при изменении объема производства. Таковыми являются все накладные расходы. С течением времени постоянные расходы могут возрасти, например, из-за инфляции, но не меняются прямо пропорционально объемам производства.

Характер поведения затрат зависит от соответствующей производственной ситуации, в которой принимаются решения. Сущность метода «директ-кост» заключается в исчислении неполной стоимости объектов учета: исторически – на базе прямых затрат, в классическом варианте – как системы переменных затрат. Директ-костинг позволяет определить критический объем производства, при котором за счет выручки будут покрыты все издержки производства без получения прибыли.

Современная система «директ-костинга» предполагает два варианта учета:

- простой «директ-костинг», при котором в составе себестоимости учитываются только прямые переменные затраты;
- развитой «директ-костинг», при котором в себестоимость включаются прямые переменные и косвенные переменные общехозяйственные затраты.

Схема построения отчет о доходах отражена в таблице 4.

Таблица 4. Схема построения отчета о доходах при системе «директ-костинг»

Наименование показателя	Сумма
Выручка от продаж	36000
Переменные затраты	16200
Маржинальный доход	19800
Постоянные затраты	10000
Прибыль	9800

При системе «директ-костинг» схема построения отчета о доходах многоступенчатая. В них содержится, по крайней мере, два финансовых показателя: маржинальный доход и прибыль.

При простом «директ-костинге» определяется маржа с переменной себестоимости, которая представляет собой излишек выручки от реализации по сравнению с переменными затратами. Когда маржа с переменных затрат позволяет возместить сумму постоянных затрат, предприятие достигает порога рентабельности, т. е. финансовый результат равен нулю.

По американской методике «директ-костинга» предусматриваются следующие этапы определения чистого результата:

Объем реализации – минус переменная себестоимость проданных изделий, производственная маржа, минус переменные расходы по реализации – торговая маржа – минус постоянные расходы – результат-нетто.

По мере внедрения простого «директ-костинга» в систему управленческого учета предприятия выяснилось, что некоторые постоянные расходы, могут быть прямо, без условного их распределения отнесены на соответствующие изделия и их группы, центры ответственности, сегменты деятельности. Возникло понятие «полумаржи», как разницы маржи и соответствующей суммы прямых постоянных расходов. Понятие «полумаржа» экономически приближается к понятию «финансовый результат», так как характеризует частичное покрытие косвенных постоянных расходов. Таблица 5 отражает отличие простого и развитого «директ-костинга».

Таблица 5. Структура выручки по методу простого и развитого «директ-костинга»

Выручка	Простой директ-костинг	Развитой директ-костинг
	Переменные расходы	Переменные расходы
	Маржа по переменным расходам	Специфические постоянные расходы
		Маржа по специфической стоимости (полумаржа)

Второй отличительной чертой развитого «директ-костинга» является то, что принцип «затраты/результат» действует не только на самом предприятии, но и за его пределами, и это позволяет определять финансовые результаты в виде «полумаржи» по сегментам деятельности, т. е. в маркетинговом аспекте. Контроль прибыльности требует выявления всех издержек и определения фактической рентабельности по всем направлениям: по товарам, сбытовым территориям, торговым каналам и заказам разного объема. С помощью метода развитого «директ-костинга» это можно делать более качественно и объективнее, чем с использованием метода простого «директ-костинга», в то же время все преимущества метода «директ-костинг», такие как оперативность, вариативность в решении управленческих задач, сохраняются.

При применении метода «директ-костинг» появляется возможность проводить эффективную ценовую и ассортиментную политику, управлять прибылью предприятия. Отказ от распределения косвенных расходов между изделиями позволяет более достоверно оценить, во что обходится предприятию производство продукции (оказание услуг). Оперативно устанавливая нижний предел цены, можно использовать ценовую политику в конкурентной борьбе в периоды временного сокращения спроса на продукцию для завоевания рынков сбыта и т. д. Данная система позволяет также выявлять изделия с большей рентабельностью, так как разница между продажной ценой и суммой переменных расходов не затушевывается в результате списания постоянных расходов на себестоимость конкретных изделий. Таким образом, можно оптимизировать ассортимент выпускаемой продукции и ориентировать производство в ответ на меняющиеся условия рынка.

При применении системы «директ-костинг» упрощаются планирование (нормирование), учет и контроль, так как существенно уменьшается число статей затрат, включаемых в себестоимость. Система «директ-костинг» расширяет аналитические возможности учета, интегрируя учет, анализ и принятие управленческих решений [11].

ABC – костинг. В последние десятилетия 20 века в США активно развивался новый подход в менеджменте и учете, основанный на управлении операциями – составными частями процессов, протекающих на предприятии. Он включает АВМ (activity – based management – менеджмент операций, или управление на основе операций); ABC (activity – based costing) – пооперационное калькулирование и АBB (activity – based budgeting) – пооперационное бюджетирование.

ABC – костинг является новым направлением для западного учета. Областью его применения являются в первую очередь многономенклатурные производства с высоким удельным весом косвенных накладных расходов и предприятия с гибкой (адаптивной) формой организации управления. ABC – костинг – калькуляционная система, рассматривающая операции в качестве основных объектов учета затрат и калькулирования в целях исчисления себестоимости продукции и определения эффективности бизнес-процессов. Использует метод поэтапного распределения на себестоимость продукции косвенных расходов.

Суть метода сводится к следующему: вместо распределения накладных расходов по производственным подразделениям затраты соотносятся с определенными видами активности (функциями), которые осуществляются в интересах производства реализации того или иного вида продукции. *Например*, в числе таких функций может быть снабжение материалами, наладка оборудования, контроль качества. Осуществление каждого вида активности требует определенных ресурсов (материалов, оборудования, информации и т. д.), стоимостной оценкой которых является сумма затрат того или иного вида [12].

Все виды активности можно разделить на четыре типа на основании того, как они соотносятся с выпуском отдельных изделий или продуктов. К первому типу относят виды активности, которые осуществляются над индивидуальными изделиями (штучная обработка, индивидуальный дизайн и т. д.); ко второму типу – виды активности, поглощаемые группами изделий (отладка оборудования для партии изделий, доставка сырья для изготовления серии и т. п.); к третьему типу – виды активности, которые необходимо нести для поддержания производства продукта как такового (разработка технологических карт, выпуск опытных образцов и т. п.); виды активности, необходимые для существования компании в целом (расходы на финансирование, управление и т. п.) относят к четвертому типу. Все виды активности, за исключением первого (все затраты, поглощаемые в его рамках, в традиционной учетной терминологии принято называть прямыми), требуют распределения на изделия. Для этого затраты, связанные с определенным видом активности, группируются в пул. Далее выделяется характеристика, которая определяет динамику затрат по каждому пулу. Эта характеристика называется драйвером затрат, и именно она является аналогом базы распределения затрат в классических системах.

Метод ABC-костинг рассматривается не только и не столько как способ распределения косвенных накладных расходов, а как подход к калькулированию. Во многих организациях ABC-костинг рассматривается не как метод учета, а как метод управления. Часто менеджеры сами инициируют применение ABC. По-видимому, новый подход не привлек бы к себе такого внимания, если бы он был связан лишь с извечным желанием получить «точную» калькуляцию полных затрат. Управление затратами в разрезе отдельных операций, а не продуктов и даже не подразделений предприятия дает новые возможности для эффективного планирования и контроля затрат и, в конечном счете, для их снижения [13].

Управление затратами в Японии. Одним из создателей принципа управления по целевым издержкам является японская компания «Toyota». Система управления производством фирмы является рациональным методом производства, так как она позволяет полностью ликвидировать ненужные элементы производственного процесса в целях снижения издержек производства. Основная задача такой системы заключается в увеличении прибыли за счет снижения издержек производства путем полной ликвидации затрат на ставшими излишними складские запасы или избыточную рабочую силу. Прибыль получается как разница между денежными затратами, вытекающими из прошлого, настоящего или будущего, и доходами от реализации. Издержки производства включают не только внутрипроизводственные издержки (сокращенные за счет уменьшения рабочей силы), но также административные издержки, издержки на основной капитал (сокращенные путем уменьшения материальных запасов) и издержки на реализацию продукции. Главная задача – производить необходимые детали в нужный момент и в необходимом количестве. Реализация этой концепции позволяет ликвидировать ставшие ненужными запасы комплектующих узлов и

агрегатов и готовых изделий. Даже в периоды медленного роста система может обеспечивать прибыль за счет издержек производства оригинальными способом – путем полной ликвидации ставших излишними материальных запасов или избыточной рабочей силы.

Хотя сокращение издержек производства является наиболее важной целью системы, она может быть достигнута лишь при условии достижения следующих подцелей:

- обеспечение оперативного регулирования объема и номенклатуры производства, что позволяет постоянно приспосабливаться к ежедневным и ежемесячным колебаниям спроса по количеству и номенклатуре продукции;

- обеспечение высокого качества продукции на всех этапах производства, что гарантирует поставку только качественных деталей для последующих операций;

- активизация человеческого фактора для достижения поставленных целей, так как система обслуживается людьми.

Эти три подцели не могут быть осуществлены независимо одна от другой, не влияя друг на друга и на достижение главной цели – сокращение издержек производства. Они – слагаемые одной системы, а сама система «Toyota» направлена на решение каждой из подцелей, ради достижения которых она была создана. Однако, главной целью системы «Toyota» является повышение эффективности производства. Непрерывность выпуска продукции, приспособляемость к изменению спроса по количеству и номенклатуре продукции достигается с помощью двух слагаемых производственной системы: 1) системы «точно вовремя», т.е. системы, при которой необходимая продукция производится в необходимом количестве и в нужное время; 2) системы «дзидока» (автономизация) – автономного контроля качества продукции, непосредственно на рабочих местах.

Система «точно вовремя» означает, например, что в процессе сборки автомобиля необходимые детали должны быть доставлены на конвейер в необходимое время и в необходимом количестве. В том случае, если система действует на всей фирме, становящиеся ненужными запасы материалов на заводе могут быть полностью ликвидированы, что приведет также к ликвидации складских запасов и складских помещений. Затраты на содержание производственных запасов уменьшаются, а оборот капитала возрастает. Движение производственных потоков организовано следующим образом. Рабочие, обслуживающие какой-либо этап процесса производства, получают по своему заказу с предшествующего участка необходимые детали в требуемом количестве и в нужное время. В этом случае работникам на предшествующем этапе ничего не остается, как производить только такое количество деталей, которое возмещало бы взятое рабочими. Средством осуществления системы «точно вовремя» является системы «канбан». «Канбан» является информационной системой, обеспечивающей оперативное регулирование

количества произведенной продукции на каждой стадии производства. Пока не будут точно выполняться все необходимые условия системы «канбан» (т.е. рациональная организация производства, оптимальное нормирование работ, сбалансированность производства и т.д.), систему «точно вовремя» будет трудно реализовать. «Канбан» обычно представляет собой прямоугольную карточку в пластиковом конверте. В основном используются два вида карточек: карточка отбора и карточка производственного заказа. В карточке отбора точно указывается количество деталей, которое должно быть взято на предшествующем участке обработки, в то время, как в карточке производственного заказа указано количество деталей, которое должно быть изготовлено на предшествующем участке. Эти карточки циркулируют как внутри завода (в результате многие участки на заводе становятся связанными между собой напрямую; эти внутривозовские связи позволяют лучше контролировать необходимое количество выпускаемой продукции), так и между многочисленными фирмами-поставщиками. Они содержат информацию о количестве необходимых деталей, обеспечивая тем самым функционирование производства по системе «точно вовремя».

Система автономного контроля качества на рабочих местах обеспечивает 100 процентов качественной продукции. Активизация человеческого фактора играет свою роль в процессе производства путём усовершенствования нормирования, устранения неполадок и повышения сознательности рабочих, а также их заинтересованности. Автономный контроль качества продукции на рабочих местах обеспечивает непрерывную работу по системе «точно вовремя» за счет того, что исключает возможность поступления бракованной детали на последующие операции. Концепция данной системы предполагает гибкое использование рабочей силы, что означает изменение количества занятых рабочих в зависимости от спроса, а также творческое мышление и внедрение новаторских идей.

На фирме «Toyota» управление затратами применяется для того, чтобы предпринять соответствующие шаги к достижению определенного уровня дохода, для оценки результатов деятельности и в случае необходимости принятия соответствующих мер. Оно включает мероприятия в масштабах всей компании, направленные на обеспечение дохода. Этот принцип обуславливает специфические действия в области управления затратами на уровне каждого подразделения. В основе управления затратами лежат следующие четыре составляющие: планирование затрат, планирование капитальных вложений, фиксация уровня затрат, улучшение стоимостных показателей.

Стоимостное планирование считается особенно важным, поскольку основные затраты определяются на этапах разработки продукции. В Инструкции по планированию перечисляются задачи на каждом этапе разработки продукции. Установление целевых затрат, которых следует придерживаться на всех этапах разработки, способствует уменьшению затрат при одновременном сохранении минимально допустимых норм на качество продукции. Сохранение и снижение уровня затрат связано с управлением

затратами уже на производственном уровне. Деятельность в этих направлениях стимулируется, во-первых, через единую для всей компании систему финансирования, и, во-вторых, с помощью мер по совершенствованию производственных процессов. Для осуществления этих мер каждое подразделение располагает собственной инструкцией по финансированию и инструкцией по улучшению стоимостных показателей.

Система «Toyota» является уникальной системой. Для использования этой системы фирмами других стран нет препятствий, если только не станут применять ее частично [14].

2 ОСОБЕННОСТИ УЧЕТА ЗАТРАТ И ФОРМИРОВАНИЕ СЕБЕСТОИМОСТИ В ОРГАНИЗАЦИЯХ ОБРАЗОВАНИЯ

2.1 Бюджетирование как один из методов управления затратами университета

Вся система учета деятельности Инновационного Евразийского университета условно подразделяется на следующие виды:

- финансовый учет – отражаемый на счетах плана счетов по МСФО, на которых формируются доходы и расходы от деятельности ИнЕУ;

- статистический учет – базируется на данных финансового учета и определяется показателями, соответствующими формам Национального статистического агентства.

- налоговый учет – формируется на базе конечных результатов бухгалтерского учета в соответствии с налоговым законодательством и не предусматривает альтернативных методов.

- управленческий учет – это сводная информация, составляемая по заданию высшего руководства по данным финансового, производственного, статистического и налогового учетов, необходимая для анализа текущих и перспективных ситуаций и принятия эффективных управленческих решений, устанавливается в произвольных формах.

ИнЕУ в течение нескольких лет создает и развивает систему бюджетирования как комплекса методов, подходов финансово-экономических инструментов планирования, контроля и анализа и принятия решений на основе данных бухгалтерского учета.

Необходимыми условиями успешного использования инструмента бюджетирования являются: хорошо разработанная система бухгалтерского учета; эффективная система учета затрат; организационная структура

образовательного учреждения с четким разделением ответственности и прав по уровням управления, подразделениям и центрам ответственности.

Для эффективности управленческого учета используется подход, при котором организационная структура университета базируется на центрах ответственности – структурных подразделениях. В системе управления вузом, основанной на финансовой ответственности, университет – это центр инвестиций, академии и факультеты – центры прибыли в процессе реализации и обеспечения основной деятельности, структурные подразделения, обеспечивающие учебный процесс (кафедры) – центры затрат; административно-управленческие и обеспечивающие хозяйственные подразделения – центры расходов в процессе обеспечения основной деятельности; хозрасчетные структурные подразделения – центры прибыли.

Основным документом, регулирующим данный процесс, является Положение «О бюджетировании» [15]. Бюджетирование представляет собой управленческую систему, включающую процедуры финансового планирования, формирования бюджетов и мониторинг их исполнения. Основной целью бюджетирования в вузе является повышение финансово-экономической эффективности и финансовой устойчивости университета путем координации усилий всех подразделений на достижение конечного, количественно определенного результата, оптимального для качественного предоставления образовательных услуг.

Процесс бюджетирования сопровождается интенсивным информационным обменом и включает следующие этапы: планирование, контроль исполнения планов, анализ, корректировка планов.

Руководство процессом бюджетирования осуществляет ректор. Ректором устанавливается бюджетный регламент, который включает в себя: порядок разработки, представления, согласования, консолидации, проведения анализа и оценки исполнения бюджетов различных видов и уровней. Бюджетный процесс университета курирует вице-президент по финансам и развитию.

Модель процесса бюджетирования ИнЕУ показана на рисунке 1.

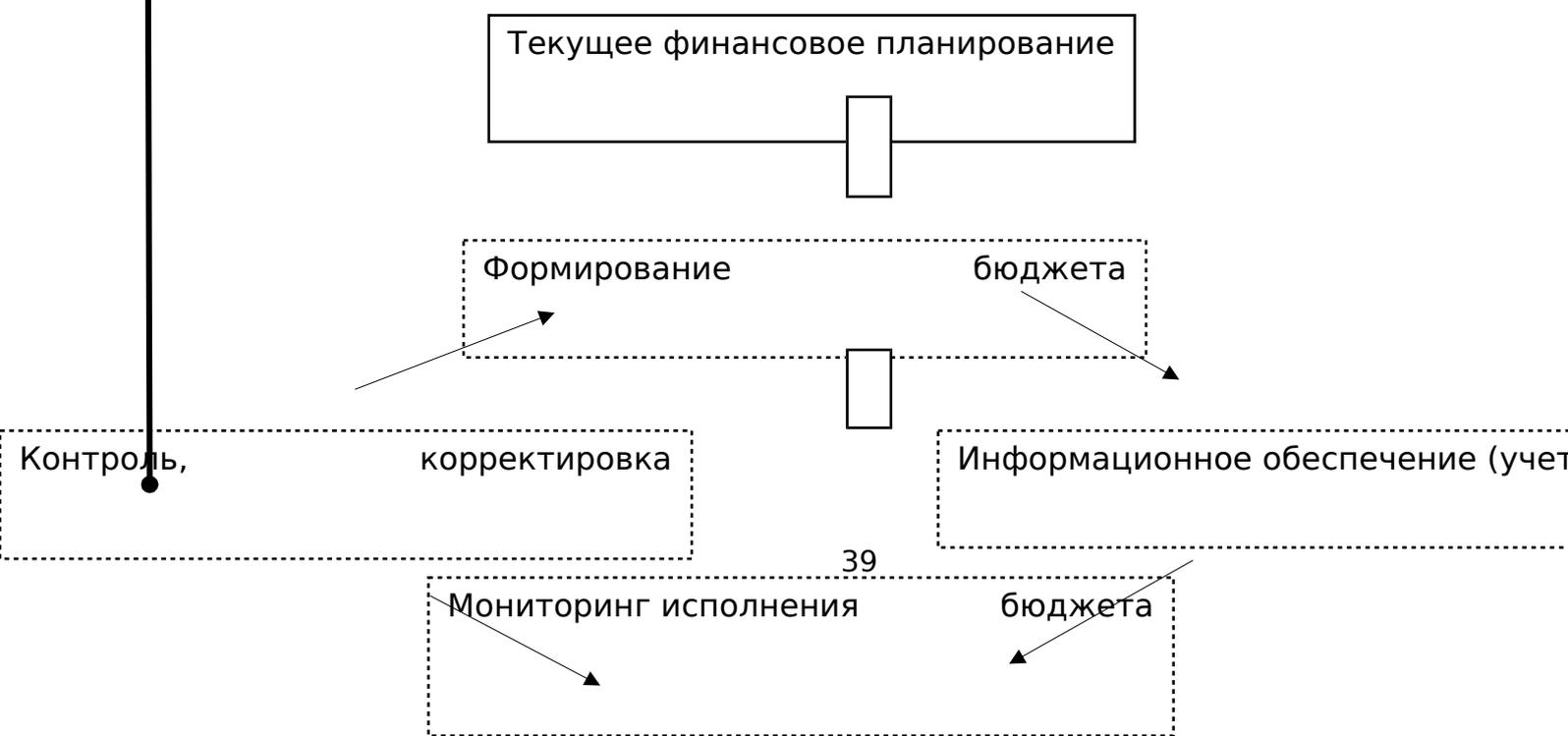


Рисунок 1. Модель процесса бюджетирования Инновационного Евразийского Университета

Примечание – составлен автором

Задачи бюджетирования в университете состоят в следующем:

- планирование основных финансовых показателей по направлениям деятельности вуза в целом и его структурных подразделений, сгруппированных по центрам финансовой ответственности;

- планирование доходов и расходов по различным направлениям деятельности, источникам финансирования, заказчикам и другим параметрам;

- планирование использования финансовых и других ресурсов;

- подготовка прогнозной управленческой финансовой отчетности;

- контроль исполнения бюджетного плана и подготовка отчетности по фактическому исполнению бюджета;

- анализ возможных изменений финансового состояния предприятия в результате реализации бюджетного плана и возможность заблаговременной корректировки планов.

Система финансового планирования университета разрабатывается в двух уровнях: сводные бюджеты по вузу в целом и бюджеты доходов и расходов конкретных ЦФО. ЦФО (бюджетодержатели) в университете являются руководители высшего звена, курирующие определенные направления в деятельности вуза, которые представлены в таблице 6, и руководители среднего звена, курирующие основные структурные подразделения, непосредственно участвующие в процессе предоставления образовательных услуг.

Таблица 6. Направления деятельности университета, курируемые бюджетодержателями

Бюджетодержатель	Наименование направления
Наблюдательный совет	Содержание университета (капитальный ремонт, развитие материальной базы), налогообложение, банковские услуги
	СМК

Ректор	Постконтроль (лицензирование, аттестация, аккредитация)
Проректор по учебно-методической работе и качеству образования	Учебно-методическая работа
	Приобретение учебно-методической и научной литературы, учебной документации
Проректор по инновационным технологиям	Компьютерное и информационное (программное) обеспечение структурных подразделений, интернет-услуги
	Развитие дистанционного обучения
Проректор по научной работе и международным связям	Научная работа (в т.ч. командировки по защите и подготовке научных диссертаций)
	Функционирование ученого совета
Проректор по социальной и молодежной политике	Приемная кампания
	Воспитательная работа и организация мероприятий
	Медицинское обслуживание
Проректор по административно-хозяйственной работе	Хозяйственное обслуживание университета (в т.ч. обеспечение корпусов в сфере коммунальных услуг, охраны, ремонта, содержание автопарка)
	Развитие материальной базы
Директора Академий	Повышение квалификации ППС
	Развитие учебно-лабораторной базы кафедр и факультетов

С целью повышения уровня децентрализации в финансовом управлении, расходы по некоторым направлениям могут включаться в бюджеты руководителей разных уровней. При формировании бюджетов ЦФО применяется смешанная модель. Модель планирования «снизу-вверх» применяется для приоритетных расходов, которые необходимы для обеспечения качественного предоставления образовательных услуг. К ним относятся:

- развитие материальной базы: приобретение мебели, прочего оборудования и материалов;
- развитие учебно-лабораторной базы: приобретение оборудования, технических средств обучения;
- развитие учебно-лабораторной базы: приобретение компьютерной техники и комплектующих;
- организация мероприятий и воспитательная работа;
- внедрение СМК;
- аккредитация вуза;
- повышение квалификации ППС;
- развитие дистанционного обучения.

Для остальных видов затрат применяется модель «сверху-вниз».

С целью систематизации расходная часть бюджета в университете представлена постатейной спецификацией. Ниже приведен перечень статей затрат:

- заработная плата с отчислениями
 - командировочные расходы
 - содержание и обслуживание корпусов:
- а) коммунальные услуги

- б) расходы на охрану и пожарную сигнализацию
- в) услуги телекоммуникаций
- г) сотовая связь
- д) интернет-услуги
- е) эксплуатационные расходы
- ж) обслуживающий ремонт
 - з) капитальный ремонт
 - развитие материальной базы:
 - а) развитие УЛБ: приобретение компьютерной техники
 - б) развитие УЛБ: приобретение оборудования, технических средств обучения
 - в) расходы на программное обеспечение
 - г) техническое обслуживание, ремонт компьютерной и копировальной техники, приобретение комплектующих
 - д) приобретение учебно-методической и научной литературы
 - е) развитие дистанционного обучения
 - прочие расходы:
 - а) налоги
 - б) почтовые расходы
 - в) услуги банка
 - г) реклама
 - д) нотариальные услуги и прочие.

Разработка сводного бюджета и бюджетов ЦФО. Процесс разработки бюджетов на планируемый учебный год начинается с подачи бюджетодержателями заявок на финансирование по закрепленным за ними статьям бюджета с подробной посеместровой и помесечной разбивкой и конкретным перечнем расходов данных статей по целевому назначению в срок до 15 июля. Заявки оформляются на имя вице-президента по финансам и развитию и предоставляются в планово-экономический отдел. К 15 августа планово-экономический отдел подготавливает следующие расчеты в рамках бюджетного планирования:

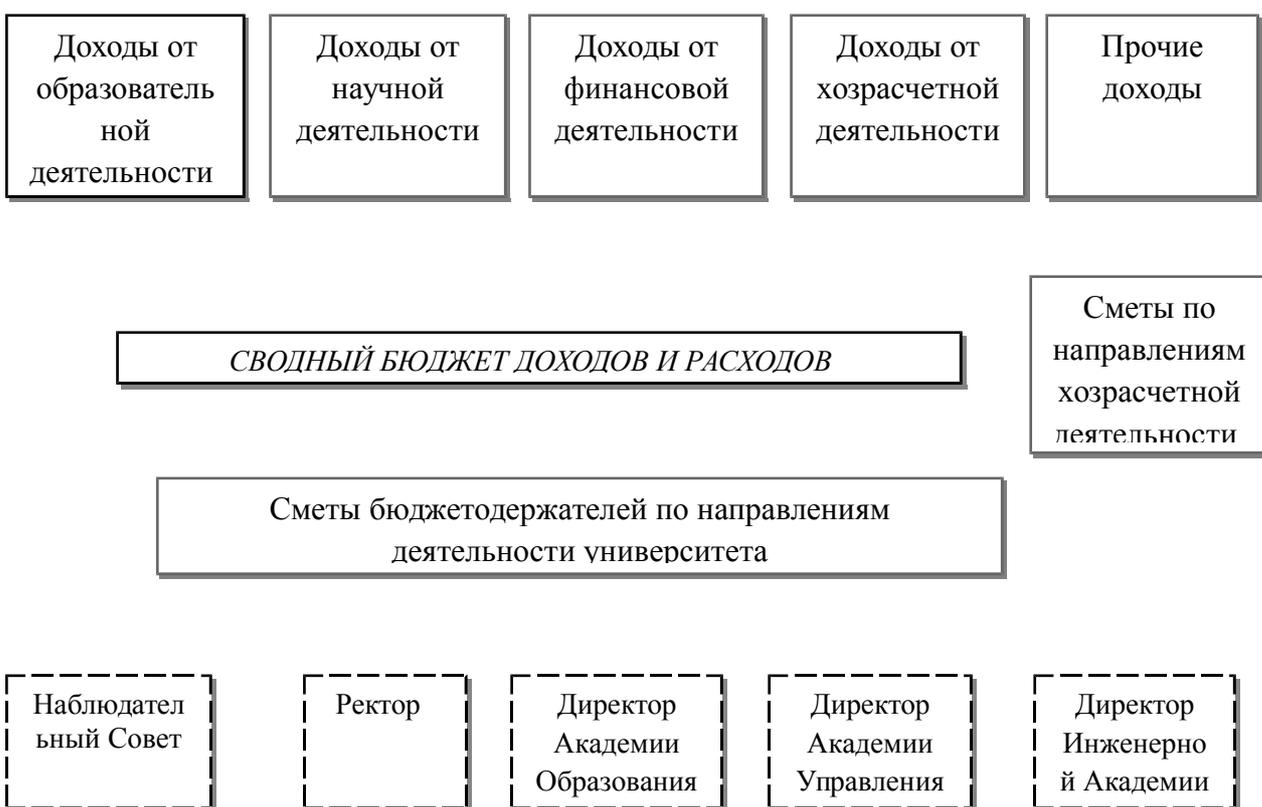
- предварительный бюджет доходов по основной деятельности в соответствии с данными о контингенте учащихся и стоимости обучения на предстоящий учебный год;
- предварительный бюджет доходов по неосновной деятельности на основе анализа прошедшего периода;
- предварительный бюджет расходов по статьям, независимым от заявок ЦФО, на основе анализа прошедшего периода и установленных нормативов;
- предварительный бюджет расходов согласно заявок ЦФО.

ЦФО имеет право ходатайствовать о выделении дополнительных статей расходов в его бюджете. Ходатайство предоставляется совместно с заявкой на новый бюджетный период в установленном порядке и форме с обоснованием

требуемой статьи расходов и суммы финансирования. В случае несвоевременного предоставления или непредставления заявки от ЦФО планово-экономический отдел оставляет за собой право корректировать самостоятельно финансирование либо исключить определенные статьи затрат из бюджета ЦФО. К 20 августа планово-экономический отдел на основе предоставленной и проанализированной информации готовит предварительный сводный бюджет доходов и расходов, а также бюджеты доходов и расходов ЦФО и передает их на рассмотрение начальнику УЭиФ.

После прогнозного составления сводного бюджета доходов и расходов университета суммы финансирования, представленные в заявке ЦФО, могут корректироваться в соответствии с бюджетом доходов и установленной руководством вуза нормативной долей расходов. До 25 августа прогнозный бюджет доходов и расходов всех ЦФО и сводные бюджеты передаются на рассмотрение в бюджетный комитет. Бюджетный комитет - коллегиальный орган, состоящий из менеджеров высшего звена и руководства финансово-экономического блока, к компетенции которого относится утверждение и контроль исполнения бюджетных планов университета. После предварительного рассмотрения бюджетный комитет организует заседание с приглашением руководителей ЦФО для обоснования и защиты затребованных бюджетных средств. По результатам заседаний бюджетного комитета бюджеты ЦФО и сводный бюджет подлежат утверждению в соответствии со всеми замечаниями и поправками. Утвержденные бюджеты направляются руководителям соответствующих центров для работы в течение бюджетного периода.

Структура сводного бюджета университета представлена на рисунке 2.



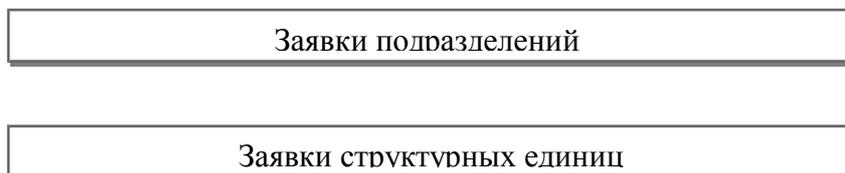


Рисунок 2. Структура бюджета ИнЕУ

Примечание – составлен автором

Исполнение бюджетов. Планово-экономический отдел университета, обрабатывая информацию о доходах и расходах, составляет формы анализа исполнения его бюджета. Эта информация ежемесячно предоставляется бюджетодержателю, который следит за фактическим исполнением бюджета и вносит текущие корректировки в план расходов. В конце учебного года бюджетодержатель совместно с планово-экономическим отделом анализирует выполнение плана по доходам и расходам и, опираясь на стратегический план, составляет бюджет на следующий учебный год.

Информация об исполнении сводного бюджета расходов и расходов ЦФО ежемесячно (информационная справка об исполнении бюджета расходов) готовится в планово-экономическом отделе на основании отчетности согласно утвержденному перечню документов до 15 числа месяца, следующего за отчетным.

Отклонение по статьям бюджетных затрат, по которым ЦФО подавали заявки, допускается в пределах 15 процентов профицита/дефицита за отчетный месяц. Отклонение в освоении годового бюджета недопустимо без предварительного согласования с бюджетным комитетом. Корректировка статей бюджетных расходов может производиться по инициативе бюджетодержателей только по тем статьям, по которым производились заявки. Бюджетодержатель должен представить заявку на имя начальника УЭиФ об изменении необходимых статей бюджета с обоснованием дополнительно требуемого финансирования либо бюджетного изъятия. Срок подачи заявки – не позднее 15 числа месяца, предшествующего месяцу, в котором планируется введение изменений. Корректировка статей бюджетных расходов ЦФО, которые не зависят от заявок бюджетодержателей, может производиться по решению руководства университета. Разработка и утверждение годового бюджета доходов и расходов, а также составление документов по исполнению бюджета являются строго обязательными.

Рассмотрим динамику доходов и затрат университета. Данные приведены в таблицах 7, 8.

Таблица 7. Динамика роста показателей дохода ИнЕУ, в процентах

Виды деятельности	2010-2011 учебный год	2011-2012 учебный год	Откло- нение	2012-2013 учебный год	Откло- нение
1	2	3	4	5	6
Доходы от образовательной деятельности, в т.ч.					
- индивидуальные заказчики	71,0%	65,4%	-5,6%	74,1%	8,6%
- государственный заказ	21,1%	24,1%	3,0%	15,1%	-8,9%
- гранты, спонсорская помощь	0,1%	0,4%	0,3%	1,0%	0,6%
Доходы от научной деятельности	0,6%	0,2%	-0,4%	1,4%	1,2%
Доходы от хозрасчетной деятельности	3,7%	2,5%	-1,2%	3,3%	0,9%

Продолжение таблицы 7

1	2	3	4	5	6
Доходы от финансовой деятельности (вознаграждения по депозитам)	2,2%	5,6%	3,5%	3,7%	-1,9%
Прочие доходы	1,3%	1,7%	0,4%	1,3%	-0,5%
Всего	100,00	100,00	х	100,00	х

Анализ динамики показателей дохода за представленные учебные годы свидетельствует об увеличении дохода, как от основной образовательной деятельности, так и дохода от хозрасчетной деятельности, дохода от выполнения научно-исследовательских работ.

Рассматривая структуру дохода в разрезе поступающих средств и сопоставляя 2011-2012 учебный год с 2012-2013 годом, нужно отметить в целом увеличение дохода. Хотелось бы отметить, что по сравнению с предыдущим годом увеличился доход от выполнения научно-исследовательских работ и составил 1,4 процента в общем объеме доходов, также вырос доход от хозрасчетной деятельности подразделений университета (на 0,9 процента). Прирост дохода от индивидуальных заказчиков составило 8,6 процента.

По-прежнему наиболее значимым направлением, способствующим повышению доходности университета, является формирование контингента студентов, обучающихся по государственному образовательному заказу. Доля поступлений от государственного заказа в общем доходе вуза в 2012-2013 году составила 15,1 процента, что на 8,9 процента меньше по сравнению с 2011-2012 годом. Основной причиной явилась потеря контингента обучающихся.

Таблица 8. Динамика затрат университета, в процентах

Статьи затрат	2010-2011 учебный год	2011-2012 учебный год	Отклонение	2012-2013 учебный год	Отклонение
Зарботная плата с отчислениями	64,2	71,0	6,8	78,9	7,9
Командировочные расходы	0,4	0,5	0,1	0,6	0,1
Содержание и обслуживание корпусов	16,5	12,4	-4,1	10,9	-1,5
Развитие материальной базы	15,1	12,2	-2,9	2,8	-9,4
Прочие расходы	3,8	3,9	0,1	6,8	2,9
	100,00	100,00	X	100,00	X

Как видно из таблицы 8, наибольший удельный вес в структуре затрат вуза занимает зарботная плата. Этот показатель с каждым последующим анализируемым периодом имеет тенденцию к увеличению (соответственно на 6,8 и 7,9 процентов). Высокий показатель статьи «Содержание и обслуживание корпусов» в 2010-2011 учебном году связан с тем, что в этот период затраты вуза были увеличены за счет проведения капитального ремонта. Одним из показателей устойчивости университета является сохранность и развитие его учебно-лабораторной и материальной базы. Самый высокий показатель зафиксирован в 2010-2011 году, так как в бюджете вуза было запланировано расширение библиотечного фонда, обновление компьютерной техники.

Основные бюджеты университета: основные бюджеты, специальные бюджеты, бюджет развития, бюджет расходов на приобретение литературы, бюджет расходов на повышение квалификации сотрудников, бюджет расходов по организации мероприятий и воспитательной работе, бюджет расходов на проведение приемной кампании, бюджет расходов на развитие дистанционной технологии, бюджет расходов на внедрение CRM.

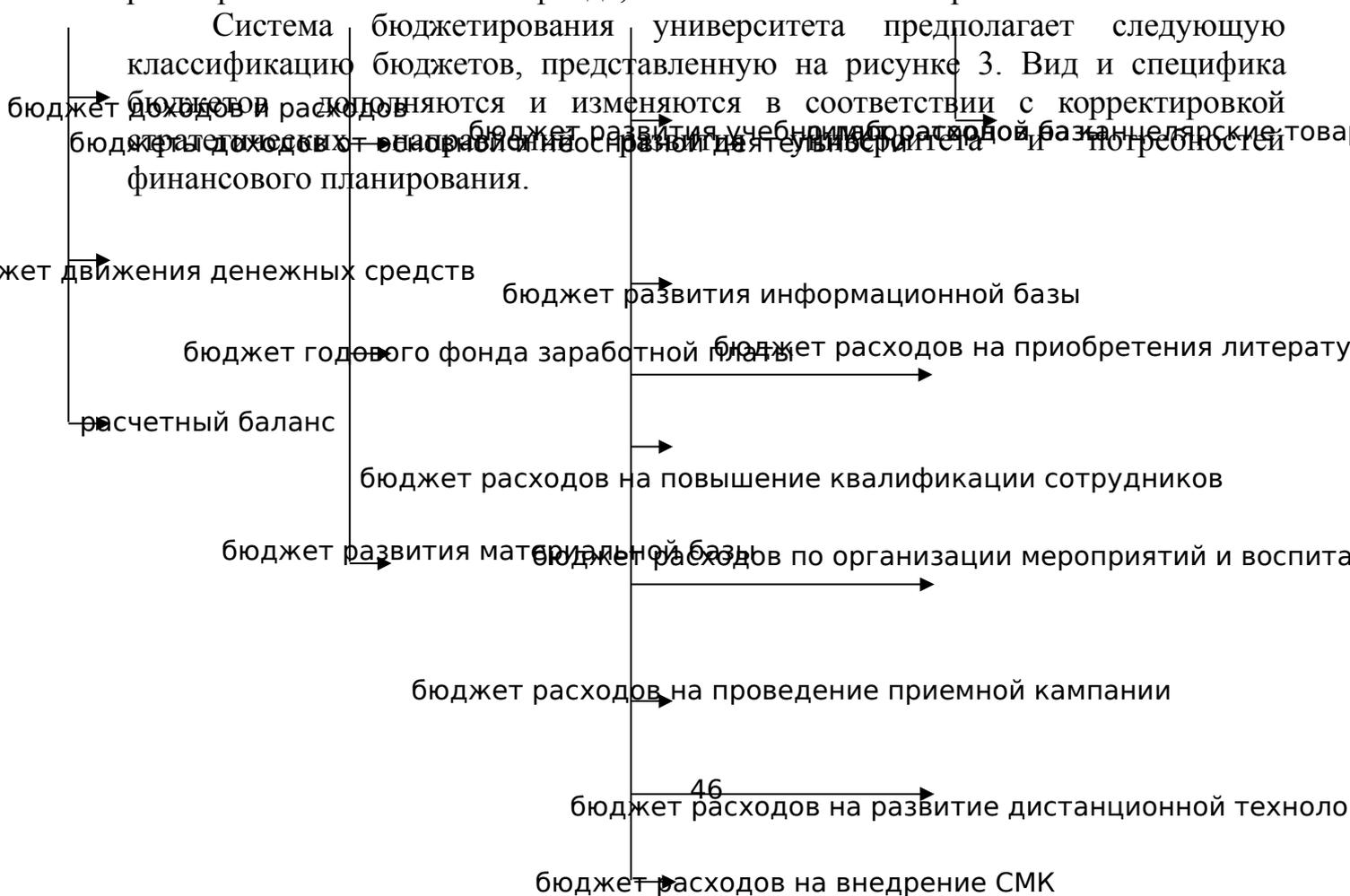


Рисунок 3. Виды бюджетов

Обоснованность распределения финансовых ресурсов между бюджетами разных уровней является важной задачей не только для университета, но и для академий вуза. Финансовые взаимоотношения между академиями и вузом обеспечиваются движением соответствующих потоков финансовых ресурсов и соблюдением установленных нормативов.

Руководством университета определяются приоритетные направления на текущий год и формируются бюджеты для реализации данных направлений. Так, например, в 2007-2008 учебном году были определены следующие направления: внедрение СМК, развитие дистанционного обучения; в 2008-2009 году – прохождение институциональной аккредитации и международной аттестации специальностей.

Распределение финансовых ресурсов по экономическим статьям бюджетной спецификации определяется в первую очередь необходимостью производить социально значимые выплаты работникам университета заработную плату, включая разного рода доплаты и надбавки, стипендии и пособия студентам. Также в основе распределения финансовых ресурсов университета лежит принцип функционирования вуза как объекта, т.е. финансирования его способности обучать определенный контингент студентов и содержать (обеспечивать функционирование) находящиеся в нем материальные объекты. С этой целью формируются бюджеты на развитие материально-технических, учебно-лабораторных баз, на приобретение информационно-технических средств и библиотечных ресурсов. Управления (службы), курирующие данные направления проводят анализ имеющихся средств по следующим критериям: наличие, обеспеченность на одного студента (соответствие нормативам), степень новизны и современности.

На основе сравнительного анализа формируется потребность университета и его структурных подразделений в материально-технических,

учебно-лабораторных, библиотечных и информационно-технических средствах. Вся информация сводится в бюджет.

Использование финансовых ресурсов производится исключительно по статьям спецификации бюджета, а неизбежные в реальной действительности отклонения (аварии, ремонт, приобретение дорогостоящего оборудования и т.п.) компенсируются перераспределением части этих средств.

Значение бюджетирования в вузе состоит в том, что оно:

- представляет стратегические и тактические цели университета в виде конкретных финансовых показателей;
- выявляет возможность реализации программ и планов развития вуза с точки зрения обеспеченности их финансовыми ресурсами;
- позволяет определить приоритеты развития университета в условиях ограниченности финансовых ресурсов;
- определяет размеры финансирования подразделений университета из различных источников;
- позволяет проконтролировать целевой характер и эффективность использования финансовых ресурсов.

2.2 Анализ затрат по направлениям деятельности университета

В современных условиях одним из наиболее важных факторов управления организацией является финансовый результат. Финансовый результат независимо от сферы и деятельности компании определяют затраты. Для того чтобы управлять затратами, необходимо сопоставить уровень затрат и результат, полученный в ходе деятельности хозяйствующего субъекта. Уровень затрат является определяющим при расчете основных экономических показателей эффективности деятельности организации.

Для ведения образовательного процесса на высоко техническом уровне современные вузы несут огромные затраты, грамотное управление которыми позволит эффективно работать и своевременно выявлять и рационально использовать внутренние резервы организации. В существующих условиях хозяйствования руководство вузов принимает управленческие решения на основе данных бухгалтерского учета. В первую очередь это касается вопросов организации учета затрат и источников их возмещения. С затратами тесно связан показатель – себестоимость продукции (работ, услуг). В себестоимости, как в синтетическом показателе, отражаются многие стороны производственной и финансово-хозяйственной деятельности организации. От уровня себестоимости зависят размер прибыли и уровень рентабельности. Чем экономичнее организация использует свои ресурсы, тем значительнее эффективность ее производственного процесса. Себестоимость является качественным показателем, в котором отражаются результаты хозяйственной деятельности организации, ее достижения и имеющиеся резервы. Одной из актуальных проблем методологии и практики учета затрат в вузах является порядок исчисления себестоимости образовательных услуг.

Система управления затратами вуза представляет собой реализацию управленческого учета и предполагает выполнение следующих функций:

- учет затрат университета по направлениям деятельности;
- выделение затрат на образовательную деятельность из общих затрат вуза;
- определение фактических затрат на подготовку специалиста;
- анализ затрат на обучение и связанных с ними экономических показателей (определение степени влияния статей затрат на финансовые результаты деятельности центров затрат);
- анализ обоснованности затрат на образовательные услуги;
- планирование затрат на обучение одного студента конкретной специальности (формирование цены);
- разработка проектов и принятие управленческих решений в пользу специальности, направления, формы обучения, методов обучения и т.п.

Образовательный процесс является основным бизнес-процессом университета. Поэтому основной составляющей стоимости финансовых потоков университета являются затраты на подготовку специалиста - каждая образовательная программа является носителем затрат. Затраты представляют собой имеющиеся в распоряжении вуза активы – трудовые, финансовые, материальные, технические, информационные и технологические ресурсы.

Основными задачами учета затрат на производство и калькулирование себестоимости образовательных услуг являются:

- учет объема, ассортимента и качества оказанных услуг и контроль выполнения плана по этим показателям;
- учет фактических затрат по образовательным услугам и контроль за использованием материальных, трудовых и других ресурсов, за соблюдением установленных смет расходов;
- калькулирование себестоимости образовательных услуг и контроль выполнения плана по себестоимости;
- выявление результатов деятельности структурных подразделений;
- выявление резерва снижения себестоимости образовательных услуг.

Одна из задач калькулирования себестоимости образовательных услуг состоит в том, чтобы правильно распределить затраты по объектам, т.е. отнести эти затраты на каждый курс, каждую группу и каждого студента в той мере, в какой они отражают стоимость используемых ресурсов в соответствии с фактической степенью участия последних в процессе образования. Для решения данной задачи необходимо калькулировать себестоимость образовательных услуг по всем специальностям, формам и срокам обучения и обеспечивать управление затратами путем их оперативного анализа, соизмерения и сопоставления. Необходимость распределения затрат

обусловлена наличием нескольких объектов калькулирования. Затраты должны быть распределены между различными специальностями, формами и сроками обучения в рамках образовательной деятельности. Основой распределения затрат могут быть выбраны различные принципы.

Одно из основных условий получения достоверной информации о себестоимости продукции - четкое определение состава производственных затрат. Данные учета затрат используются для текущего принятия управленческих решений, а также для контроля и анализа отклонений от нормативных или плановых показателей. В связи с этим данные бухгалтерского учета затрат вуза должны обеспечивать сопоставимость плановых (сметных) и отчетных показателей в отношении состава и классификации затрат, объектов и единиц калькулирования, способов распределения затрат.

Себестоимость образовательных услуг складывается из различных видов затрат, зависящих и не зависящих от работы вуза, вытекающих из характера его деятельности и не связанных с ней непосредственно. Правильный выбор методов учета затрат в образовательных учреждениях требует определения их содержания путем критического анализа существующих методов учета затрат в нормативных и методических документах. Точность определения затрат на обучение и калькулирования себестоимости образовательных услуг зависит от хорошо организованного аналитического учета затрат и выбора калькуляционных объектов. Выбранные методы управленческого учета должны давать возможность определения и анализа тенденций изменения величины затрат в образовательном учреждении с целью оценки и интерпретации учетных данных, принятия внутренними пользователями своевременных и эффективных управленческих решений.

В университете создана целостная система внутренних нормативных документов, соответствующая законодательным актам, обеспечивающая эффективную образовательную деятельность.

Основные принципы формирования состава себестоимости определены Кодексом Республики Казахстан «О налогах и других обязательных платежах в бюджет (Налоговый кодекс) с изменениями и дополнениями по состоянию на 01.01.2013 г., стандартами МСФО, Законом Республики Казахстан «Об образовании» от 27 июля 2007 года № 319-III (с изменениями и дополнениями по состоянию на 24.10.2011 г.), а также следующими законодательными актами и нормативными документами, регулирующими деятельность организаций высшего профессионального образования Республики Казахстан.

Государственный стандарт Республики Казахстан «Образование высшее профессиональное. Материально-техническая база организаций образования» СТ РК 1158-2002. Требования данного стандарта обязательны для применения органами государственного управления, организациями высшего профессионального образования, независимо от их статуса, форм собственности и ведомственной подчиненности. Одной из целей настоящего стандарта является «установления необходимых норм, правил, характеристик

... к материально-технической базе организаций ВПО». Согласно пункту 8.3 раздела «Финансовые ресурсы» «Плановые минимальные расходы на один год обучения студента должны соответствовать уровню расходов, предусмотренных постановлением Правительства Республики Казахстан по утверждению государственного заказа на подготовку специалиста с высшим профессиональным образованием на соответствующий учебный год» [16].

Приказом и.о. Министра образования и науки Республики Казахстан от 7 августа 2009 г. № 374 «Об утверждении финансовых нормативов по высшему и послевузовскому образованию» утверждены: нормы расчета стоимости обучения одного обучающегося в высших учебных заведениях Республики Казахстан по государственному образовательному заказу; а также перечень наименований должностей, относящихся к профессорско-преподавательскому составу, учебно-вспомогательному, административно-управленческому, обслуживающему и прочему персоналу, применяемый при разработке и утверждении штатных расписаний высших учебных заведений, подведомственных Министерству [17].

Приказ и.о. Министра образования и науки Республики Казахстан от 10 августа 2009 года № 381 «Об утверждении Методических рекомендаций по планированию расходов на подготовку кадров с высшим и послевузовским образованием и расчету расходов на обучение одного обучающегося». В методических рекомендациях, утвержденных данным приказом «планирование расходов по высшим учебным заведениям осуществляется исходя из контингента обучающихся в разрезе направлений подготовки специалистов, форм обучения (очная, вечерняя, заочная) и денежных и натуральных норм и нормативов, определяющих расходы на образование». «В расходы на подготовку кадров с высшим и послевузовским образованием включаются:

- заработная плата профессорско-преподавательского, учебно-вспомогательного, административно-управленческого, обслуживающего и прочего персонала;
- дополнительные денежные выплаты и почасовой фонд оплаты труда;
- налоги и обязательные платежи в бюджет;
- расходы на профессиональную практику и стажировку обучающихся;
- коммунальные расходы;
- расходы на приобретение учебно-методической литературы;
- прочие расходы (банковские услуги, обслуживание компьютерной техники, приобретение канцелярских и других хозяйственных товаров, расходы на приобретение продуктов питания для отдельных категорий обучающихся, состоящих в соответствии с решениями Правительства Республики Казахстан на полном государственном обеспечении, приобретение медикаментов и изделий медицинского назначения для медицинских специальностей).» [18].

Согласно пункту 27 методических рекомендаций «Расходы на обучение одного обучающегося определяются путем деления всех расходов вуза, не зависимо от источника финансирования, на приведенный среднегодовой контингент обучающихся ...». Приведенный контингент обучающихся рассчитывается по следующим коэффициентам:

- студенты очной формы обучения - 1,0;
- студенты вечерней формы обучения - 0,5;
- студенты заочной формы обучения - 0,25.

Кроме выше перечисленных документов в расчете себестоимости образовательных услуг используются Постановление Правительства от 02.11.1998 N 1118 «О нормативах потребления электроэнергии, тепла на отопление, горячей и холодной воды и других коммунальных услуг по организациям, финансируемым из средств бюджета», Постановление Правительства Республики Казахстан №1400 от 29 декабря 2007 г. «О системе оплаты труда гражданских служащих, работников организаций, содержащихся за счет средств государственного бюджета, работников казенных предприятий», санитарные нормы и правила.

При калькулировании себестоимости образовательных услуг финансовая служба университета руководствуется следующими нормами расчета стоимости, представленными в таблице 9.

Таблица 9. Нормы расчета стоимости обучения 1 обучающегося

Статья затрат	Нормы расчета стоимости обучения 1 обучающегося	Регулирующий законодательный документ
1	2	3
Заработная плата ППС, УВП, АУП, обслуживающего и прочего персонала	50%	Постановления Правительства Республики Казахстан №1400 от 29 декабря 2007 г. «О системе оплаты труда гражданских служащих, работников организаций, содержащихся за счет средств государственного бюджета, работников казенных предприятий» и № 1394 от 29 декабря 2007 года «Об утверждении Единых правил исчисления средней заработной платы»
Дополнительные денежные выплаты и почасовой фонд оплаты труда	7%	
Налоги и обязательные платежи в бюджет	-	Налоговый Кодекс Республики Казахстан
Расходы на профессиональную практику и стажировку студентов	40%	Постановление Правительства РК от 22 сентября 2000 года № 1428 «Об утверждении Правил о служебных командировках в пределах Республики

		Казахстан работников государственных учреждений, содержащихся за счет средств государственного бюджета, а также депутатов Парламента Республики Казахстан»
<p>Коммунальные расходы (рассчитываются на основании норм общей площади на основе СНиП 2.08.02-89 по следующим нормам:</p> <ul style="list-style-type: none"> – расход горячей воды на 1 обучающегося в год – расход холодной воды, включая канализацию, на 1 обучающегося в год – расход тепла в г/кал на 1 кв. метр площади в год – расход электроэнергии на 1 кв. метр площади в год 	<p>2,1 куб.см.</p> <p>7,7 куб.см.</p> <p>0,339 г/кал</p> <p>14 Квт/час</p>	<p>Постановление Правительства РК от 2 ноября 1998 г. № 1118 «О нормативах потребления электроэнергии, тепла на отопление, горячей и холодной воды и других коммунальных услуг по организациям, финансируемым из средств бюджета»</p>

Продолжение таблицы 9

1	2	3
Расходы на приобретение учебно-методической и научной литературы	5-кратный ММРП на 1 обучающегося	Приказ Министра образования и науки от 7 августа 2009 года № 374 «Об утверждении финансовых нормативов по высшему и послевузовскому образованию»
Затраты на приобретение и капитальный ремонт основных средств	10-кратный ММРП на 1 обучающегося	
Расходы на обслуживание оргтехники, приобретение мягкого инвентаря в общежитие, хоз. товаров	5-кратный ММРП на 1 обучающегося	
Прочие расходы	Не более 10 % к сумме вышперечисленных расходов	Раздел 8 п. 21 приказа и.о. Министра образования и науки Республики Казахстан от 10 августа 2009 года № 381 «Об утверждении Методических рекомендаций по планированию расходов на подготовку кадров с высшим и послевузовским образованием и расчету расходов на обучение одного обучающегося»

Основными факторами, определяющими структуру затрат на образовательный процесс, являются:

- структура учебной нагрузки,

- режим занятий,
- квалификация профессорско-преподавательского состава,
- состояние материально-технической базы для организации учебного процесса,
- количество учащихся и т.д.

Смета является определяющим понятием для организации планирования и управленческого учёта доходов и расходов. От того, насколько разработана практическая классификация смет, зависит показательность группировки доходов и расходов в выходных формах. Сметы формируются по отдельным видам средств, получаемых университетом (источникам финансирования). Это такие источники, как доходы от оказания образовательных услуг, в т.ч. из государственного бюджета, спонсорские гранты, проценты по депозитам, средства, получаемые от выполнения научно-исследовательских работ, доходы от проведения курсов, семинаров, конференций и другие виды хозрасчетной деятельности. Часть доходов, в зависимости от вида деятельности подразделения, образует основу общеуниверситетской сметы.

В ИнЕУ разработана практическая классификация смет, позволяющая обобщать затраты по направлениям деятельности вуза. Такая классификация позволяет определить затраты на подготовку по программам высшего образования и затраты по направлениям хозрасчетной деятельности.

В таблице 10 представлены основные статьи затрат (согласно нормативным документам) по основной образовательной деятельности университета.

Таблица 10. Динамика затрат по основной образовательной деятельности, в тысячах тенге

Статьи затрат	2010-2011 учебный год	2011-2012 учебный год	Отклонение	2012-2013 учебный год	Отклонение
Заработная плата, в т.ч. дополнительные денежные выплаты и почасовой фонд оплаты труда	566 541	614 311	47 770	666 109	51 798
Налоги и обязательные платежи в бюджет	83 444	90 999	7 555	99 238	8 239
Расходы на профессиональную практику	10 455	11 362	907	12 348	986
Коммунальные расходы	24 560	27 914	3 354	31 726	3 812
Расходы на приобретение учебно-методической и научной литературы	20 609	21 865	1 256	23 198	1 333
Затраты на приобретение и капитальный ремонт основных средств	85 247	94 379	9 132	104 489	10 110
Расходы на приобретение оборудования для организации	43 105	45 705	2 600	48 462	2 757

учебного процесса					
Расходы на обслуживание оргтехники, приобретение мягкого инвентаря в общежитие, хозяйственных товаров	22 587	24 154	1 567	25 830	1 676
Прочие расходы	85 655	93 069	7 414	101 125	8 056
Всего расходов	942 203	1 023 758	-	1 112 524	-

Анализируя данные статей затрат 2012-2013 учебного года видно, что основная доля текущих расходов приходится на оплату труда (59,87процента), значительно меньше составляют налоги и обязательные платежи в бюджет отчисления на социальные нужды (8,92 процента), затраты на приобретение и капитальный ремонт основных средств (9,39 процента), расходы на профессиональную практику (9,09 процента). Доли остальных видов расходов заметно меньше.

На рисунке 4 представлена диаграмма, характеризующая статьи затрат по образовательной деятельности за 2012-2013 учебный год.

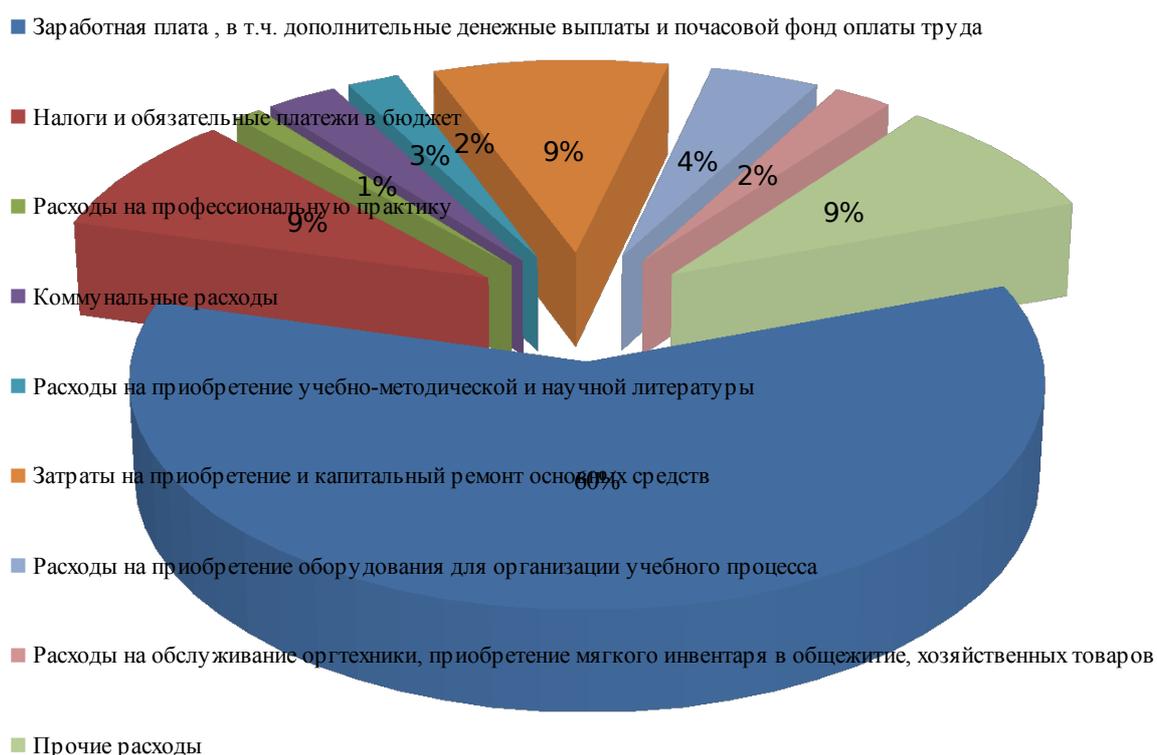


Рисунок 4. Статьи затрат по основной образовательной деятельности ИнЕУ за 2012-2013 учебный год

Большая часть затрат университета приходится на образовательную деятельность (свыше 90 процентов). Это соотношение наблюдается по большинству видов затрат, за исключением связанных с приобретением оборудования и другими материальными затратами, поскольку именно эти виды затрат обеспечивают проведение не только образовательной, но и иной деятельности.

В числе других источников доходной части бюджета университета – средства, получаемые от выполнения хозрасчетной деятельности. Основные требования и принципы организации деятельности хозрасчетных подразделений, создаваемых при университете, регулируются Положением «О работе хозрасчетного подразделения» [19]. Положение разработано с целью обеспечения экономической устойчивости университета посредством диверсификации доходов по видам предоставляемых услуг. Для подтверждения целесообразности функционирования хозрасчетного подразделения до начала предполагаемой деятельности, руководителем подразделения составляется программа деятельности подразделения. В дальнейшем такая программа должна составляться ежегодно на каждый последующий учебный год. При составлении программы, а также при осуществлении текущей деятельности хозрасчетное подразделение должно руководствоваться стратегическими направлениями развития вуза. Хозрасчетное подразделение работает на принципах самофинансирования и самоокупаемости. Качество услуг хозрасчетных подразделений и организация их деятельности должны соответствовать установленным нормам, стандартам и способствовать формированию имиджа университета, как инновационного, динамично развивающегося, конкурентоспособного и социально-ответственного вуза. Все доходы и расходы хозрасчетного подразделения, движение средств отражаются на его лицевом счете. Все виды расходов производятся при наличии средств на лицевом счете. Основанием для произведения расходов является смета расходов по каждому виду услуг хозрасчетного подразделения, представленная в таблице 11.

Таблица 11. Типовая смета расходов по оказанию услуг хозрасчетным подразделением ИнЕУ

Статьи затрат	Сумма затрат, тенге
1	2
Исходные данные:	
Количество учебных часов, всего в т.ч.:	
<i>теоретических</i>	
<i>практических</i>	
<i>в компьютерном классе</i>	
<i>и т.д.</i>	

Количество слушателей в группе, чел.	
Срок обучения, мес.	
Количество групп	
Часовая ставка преподавателя, тенге	
Стоимость сертификата (удостоверения, свидетельства), тенге	
Площадь аудитории № _____, кв. м.	
Заработная плата ППС: <i>(часовая оплата преподавателей * количество часов)</i>	
Заработная плата методиста	
Социальный налог	
Итого зарплата и социальный налог (стр.1+стр.2+стр.3)	
Коммунальные услуги и содержание помещений: <i>(стоимость содержания 1 кв. м здания в месяц /среднее кол-во часов использования аудитории в месяц*S ауд. *количество часов по смете)</i>	
Питание (кофе-брейк): <i>(стоимость питания (кофе-брейка)*количество дней*количество слушателей)</i>	
Проезд: <i>(стоимость проезда*количество дней*количество слушателей)</i>	
Медицинский осмотр <i>(стоимость осмотра за 1 человека*количество слушателей)</i>	

Продолжение таблицы 11

1	2
Сертификаты	
Методическое обеспечение: <i>(стоимость набора и распечатки 1 листа * количество слушателей*количество листов)</i>	
Расходы на канцтовары	
Транспортные расходы	
Расходы по приему ППС (если лектор сторонний): <i>(питание, проживание, проезд, трансферт с вокзала или с аэропорта)</i>	
Приобретение учебно-наглядных пособий	
Прочие расходы	
Накладные расходы	
Итого расходы	
В расчете на 1 слушателя за полный курс <i>(итого расходы / количество слушателей в группе)</i>	
Принятая стоимость на слушателя курса	
Доход	
Чистый доход:	
Развитие ИНЕУ 30%	
Развитие МТБ хозрасчетной структуры 15%	
Фонд руководителя х/расчетной структуры 55%	
Начальник УЭиФ	
Начальник ПЭО	
Экономист ПЭО	
Согласовано:	
Руководитель хозрасчетной структуры	

В таблице 12 представлена динамика показателей доходов и расходов одного из хозрасчётных подразделений ИнЕУ за 3 года.

Таблица 12. Динамика дохода и расходов по организации курсов ИПК ИнЕУ, в тенге

Статьи затрат	2011 год	2012 год	2013 год
1	2	3	4
<i>Исходные данные:</i>			
Количество учебных часов, всего в т.ч.:	72	72	72
<i>теоретических</i>	54	54	54
<i>практических</i>	18	18	18
Количество слушателей в группе, чел.	15	15	15
Срок обучения, мес.	1	1	1
Количество групп	1	1	1
Часовая ставка преподавателя, тенге	850	1000	1200
Стоимость сертификата (удостоверения, свидетельства), тенге	70	85	100

Продолжение таблицы 12

1	2	3	4
Площадь аудитории № _____, кв. м.	32	32	32
Статьи затрат	Сумма затрат, тенге		
Заработная плата ППС: <i>(часовая оплата преподавателей * количество часов)</i>	61 200	72 000	86 400
Заработная плата методиста	3 000	4 000	5 000
Социальный налог	6 356	7 524	9 049
Итого зарплата и социальный налог (стр.1+стр.2+стр.3)	70 556	83 524	100 449
Коммунальные услуги и содержание помещений: <i>(стоимость содержания 1 кв. м здания в месяц /среднее кол-во часов использования аудитории в месяц*S ауд. *количество часов по смете)</i>	6 600	7 200	7 800
Питание (кофе-брейк): <i>(стоимость питания (кофе-брейка)*количество дней*количество слушателей + лектор)</i>	16 800	22 400	28 000
Сертификаты	1 050	1 275	1 500
Методическое обеспечение: <i>(стоимость набора и распечатки 1 листа *количество слушателей*количество листов)</i>	2 520	3 150	4 410
Расходы на канцтовары	1 500	2 250	2 700
Прочие расходы	800	1 000	1 200
Накладные расходы 7% от дохода	10 500	12 600	14 700
Итого расходы	110 326	133 399	160 759
В расчете на 1 слушателя за полный курс <i>(стр.12 / количество слушателей в группе)</i>	7 355	8 893	10 717

Принятая стоимость на слушателя курса	10 000	12 000	14 000
Доход	150 000	180 000	210 000
Чистый доход:	39 674	46 601	49 241
Развитие ИнЕУ 30%	11 902	13 980	14 772
Развитие МТБ хозрасчетной структуры 15%	5 951	6 990	7 386
Фонд руководителя х/расчетной структуры 55%	21 821	25 631	27 083

Данные таблицы свидетельствуют, что показатели расходов и получаемого дохода с каждым последующим анализируемым периодом увеличиваются, что дает сделать вывод о прибыльности данного подразделения. Суммы распределяемого чистого доходов в размере 30 процентов (согласно Положению о работе хозрасчетного подразделения), создают дополнительные средства для университета, которые могут покрыть частично текущие затраты вуза, а также направляться на развитие университета.

Применяемый в ИнЕУ механизм управления затратами на подготовку специалиста нацелен на выявление резервов в использовании ресурсов вуза (материальных и финансовых), проведение разумной ценовой политики, повышение ответственности руководителей.

Затраты на подготовку специалиста являются одним из важнейших факторов финансовой политики вуза. Наличие в составе финансовой политики вуза ценовой политики и политики эффективного управления затратами позволяет сделать более совершенной и эффективной систему управления финансами вуза. Факторами, определяющими эффективность финансовой политики в части управления затратами вуза на подготовку по программам высшего образования являются следующие:

- наличие достаточной внутренней нормативной базы, структура и состав которой удовлетворяют действующему законодательству и потребностям вуза.

- принятие обоснованных инвестиционных решений, минимизация свободного остатка денежных средств.

- наличие контрольной среды и функционирование системы финансового внутреннего контроля.

- анализ финансовых результатов средствами учётно-аналитического обеспечения, включающего данные управленческого и финансового учёта.

- наличие инструментария оценки эффективности образовательных программ, научно-исследовательских проектов и деятельности вуза в целом.

Переход к менеджменту вузом требует внедрения таких методов управления, которые способствуют выявлению резервов интенсивного развития, повышению адаптивных свойств системы управления вузом в динамичных рыночных условиях и финансовой устойчивости образовательного

учреждения. На это нацелен механизм управления затратами университета на подготовку по программам высшего образования, основанный на сочетании идей стоимостного и процессного подходов к управлению, менеджмента качества, финансового менеджмента и управленческого учёта. Внедрение этих идей в практику управления вузом в значительной степени призвано повысить эффективность систем управления финансами и принятия управленческих решений, обеспечить эффективное управление вузом в целом, осуществить трансформацию системы оперативного учёта в систему управления вузом, интегрированную с оперативной деятельностью подразделений вуза. Разработанные и реализованные управленческие методики положены в основу системы управленческого учёта ИнЕУ. Созданная система определения и анализа затрат на подготовку специалиста с учётом как бюджетных, так и внебюджетных расходов дает руководителям подразделений мощный инструмент для оперативного перераспределения финансирования внутри подразделения для сохранения его текущих и долгосрочных функций, что особенно ценно во времена быстрых изменений. Такие изменения не всегда могут планироваться, поэтому руководство университета сталкивается с необходимостью решения стратегических задач, и в их распоряжении имеются описанные финансовые и организационные инструменты.

2.3 Ценообразование образовательных услуг как фактор в управлении затратами

Вопрос ценообразования на образовательные услуги, оказываемые вузом, занимает существенное место в его маркетинговой политике. Цена как один из важнейших элементов конкурентной политики оказывает значительное влияние не только на объемы прибыли университета, но и на его положение на образовательном рынке в целом.

Освоение вузами рыночных механизмов предполагает разработку стратегии в области маркетингового ценообразования на предоставляемые образовательные услуги. Одним из наиболее важных аспектов для существования и развития вузов является ценообразование на рынке образовательных услуг. В современных условиях необходима разработка методик определения цены платных образовательных услуг как инструмента регулирования образовательного процесса.

Для того чтобы определить сущность процесса ценообразования в сфере образования необходимо выявить особенности образовательных услуг как товара, которые непосредственно влияют на ценовую политику вуза. Во-первых, спрос на образовательные услуги всегда индивидуален и предшествует их производству, то есть заранее подготовить услугу в том виде, в котором на нее существует спрос, практически невозможно. Во-вторых, спрос на образовательные услуги имеет высокую общественную значимость, поэтому государство финансирует ряд образовательных учреждений. В-третьих, потребитель, как правило, не имеет достоверной информации о качестве предлагаемой услуге и рассматривает ее цену как показатель качества и

надежности. Все эти особенности должны учитываться при формировании вузом цены на свои услуги.

В сложившихся условиях в числе ключевых проблем развития, с которыми сталкиваются вузы, особое место занимает обеспечение высокой конкурентоспособности образовательных услуг. Конкурентоспособность здесь выступает в понимании имеющейся способности вуза достичь на рынке образовательных услуг существенных преимуществ перед другими вузами, предоставляющими аналогичные по назначению, объёму и содержанию образовательные услуги. Отсюда вытекает необходимость поиска современных подходов и способов к формированию конкурентных стратегий вузов, выявления и систематизации основных факторов, влияющих на качество и стоимость получения высшего профессионального образования.

Важнейшая в рассматриваемом контексте категория – конкурентоспособность услуг платной образовательной деятельности – сравнительная характеристика их потребительских и стоимостных параметров по отношению к услугам образовательных учреждений-конкурентов.

Главными конкурентными преимуществами при оказании платных образовательных услуг выступают более низкие издержки и специализация учебных заведений - как показатели способности удовлетворять особые запросы потребителей за их деньги в рамках предоставления образовательных возможностей. К этому необходимо добавить степень уникальности, новизны данных услуг и их качество.

Исходя из анализа запросов потребителей платных образовательных услуг, учебные заведения выбирают целевой рынок или рынки, на которые они намерены ориентироваться, разрабатывая соответствующие стратегии. С точки зрения маркетинга потенциальный рынок потребителей платных образовательных услуг состоит из совокупности людей со схожими потребностями в отношении конкретной услуги, с готовностью и возможностью ее приобретать.

Выбор образовательного учреждения определяется не только способностями и желаниями субъекта, но и его доступностью по местонахождению, уровню цен на предоставляемые услуги, возможностями найти в дальнейшем работу по выбираемой специальности. Конечно, в отдельных случаях желание получить образование в конкретном учебном заведении становится целью жизнедеятельности субъекта и при определенных усилиях (многократных попытках поступления) оно может быть реализовано, но чаще всего субъект при существующем многообразии учебных заведений останавливает свой выбор на том из них, обучение в котором для него наиболее доступно при учете всех известных факторов, определяющих его выбор.

Политика ценообразования организации основывается на учете внутренних факторов (издержек производства), внешних факторах (анализа спроса и предложения, конкуренции на рынке), мерах государственного регулирования. Политика предприятия в области ценообразования должна также соотноситься с общими целями предприятия. Нередко предприятие

может отступать от целей максимизации прибыли в пользу сохранения существующих рыночных позиций.

Учет затрат является одним из основных факторов ценообразования. Для производства образовательных услуг необходимы такие традиционные ресурсы, как труд и капитал. При увеличении минимальной оплаты труда, лежащей в основе роста цены труда преподавателей, поднимается и цена на образовательные услуги. Рост цен на энергоресурсы, водоснабжение, повышение арендной платы за землю, увеличение стоимости оборудования, оргтехники и других средств труда, используемых в учебном процессе и составляющих вещественную сторону капитала как фактора производства, усложнение применяемых технологий также неизбежно ведут к удорожанию образовательных услуг.

ИнЕУ – один из ведущих вузов северо-восточного региона, осуществляющий свою деятельность в рамках национальной образовательной системы в соответствии с законодательством Республики Казахстан. Университет основан в 1991 году как один из первых негосударственных вузов. На сегодняшний день организационно-правовая форма предприятия – Товарищество с ограниченной ответственностью. Товарищество является юридическим лицом, имеет самостоятельный баланс, расчетный и валютные счета в банках, обладает обособленным имуществом, действует на основе полного хозрасчета и самоокупаемости. Предприятие частной формы собственности.

Ценовая политика ИнЕУ строится на принципах, определяющих систему внутривузовских правил и норм формирования и регулирования цен на реализуемые образовательные программы вуза и их соответствие аналогичным правилам и нормам, действующим в рамках национального образовательного пространства.

Ценообразование в ИнЕУ не противоречит принципам ценообразования, действующим в рамках системы высшей школы РК и базируется на следующих основополагающих принципах:

- принцип соответствия: основан на учете требований МОН РК по расчету сметы затрат и стоимости обучения, обеспечивающих качественную подготовку специалистов (ориентир - государственная смета затрат);

- принцип конкурентоспособности: основан на использовании цены как инструмента для поддержания имиджа и конкурентной борьбы;

- принцип социальной ответственности: реализуется через формирование вузом широкого спектра мер финансовой поддержки студентов и гибкой, мобильной для всех категорий обучающихся системы финансовых взаимоотношений и взаиморасчетов;

- принцип доходности: основан на обеспечении (с помощью гибкой ценовой политики вуза и диверсификации источников его финансирования) финансовой стабильности университета и его

поступательного развития, обеспечивающего реализацию миссии, стратегических целей и задач вуза;

– принцип сбалансированности: направлен на формирование бездефицитного бюджета вуза на основе расчета, взаимоувязки и сбалансированности затрат и стоимости по специальностям и направлениям подготовки вуза;

– принцип коллегиальности: предполагает вовлеченность коллектива вуза в принятие решений по вопросам ценообразования;

– принцип гибкости и мобильности: предполагает пересмотр и внесение корректировок в ценовую политику вуза в соответствии с целевыми установками вуза, динамикой социально-экономической ситуации в регионе и социальной политики государства и т.д.

В качестве основополагающих актов, определяющих характер, методы и средства в разработке процесса ценообразования, выступают Закон Республики Казахстан «Об образовании» от 27 июля 2007 года № 319-III ЗРК (с [изменениями и дополнениями](#) по состоянию на 24.10.2011 г.), Постановление Правительства Республики Казахстан от 18 мая 2012 года № 640 «Об утверждении государственного образовательного заказа на подготовку специалистов с высшим и послевузовским образованием, а также с техническим и профессиональным, послесредним образованием в организациях образования, финансируемых из республиканского бюджета (за исключением организаций образования, осуществляющих подготовку специалистов для Вооруженных сил, других войск и воинских формирований) на 2012/2013 учебный год», а также Постановлением Правительства РК от 10.12.2012 № 1571 (данный документ внес изменения в Постановление №640).

Основными законодательными критериями, которыми руководствуется университет при установлении цены на образовательные услуги, являются следующие статьи Закона «Об образовании»:

Согласно статье 62 «Государственное финансирование организаций образования» пункт 8 «Затраты организаций образования, реализующих профессиональные учебные программы высшего и послевузовского образования, на одного обучающегося на платной основе не могут быть менее размера образовательного гранта или государственного образовательного заказа».

Статья 63 «Предоставление организациями образования товаров (работ, услуг) на платной основе» пункт 6 «Взаимоотношения организации образования, оказывающей услуги на платной основе, и обучающегося (воспитанника), его родителей и иных законных представителей регулируются договором. В случае оплаты обучающимся расходов за весь период обучения единовременно на момент заключения договора сумма оплаты является неизменной до окончания срока обучения. При поэтапной оплате обучения сумма оплаты может быть изменена не более одного раза в год в случае увеличения заработной платы и с учетом индекса инфляции» [20].

Политика и механизм ценообразования в ИнЕУ носит многоаспектный характер, что обусловлено рыночной спецификой и конкурентным характером сферы образовательных услуг региона и республики. Особенно это важно в нынешних условиях, когда наблюдается снижение количества выпускников школ - основных потребителей образовательных услуг. В Приложении А показана динамика демографических показателей по данным Агентства статистики РК по республике. Диаграмма наглядно демонстрирует, что, начиная с 2008 года, наблюдается тенденция сокращения рождаемости, а соответственно и низкое количество окончивших школу выпускников и готовящихся к поступлению далее в учебные заведения. Увеличение данного показателя начнется с 2018 года. Анализ ценовой политики вуза показывает, что в зависимости от рыночной ситуации и задач ценообразования (результат, который вуз обеспечивал с помощью цены) цена на образовательные услуги, в различные периоды деятельности, использовалась вузом в следующих целях:

- для поддержания имиджа: отказ от практики установления заведомо низкой стоимости обучения, определение величины стоимости по образовательным программам вуза на уровне государственной сметы затрат на подготовку;

- для повышения эффективности: обеспечение соответствия цены качественно высокому уровню подготовки, установление стоимости обучения на уровне государственной сметы затрат на подготовку и индексация стоимости обучения, в том числе, с учетом повышения качества обучения;

- для обеспечения ценовой конкурентоспособности: формирование гибкой системы ценообразования в виде инвариантной системы ценовых льгот и скидок, предоставляемых ИнЕУ для абитуриентов, студентов и других категорий обучающихся;

- для выведения на рынок новых для региона образовательных услуг: используется политика минимизации дохода ИнЕУ и установления относительно низких цен как инструмент изучения и формирования первичного спроса, например, реализуемые в ИнЕУ программы MBA;

- для формирования спроса: установление (в исключительных случаях) более низкой, чем у конкурентов стоимости на новые специальности вуза, по которым спрос носит эластичный по отношению к цене характер.

В системе ценового регулирования деятельности высших учебных заведений Республики Казахстан стоимость обучения по образовательным программам вузов республики и ИнЕУ, в том числе, формируется строго в ценовом диапазоне, который определяется государственной сметой затрат на подготовку специалистов. В таблице 13 приведен динамика стоимости государственного образовательного заказа.

Таблица 13. Анализ стоимости государственного образовательного заказа на подготовку специалистов с высшим и послевузовским образованием, в тысячах тенге

Наименование групп специальностей	Стоимость гос. заказа на 2010-11 учебный год	Стоимость гос. заказа на 2011-12 учебный год	Отклонение	Стоимость гос. заказа на 2012-13 учебный год	Отклонение
Образование	318,4	340,8	22,4	443,3	102,5
Гуманитарные науки	321,6	342,9	21,3	342,9	0,0
Право	321,6	342,9	21,3	342,9	0,0
Искусство	368,2	371,8	3,6	371,8	0,0
Социальные науки и бизнес	321,6	342,9	21,3	342,9	0,0
Естественные науки	321,6	342,9	21,3	342,9	0,0
Технические науки и технологии	323,9	346,6	22,7	346,6	0,0
Сельскохозяйственные науки	326,4	349,4	23,0	349,4	0,0
Ветеринария	321,6	349,4	27,8	349,4	0,0
Услуги	321,6	342,9	21,3	342,9	0,0
Среднее значение	326,7	347,3		357,5	

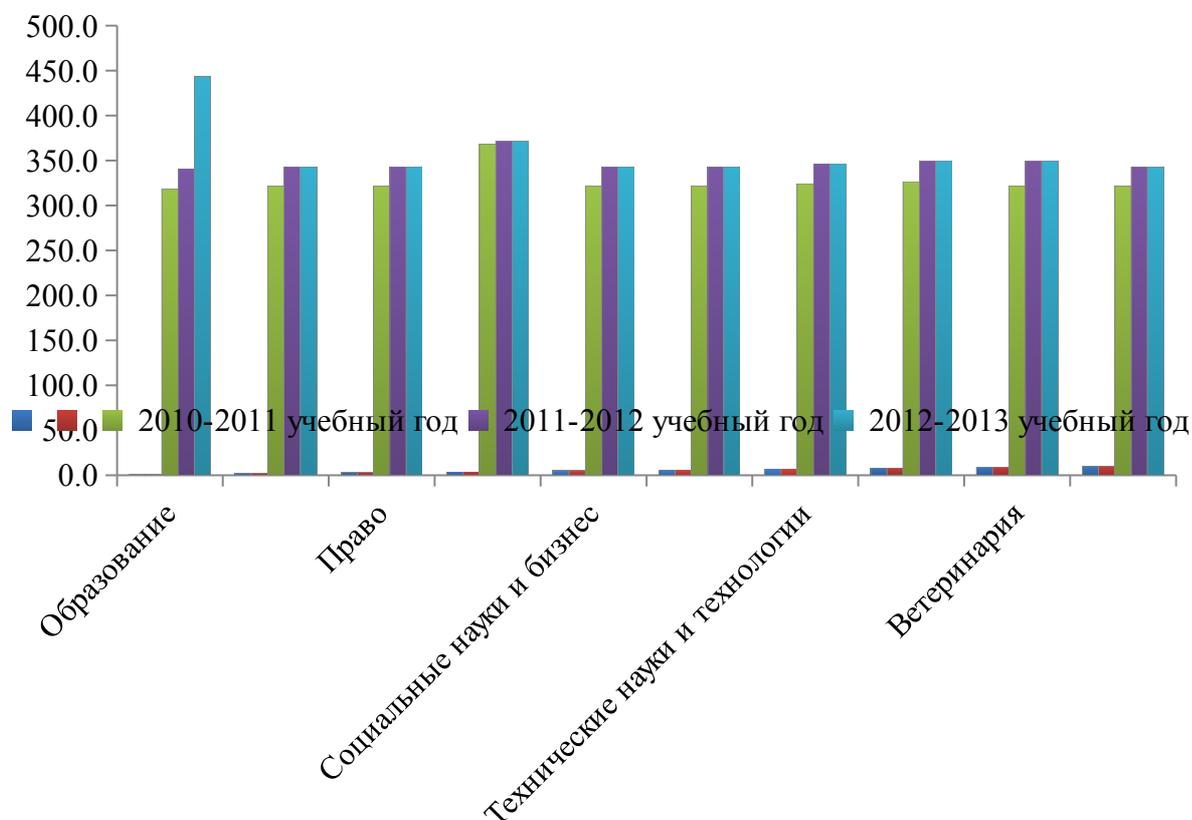


Рисунок 5. Стоимость государственного заказа в динамике 2010-2013 учебных годов, в тысячах тенге

Исследуя представленную на рисунке 5 диаграмму можно сделать, что стоимость 2010-2011 учебного года ниже чем, в последующих годах. Сравнивая же показатели 2011-2012 и 2012-2013 учебных лет видно, что увеличилась только стоимость государственного заказа по специальности «Образование», прирост составил 30 процентов. Стоимость по всем остальным специальностям осталась на прежнем уровне.

Механизм определения уровня стоимости обучения в ИнЕУ направлен на обеспечение доходности вуза решением двух основополагающих внешних задач: поддержание имиджа вуза и обеспечение его ценовой конкурентоспособности.

Имидж ИнЕУ, осуществляющего качественную подготовку по востребованным в регионе специальностям, диктует необходимость отказа от дискредитирующей его политики низких цен. С другой стороны, обеспечение ценовой конкурентоспособности, как инструмент формирования спроса, предполагает отслеживание цен конкурентов и платежеспособности спроса и формирования гибкой ценовой политики.

Ценообразование заочной формы обучения позволяет вузам самостоятельно вести ценовую политику. Цена государственного заказа по заочной форме обучения составляет 25 процентов от стоимости очной формы обучения (приведенный контингент обучающихся по заочной форме обучения рассчитывается по коэффициенту – 0,25). Например, стоимость государственного заказа по специальности «Образование» на 2012-2013 учебные годы составляет 443,3 тысячи тенге. Соответственно, стоимость заочной формы обучения составит 110,8 тысяч тенге. Университет может установить эту цену или же выше, но не менее этого порога.

Отслеживание цен конкурентов по заочной форме обучения в университете осуществляется ЦПиН. Процедурно принятие решений по установлению размера стоимости за обучение по специальностям вуза включает в себя следующие действия:

- Академии вуза готовят по свои специальностям аргументированные предложения по размеру стоимости обучения. Предложения обсуждаются на совете академии и оформляются выпиской из протокола заседаний.

- ЦПиН, всем специальностям университета, готовит анализ цен основных в регионе вузов-конкурентов ИнЕУ

- УЭиФ ИнЕУ, из расчета набора рентабельной по численности группы студентов, готовит предварительные расчеты сметы затрат на подготовку по образовательным программам вуза

- на основании предложений Академий вуза, расчетов финансовых служб и материалов анализа ЦПиН ректоратом ИнЕУ принимается

решение по размеру стоимости заочной формы обучения и отдельным специальностям (в отдельных случаях) и передается на рассмотрение и утверждение Наблюдательному Совету ИнЕУ.

Несмотря на избирательность подхода к установлению стоимости обучения по специальностям и направлениям подготовки, ценовая политика ИнЕУ носит сбалансированный характер, строится на принципе разумной доходности, обеспечивающем поступательное развитие вуза и реализацию его миссии и основывается на достоверной и объективной информационной базе, что позволяет формулировать реалистичные и достижимые цели и формировать бездефицитный бюджет вуза.

Изучение платежеспособности спроса является важным моментом ценовой политики вуза. Прямого отражения в динамике стоимости обучения материалы анализа не находят, но являются основой формирования такой внутренней составляющей ценовой политики вуза, как социальный пакет. Социальный пакет студентов ИнЕУ формируется с целью создания мобильной системы финансовых взаимоотношений и финансовой поддержки обучающихся и включает в себя следующие элементы: систему финансовой поддержки обучающихся и удобную для обучающихся систему финансовых взаимоотношений и расчетов.

Система финансовой поддержки обучающихся включает:

- льготы для отличников учебы;
- льготы для абитуриентов по среднему баллу аттестата и диплома колледжа;
- семейная льгота (для обучающихся из одной семьи);
- льгота для ведущих спортсменов;
- льгота для сотрудников ИнЕУ;
- обучение (на конкурсной основе) по грантам спонсоров;
- специальные скидки к стоимости обучения, устанавливаемые выпускникам колледжа ИнЕУ;
- компенсация средств на обучение за счет предоставления студентами маклерских услуг;
- компенсация средств на обучение за счет предоставления вузом для студентов (на конкурсной основе) временных мест трудоустройства в структурных подразделениях ИнЕУ;
- финансирование и софинансирование участия студентов в работе межвузовских студенческих конференций, студенческих молодежных форумах, акциях и мероприятиях;
- предоставление отсрочки по оплате (оформляется по заявлению студента в установленном порядке);
- зачет в счет средств за обучение работникам посреднических организаций, обучающимся в вузе стоимости услуг, оказываемых этими организациями ИнЕУ.

Деятельность по оказанию помощи студентам регламентируется внутривузовским нормативным документом - «Положение о предоставлении льгот по оплате за обучение для студентов ИнЕУ и учащихся колледжа ИнЕУ» [21]. Положение разработано с целью поощрения одаренной молодежи, достигшей отличных успехов в учебе, принимающей активное участие в общественной жизни вуза, способствующей формированию положительного имиджа университета. Для решения вопроса о предоставлении льгот в ИнЕУ создается комиссия, утверждаемая приказом вице-президента по финансам и развитию университета. Комиссия рассматривает виды льгот и их размеры в разрезе структурных подразделений, исходя из бюджета выделенных для этих целей средств. Студенты или учащиеся, претендующие на льготу, могут воспользоваться только одним видом льготы на один семестр. Каждый претендент должен представить соответствующие документы. Рассмотрим предоставление льготы за отличную учебу по результатам сессии. Льгота за отличную учебу предоставляется на конкурсной основе в пределах утвержденного руководством бюджета. Льгота предусмотрена для студентов, сдавших сессию на «отлично» в строго установленные графиком сроки, без пересдачи и принимающих активное участие в общественной жизни университета. Обязательным условием для получения этой льготы является своевременная оплата за обучение, произведенная до начала соответствующей сессии не позднее 1 ноября и 1 апреля соответственно. Процент льготы зависит от формы обучения:

- очное обучение – до 25 процентов;
- вечернее обучение – до 17 процентов;
- заочное обучение - до 12 процентов.

Виды льгот и их доля в общем бюджете средств на предоставление льготы за 2011-2012 и 2012-2013 уч. гг. показана на рисунке 6.

2011-2012 учебный год



2012-2013 учебный год



Рисунок 6. Финансовая и социальная поддержка обучающихся за 2011-2012 и 2012-2013 учебные годы

Как видно из представленных диаграмм, отклонения в сторону уменьшения наблюдаются по следующим льготам: льгота спортсменам (2,37

процента и 1,13 процента), льгота, предоставляемая выпускникам колледжа ИнЕУ (30,67 процента и 6,48 процента) и льгота сотрудникам (3,73 процента и 3,01 процента). Существенное отклонение - отклонение по льготе, предоставляемой выпускникам колледжа ИнЕУ (24,19 процента). Это произошло за счет значительного снижения контингента поступающих в вуз. Снижение суммы льготы, предоставляемой ведущим спортсменам, вызвано уменьшением процента льготы (2011-12 учебный год – до 24 процентов, 2012-2013 учебный год – до 12 процентов). По остальным льготам наблюдается динамика показателей в сторону увеличения, что свидетельствует об увеличении количества выделяемых льгот или их размера. В 2012-13 гг. введена новая льгота за обучение на государственном языке (составила 0,92 процента в общем бюджете выделяемых средств).

Основным источником финансирования для оказания помощи студентам, ППС и персоналу вуза являются полученные проценты от размещения денежных средств на депозитах и специальные гранты юридических и физических лиц, а также международные гранты.

Удобная для обучающихся система финансовых взаимоотношений и расчетов предполагает следующее:

помесячная форма погашения стоимости за обучение;

– инвариантность форм осуществления расчетов за обучение (через банк или кассу вуза;

– практика отчисления студентов из-за не поступления средств за обучение по итогам учебного года (деканатами, по представлению финансового отдела ИнЕУ;

– оперативное информирование студентов о внесенных платежах и имеющихся задолженностях по оплате за обучение (компьютерная информационная сеть ИнЕУ, специалисты финансового отдела, лично или по телефону);

– практика уведомления студентов об имеющихся задолженностях по оплате за обучение (деканаты соответствующей формы обучения).

Ценообразование, как один из элементов ценовой политики вузов, может принести должный результат, если ведется систематическая работа по анализу состояния внутренней и внешней среды с учетом ее изменяющихся рыночных возможностей. Если тщательный анализ ценообразования глубоко и точно проникает в сознание специалистов по образованию, он становится надежным инструментом достижения главных целей вуза. Это удастся сделать тогда, когда учитываются разные интересы и потребности целевых групп конечных потребителей, ценовые маневры конкурентов и учет их текущих цен. Там, где ведется постоянный мониторинг конкурирующих возможностей, анализируется чувствительность к ценам различных групп потребителей, продумана и спланирована ценовая стратегия, там успех значительно выше.

**3 СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ ПРАКТИКИ УПРАВЛЕНИЯ
ЗАТРАТАМИ В СИСТЕМЕ РАЗВИТИЯ ПРЕДПРИЯТИЯ**

3.1 Современные тенденции в управлении затратами

В управлении затратами предприятий находят применение различные методы, относящиеся как к стратегическому, так и оперативному управлению. Их выбор обусловлен, в первую очередь, целями управления и наличием условий для применения. Все методы достаточно разнообразны по своему содержанию, различны по своим целям и особенностям применения. В первой главе были описаны некоторые из них: директ-костинг, стандарт-костинг, метод ABC, система JIT (just-in-time). Во второй главе рассмотрена система бюджетирования, практически применяемая в университете как метод управления затратами.

Помимо рассмотренных выше систем вызывают интерес новые формы, приемы и методы управления затратами.

Характеризуя современную зарубежную систему исчисления издержек нельзя не остановиться на процессе оптимизации производственной структуры в целях увеличения прибыльности и мобильности бизнеса, снижения издержек – аутсорсинге. Термин «аутсорсинг» происходит от английских слов «outside resource using» - использование внешних ресурсов. В международной бизнес-практике этот термин определяет последовательность организационных решений, суть которых состоит в передаче некоторых, ранее самостоятельно реализуемых организацией функций или видов деятельности внешней организации или, как принято говорить, третьей стороне. Если называть аутсорсингом привлечение услуг и ресурсов специализированной фирмы для решения отдельных вопросов, связанных с деятельностью компании, то с этой точки зрения первым опытом аутсорсеров можно считать услуги юридических фирм США и Великобритании еще в начале XX века. Для определения новой концепции управления термин «outsourcing» был введен в 1989 году, когда компания Eastman Kodak наняла сторонние организации для приобретения, запуска и сопровождения своих систем обработки информации. Истоки практического аутсорсинга как метода производственной кооперации и высокой технологии управления в промышленности относятся к периоду «великого противостояния» двух великих менеджеров — Генри Форда и Альфреда Слоуна и возглавляемых ими гигантов автомобильной промышленности - компаний Ford и General Motors в 30-х годах XX в., когда стало понятно, что ни одна фирма не может быть самодостаточной, поэтому ряд функций целесообразно передавать специализированным фирмам. Особенно это касалось вспомогательного производства: обслуживания и ремонта оборудования, изготовления инструмента и т.д. Положенный в основу организации производства возглавляемой А. Слоуном компании General Motors кооперации узкоспециализированных производств, как внутри своей компании, так и за ее пределами, обеспечил за несколько лет завоевание американского рынка автомобилей. До сих пор General Motors остается одной из самых могущественных компаний, объем производства которой давно превысил 100 миллиардов долларов в год. Новацией в проекте Слоуна стала методология

аутсорсинга, примененная им за 70 лет до появления этого термина в научной литературе в 1990 г., по крайней мере, в двух направлениях деятельности руководителя: в организации систем управления компаниями и в организации производства [22].

Как правило, аутсорсинг относится к разряду стратегических решений. Главный принцип аутсорсинга - "оставляю за своей компанией только то, что делаю лучше других, отдаю внешнему подрядчику то, что он делает лучше других".

Аутсорсинг также отвечает на вопрос - покупать на рынке или самому выполнять все, что нужно для эффективного ведения бизнеса, и при этом решающими оказываются три критерия:

- затраты на производство продукции или услуг
- качество продукции или (и) услуг предприятия
- стратегическое отношение собственников к бизнесу.

Современный бизнес невозможно представить без аутсорсинга. Для этого существуют минимум две причины. Во-первых, большинство современных компаний стремится к использованию всех новейших достижений науки, техники и технологии, чтобы выпускать качественную и конкурентоспособную продукцию, наилучшим образом отвечающую потребностям покупателей. Во-вторых, современные технологии, знания и опыт находятся, как правило, в руках специалистов, которые с выгодой для себя и клиента предоставляют необходимые услуги компаниям на условиях аутсорсинга. Это удобно для обеих сторон, так как каждая из них может сосредоточить собственные ресурсы на развитии своих сильных сторон и перспективных направлениях деятельности. Это приводит к существенному сокращению расходов на производство конечного продукта, так как каждая сторона выполняет именно ту работу, которую лучше всего умеет делать, не прикладывая дополнительных усилий и не вкладывая дополнительных средств в освоение новых видов деятельности. И в заключение, это соответствует интересам потребителей, так как они получают продукт наилучшего качества по доступной цене.

Главным критерием для передачи любого бизнес-процесса или бизнес-функции на аутсорсинг является, конечно, наличие конкурентной среды. Монополист редко является клиентоориентированным и заботится об обеспечении конкурентной цены на свои услуги.

Основными результатами применения аутсорсинга является сокращение затрат, соответственно возрастает эффективность бизнеса, появляется возможность высвободить целый ряд ресурсов, для развития новых направлений или концентрации на уже существующих. Таблица 14 демонстрирует преимущества и недостатки аутсорсинга.

Таблица 14. Преимущества и недостатки аутсорсинга

Преимущества	Недостатки и риски
--------------	--------------------

снижение и полный контроль затрат (обычно стоимость услуг компании-аутсорсера меньше, чем затраты самой компании-заказчика на выполнение этой же функции)	качество услуг компании-аутсорсера может оказаться ниже необходимого заказчику уровня
экономия на налогах на зарплату (больше не используется свой штатный персонал)	нехватка рычагов влияния на компанию-аутсорсера, с последующими убытками или дополнительными затратами, или потерей времени руководством на решение таких проблем
сокращение штатного персонала	присутствие дополнительных рисков потери конфиденциальной информации из-за доступа сотрудников компании-аутсорсера к документам и информационным данным компании-заказчика
высвобождение внутренних ресурсов заказчика для решения других задач	необходимость потратить больше времени для решения проблем в экстренных или аварийных ситуациях
концентрация заказчика на своей основной деятельности	аутсорсинг часто не работает в компаниях-заказчиках, у которых не формализованы или не устоялись бизнес-процессы
задействование специализированного оборудования, знаний, технологий компании-аутсорсера	
минимизация собственных рисков, активное использование фактора конкуренции на рынке при выборе исполнителя	

Многие компании отказываются от традиционной вертикальной интеграции в пользу аутсорсинга. «Аутсорсинг производства позволяет брэндам высвободить капитал для разработки новой продукции, значительно сократить сроки и издержки начала массового производства и, в конечном счете, лучше приспособливаться к изменениям конъюнктуры, ведь перестройка собственного производства занимает намного больше времени, чем смена подрядчика» [23]. Это позволяет компаниям очень быстро осваивать совершенно новые для них рынки. Оригинальные производители (ОЕМ), передав производство аутсорсерам, могут сосредоточить усилия на управлении брэндом, разработке новейших технологий. Для аутсорсеров прием заказов от нескольких компаний позволяет не только снизить издержки за счет более полной загрузки производственных мощностей, но и избежать резких сезонных колебаний производства. «Сосредоточившись только на производстве, они могут более эффективно управлять его издержками и не тратиться на массивную рекламу и маркетинг» [23]. Выстраивается интересная модель организации бизнеса: ОЕМ открывает новые рынки, другая компания придумывает продукт для их завоевания, третья занимается его дизайном, тестированием, ремонтом, четвертая производит, – наконец, под маркой «Брэнда» выходит новый продукт.

Процедура применения аутсорсинга предполагает слаженность работы компаний, так как они тратят большие средства на информационные технологии, которые позволяют управлять отношениями с клиентами и поставщиками и внутренней эффективностью.

Применение принципиально новой модели организации бизнеса позволило компании IBM сосредоточить усилия не на производстве, а на разработке новейших технологий, предоставлении услуг и сервисе. «...Понеся в 1993 году убытки в размере более 8 миллиардов долларов, в 2000 году IBM получила прибыль в 8,09 миллиардов, возврат на вложенный капитал вырос за то же время с – 5,7 процента до 15,3 процента»[23].

Хотя введение системы аутсорсинга является в настоящее время довольно модным течением в экономике, применение его отдельными фирмами не всегда может дать желаемый результат. «По данным Dun & Bradstreet, в 20 процентов случаев межкорпоративные отношения в процессе аутсорсинга – производство, финансы, информационные технологии и так далее – распадаются в течение двух лет, а в 50 процентов случаев – в течение пяти лет» [23]. Чтобы решить вопрос о применении аутсорсинга, необходимо определить стратегию развития компании, оценить направления ее бизнеса, определить, где эффективнее проводить мероприятия – внутри предприятия или вне его.

Аутсорсинг позволяет не просто снизить затраты, но, прежде всего, сконцентрировать внимание и усилия топ-менеджмента на ключевых задачах бизнеса, а прочие функции передать в управление подрядчиков, обладающих готовыми эффективными решениями для каждого типа бизнеса. Проводимые исследования рынка аутсорсинга (опрашивались российский и иностранный бизнес) показали, что иностранцы в большей степени готовы передавать свои функции на аутсорсинг. Соотношение иностранных и российских компаний подтверждает, что аутсорсингом в большей степени пользуются иностранные компании. Это происходит, потому что иностранные компании ориентируются на сложившиеся экономические отношения и традиции, присущие развитой экономике. Кроме того, аутсорсинг – логичная мера для снижения рисков в незнакомой бизнес-среде - зачем им рисковать и брать на себя ответственность за бухгалтерскую и налоговую отчетность?

В России чаще всего на аутсорсинг передают следующие функции: ведение бухгалтерского учета, клининговые услуги (уборка офисных, складских и производственных помещений), организацию питания сотрудников, обучение сотрудников, юридическое сопровождение бизнеса, автотранспортные услуги, переводы, техническое обслуживание и ремонт оборудования, PR-услуги и реклама, IT-услуги, охрана офиса и безопасность.

Стоит отдельно отметить производственный аутсорсинг - такой вид аутсорсинга, когда внешней структуре могут частично или полностью передаваться бизнес-процессы производства продукции или ряда ее компонентов. Например, компания Toyota в настоящий момент занимается фактически только проектированием, сборкой и реализацией продукции, а большая часть деталей и комплектующих производится сторонними, зачастую

небольшими предприятиями. Причем такой способ ведения бизнеса уже давно характерен практически для всех японских изготовителей автомобилей. Автомобильные компании Японии благодаря гибкости и мобильности своего бизнеса, начиная с 1970-х гг. стали стремительно отвоевывать рынок у автомобильной промышленности США [22].

В Казахстане на сегодняшний день наиболее популярными функциями, которые компании передают на аутсорсинг, являются HR, IT и бухгалтер. Это было выявлено кадровым холдингом АНКОР в процессе проведения исследования среди руководителей различного уровня на территории Казахстана на тему: «Эволюция аутсорсинга в Казахстане» с целью проанализировать и оценить качество услуг аутсорсинга в стране. В исследовании приняли участие 93 менеджера среднего и высшего звена, из которых 31 процент – директора по персоналу, 24 процента – руководители компаний, 14 процентов – управленцы административных функций, а также руководители различных департаментов и подразделений. Если говорить об HR-аутсорсинге, то наиболее известным направлением является рекрутмент. Однако услуга HR-аутсорсинга гораздо обширнее и включает в себя не только подбор персонала, но и такие услуги, как развитие персонала, формирование кадрового резерва, ведение кадрового делопроизводства, расчет заработных плат и компенсаций, налоговую отчетность.

Чуть больше половины респондентов (53 процента) подтвердили, что их компании используют привлеченный персонал, предоставленный кадровыми агентствами. Причем 67 процентов пользуются услугами предоставления персонала на долгосрочные проекты, а 46 процентов компаний пользуются услугами аутсорсинга для предоставления персонала на краткосрочные проекты, 15 процентов пользуются услугой по оформлению персонала в штат провайдера.

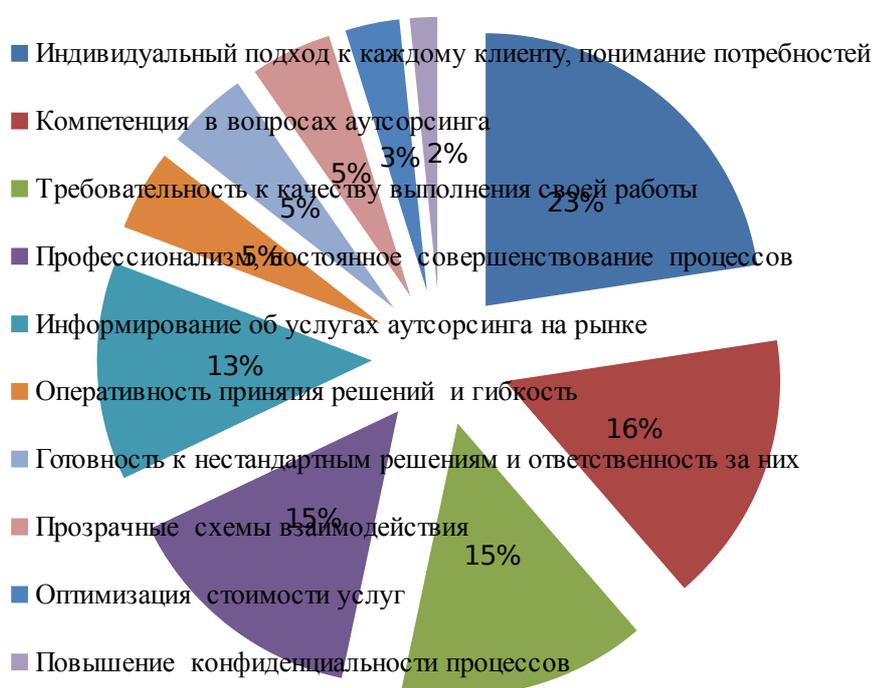
Среди преимуществ аутсорсинга 57 процентов участников опроса выделяют оптимизацию и ускорение процессов, 51 процент – экономию собственных ресурсов, 29 процентов аутсорсинг привлекает другими факторами. Например, тем, что на краткосрочные проекты не нужно принимать сотрудников в штат, а также экономией времени и снижением рисков для компании. 21 процент видит в аутсорсинге возможности для повышения эффективности бизнеса.

Однако передача услуг и бизнес-процессов в аутсорсинг в Казахстане не пользуется столь высоким спросом, как это принято на Западе. Основной причиной низкой популярности служит отсутствие нужных поставщиков данных услуг на рынке. Однако даже при наличии таковых 76 процентов респондентов не стали бы передавать в аутсорсинг бизнес-процессы и услуги. Они отмечают самостоятельность в решении данных вопросов, и только 5 процентов объясняют это политикой компании, неудачным опытом, а также спецификой производственных процессов.

Среди причин, препятствующих передаче бизнес-процессов в аутсорсинг, опрошенные выделяют высокую эффективность процессов в собственном

исполнении (38 процентов), высокую стоимость аутсорсинга (26 процентов), отсутствие конфиденциальности (25 процентов), неуверенность в эффективности (25 процентов), невозможность полного контроля процесса, осуществляемого другой компанией (21 процент), неготовность руководства компании (16 процентов) и другие факторы (38 процентов) [24].

Тем не менее, клиенты отмечают высокую эффективность аутсорсинга и выражают желание пользоваться услугами аутсорсинга, но ввиду отсутствия конкуренции среди компаний-провайдеров и, как следствие, высокой стоимости услуг просто не могут позволить себе данный механизм. Несмотря на это, респонденты видят перспективы в данном направлении и дают свои рекомендации по улучшению качества обслуживания провайдерами, представленные на рисунке 7.



Источник [http://gojob.kz/seeker/career/article/?ca=43379]

Рисунок 7. Рекомендации по аутсорсингу бизнес-процессов для улучшения качества обслуживания провайдерами

В ИнЕУ на аутсорсинг передана организация питания обучающихся университета. В 2012 году заключен договор с индивидуальным предпринимателем по данному виду деятельности. Полученные преимущества от передачи на аутсорсинг данного процесса это: нет необходимости вводить дополнительный штат сотрудников, в результате экономия на затратах по заработной плате, соответственно на налогах; задействование аутсорсером специализированного оборудования и инвентаря; а также как результат от эффективной деятельности аутсорсера - положительные отклики обучающихся.

Контроллинг в системе управления затратами. Современный бизнес

чрезвычайно динамичен, что заставляет владельцев и менеджеров компаний постоянно совершенствовать методы и технику управления. Создать, сохранить и развить бизнес в условиях, когда постоянно меняются правила игры, - сложная задача, требующая от менеджеров компаний богатого практического опыта, развитой интуиции и обширных современных знаний. Контроллинг - новое явление в теории и практике современного управления, возникшее на стыке экономического анализа, планирования, управленческого учета и менеджмента. Контроллинг переводит управление предприятием на качественно новый уровень, интегрируя, координируя и направляя деятельность различных служб и подразделений предприятия на достижение оперативных и стратегических целей. Контроллинг - это функционально обособленное направление экономической работы на предприятии, связанное с реализацией финансово-экономической комментирующей функции в менеджменте для принятия оперативных и стратегических управленческих решений. Контроллинг не только формирует систему мероприятий по минимизации затрат, но и стимулирует высший менеджмент постоянно анализировать финансовые категории, перемещая технологическое управление в русло производственного процесса. Основными проблемами, с которыми сталкиваются коммерческие компании, являются:

- отсутствие «прозрачной» системы учета издержек, которая позволяла бы установить природу их возникновения и проанализировать экономическую необходимость для бизнеса;

- низкая степень мотивации и ответственности персонала за сокращение уровня затрат и увеличение эффективности бизнеса предприятия;

- низкая скорость передачи фактических информационных объемов, связанных с текущей деятельностью предприятия (расчет инвестиционной привлекательности проекта, результаты анализа финансовых ресурсов, исходные расчетные величины и т.д.);

- низкая скорость реагирования и обработки поступивших информационных объемов, связанных с текущей деятельностью предприятия (исходные расчетные данные, бухгалтерская отчетность «для анализа» и т.д.) - низкая мобильность финансовых менеджеров;

- низкая эффективность и несистематичность процедуры планирования доходов, расходов и финансовых потоков;

- отсутствие отлаженности в системе первичного документооборота.

На сегодняшний день не существует однозначного определения понятия «контроллинг», но практически никто не отрицает, что это новая концепция управления, порожденная практикой современного менеджмента. Контроллинг (от англ. control – руководство, регулирование, управление контроль) далеко не исчерпывается контролем. Контроллинг определяется как эффективная система управления, интегрирующая планирование, традиционный учет и контроль,

маркетинг, обеспечивающая долговременное конкурентоспособное функционирование предприятия [25]. Наиболее точное раскрытие сущности контроллинга приводится в [26], где он отмечается как целостная концепция экономического управления предприятием, ориентирующая руководителей на выявление всех шансов и рисков, которые связаны с получением прибыли. Современное определение контроллинга дает Д. Хан, который характеризует его как информационное обеспечение, ориентированное на результат управления предприятием [27]. Приоритетность контроллинга состоит в том, что это целостная система управления предприятием, а управленческий учет – всего лишь подсистема бухгалтерского учета.

В основе этой новой концепции системного управления организацией лежит стремление обеспечить успешное функционирование организационной системы (предприятия, фирм, банков и др.) в долгосрочной перспективе путем:

- адаптации стратегических целей к изменяющимся условиям внешней среды;
- согласования оперативных планов со стратегическим планом развития организационной системы;
- координации и интеграции оперативных планов по разным бизнес-процессам;
- создания системы обеспечения менеджеров информацией для различных уровней управления в оптимальные промежутки времени;
- адаптации организационной структуры управления предприятием с целью повышения ее гибкости и способности быстро реагировать на меняющиеся требования внешней среды.

Миссия контроллинга. Известно, что управление фирмой - это комплекс задач, которые решаются менеджментом. Без контроля, в первую очередь финансового, говорить об эффективном управлении компанией невозможно. Путать менеджмент и контроллинг недопустимо, так как контроллинг функцию управления не выполняет; сотрудник подразделения контроллинга (контроллер) решений, связанных с управлением, не принимает и руководство предприятия заменить его не может. Для более легкого осознания цели и задач контроллеров, а также их места и роли в деятельности компании лучше сначала вспомнить, в чем заключается миссия менеджеров любой компании. Как известно из теории управления, основными функциями менеджмента при этом являются планирование, организация, управление и контроль использования ресурсов. Для менеджера высшего звена речь идет о ресурсах компании в целом, для прочих менеджеров речь идет о ресурсах, которыми они наделены для выполнения возложенных на них задач. Причем это любые ресурсы: финансовые, материальные, человеческие. Время, затрачиваемое на каждую из 4 перечисленных функций менеджмента, зависит от занимаемой менеджером ступеньки в иерархической лестнице компании: чем выше уровень менеджера, тем больше в его работе превалирует планирование и организация, чем ниже — тем больше управление. При этом на любом уровне иерархии менеджер должен

уделять время контролю.

Понятно, что для реализации своих функций менеджерам необходима информация: полная, достоверная, своевременная. Необходима не просто информация, а информация систематизированная, проанализированная, интерпретированная и агрегированная. Именно в этом заключается миссия контроллеров: в информационной, а также консультационной поддержке менеджеров, для того чтобы менеджеры могли качественно выполнять свою работу. На рисунке 8 представлена миссия контроллинга.

Миссия контроллинга	
Миссия менеджеров	Миссия контроллеров
Достижение целей компании через планирование, организацию, управление и контроль использования ее ресурсов	Информационная и консультационная поддержка менеджмента в процессе планирования, организации, управления и контроля использования ресурсов
ВЫВОД	
<p><i>Внедрение контроллинга не освобождает менеджеров от выполнения их основных обязанностей: планирования, организации, управления и контроля ресурсов компании</i></p>	

Источник: www.IntelCont.ru

Рисунок 8. Миссия контроллинга

Следовательно, контроллинг не есть альтернатива менеджменту, а контроллеры не освобождают менеджеров от выполнения их основных обязанностей: планирования, организации, управления и контроля ресурсов компании.

Задачи контроллинга. Созданный на предприятиях среднего и крупного бизнеса отдел контроллинга разрабатывает и координирует, прежде всего, политику учета и анализа затрат. Также в комплекс функций контроллинга входит функция оценки и анализа результатов хозяйственной и финансовой деятельности компании. Фактические финансовые показатели для анализа предоставляются контроллеру бухгалтерией. Статистические величины, плановые данные и итоги сравнения фактических значений коэффициентов с плановыми цифрами контроллер получает из планового и финансового отделов компании. На основании проведенного анализа главный контроллер представляет высшему менеджменту компании рекомендации по сокращению постоянных и переменных затрат, а также пути увеличения рентабельности производства и реализации. Эти рекомендации являются обоснованием для выбора управленческих решений.

Задачи контроллинга, следовательно, состоят в том, чтобы путем подготовки необходимой управленческой информации подготавливать руководство к принятию обоснованных решений и осуществлению необходимых действий. Информационное обеспечение эффективности

контроллинга достигается повышением качества планирования, учета и контроля, ориентированного на улучшение конечных результатов производства и увеличение получаемой прибыли. Сюда также входят выявление причин отклонений фактических значений основных показателей производства от их запланированных уровней и разработка мероприятий по использованию внутренних резервов производства для его экономической эффективности.

Тем самым контроллинг, как новая форма управления затратами, представляет собой взаимосвязанную совокупность методов получения, обработки, анализа, представления и использования разнообразной экономической информации. В совокупности функций контроллинга можно выделить предоставление информации, необходимой для управления затратами и функцию обоснования управленческих решений и их координации [4]. Информацию для контроллинга поставляют службы планирования, учета и контроля, ориентированную на достижение целей предприятия. Функция обоснования решений состоит в использовании данных анализа отклонений, ставок покрытия общехозяйственных расходов, общих результатов деятельности для выработки управленческих мер. Умение предвидеть хозяйственную и коммерческую конъюнктуру, определять ожидаемую прибыль, выявлять причины отклонения фактических расходов от запланированных, своевременно принять меры по регулированию этих отклонений и оптимизации соотношения затрат и объема продаж, рассматривается как проявление искусства экономического управления, частью которого является контроллинг.

Контроллинг находит широкое применение при прогнозировании ценовых характеристик продукции и услуг, при определении нижних границ интервалов цен и тарифов, при расчете ожидаемых прибылей, налоговых платежей и создаваемых резервов. В зону ответственности контроллинга входит оценка эффективности различных инвестиционных проектов до и в момент их внедрения, а также формирование моделей реализации проектов. Рекомендации, которые предоставляет отдел контроллинга менеджменту компании, незаменимы для оперативного и стратегического управления.

Контроллер постоянно решает две задачи: предоставляет информацию менеджерам и непосредственно участвует в процессе менеджмента в качестве внутреннего консультанта. Соотношение времени на решение этих двух задач зависит от места, которое занимает конкретный контроллер в иерархии управления. Поскольку подразделение контроллинга компании может иметь достаточно разветвленную многоуровневую структуру, то очевидно, что контроллеры нижнего уровня заняты в большей степени обработкой и поставкой информации, а контроллеры, находящиеся на верху пирамиды, в первую очередь выступают в роли консультантов. При этом в отдельных компаниях такая роль контроллера совмещается с возложением на него ряда обязанностей, обычно присущих менеджеру.

Рассмотрим эти задачи.

Первая задача: поставка информации менеджерам. Поставляемая контроллерами информация используется менеджерами в целях:

- планирования, оценки и управления деятельностью компании;
- обеспечения надлежащего использования и сохранности активов компании;
- коммуникации с заинтересованными внешними лицами.

Первые два направления применения информации — это ее внутреннее потребление в процессе управления компанией. Из последнего пункта следует, что при необходимости контроллеры также могут поставлять менеджерам информацию, которая нужна им для коммуникации с акционерами, банками, инвесторами, партнерами и другими сторонними лицами. Речь идет об информации, которая не содержится во внешней отчетности. Допустим, в официальной отчетности не предусмотрено представление некоей информации о конкретном сегменте бизнеса, или направлении деятельности, но такую информацию требуется представить по запросу банка для обоснования кредитоспособности компании; или необходимо оценить эффективность некоего совместного проекта и представить результаты оценки партнеру и т.д.

Вторая задача: участие в процессе менеджмента. Контроллеры высшего уровня активно вовлечены в процесс управления компании:

- они участвуют в принятии стратегических, тактических и оперативных решений;
- они также совместно с менеджментом вносят свой вклад в обеспечение координации усилий отдельных подразделений компании;
- они работают на то, чтобы компания функционировала как единый организм с целью достижения наилучших результатов в долгосрочной, среднесрочной и краткосрочной перспективе.

Поскольку от контроллеров, ждут нужной информации, в нужное время и в нужном месте, то очевидно, что основной обязанностью контроллеров является создание информационной системы, которая позволит им своевременно, полно и достоверно информировать менеджмент о состоянии внутренней, а также внешней среды, причем как в фактическом, так и в плановом или прогнозном периоде. Эта система должна включать в себя идентификацию, измерение, накопление, анализ, подготовку, интерпретацию и представление информации.

С целью организации такой всеобъемлющей системы контроллеры должны создать и поддерживать применение, а впоследствии при необходимости совершенствовать применяемые методики, регламенты и процедуры таких бизнес-процессов, как планирование/бюджетирование, учет, контроль и анализ деятельности компании. При построении систем контроллинга всегда нужно сопоставлять, на сколько результат, вызываемый системой контроллинга, повышает эффективность предприятия (как в краткосрочном, так и в долгосрочном ракурсе). Контроллинг, результатом

которого становится усложнение системы управления предприятием, повышает трудоёмкость и ничего не даёт взамен – смертельно опасен для организации.

Полезный эффект от внедрения концепции контроллинга выражается прежде всего в:

- усилении ориентации на рынок и клиентов
- поддержке единообразного предпринимательского стиля мышления и поведения управленческих кадров и специалистов;
- создании однородных гибких организационных структур;
- мотивации руководящих кадров и персонала;
- повышении качества работы и ответственности на всех уровнях управления производством [28].

Таким образом, развитие управления затратами в концепции контроллинга может быть достигнуто комплексным подходом к нему. Его развитие обуславливается наряду с совершенствованием планирования, учета и контроля затрат, еще и совершенствованием нормирования и материального стимулирования, составляющих основу совершенствования первых трех функций [4].

В практическом анализе контроллинг позиционирует себя как один из приоритетных аппаратов управления затратами. Такой подход повышает действенность внутреннего контроля над эффективностью работы центров прибыли и ответственности, так как в этом случае вклад того или иного уровня управления в достижение финансового результата становится более наглядным.

Благодаря внедрению инструмента контроллинга в жизнь современного бизнеса, многие участники рынка производства сформировали эффективную систему управления издержками, тем самым укрепив позиции в своей отрасли.

Контроллинг не только выступает в качестве инструмента управления затратами бизнеса, но и координирует другие сегменты управления предприятием. Он представляет собой совокупность методик, которые направлены на оптимизацию учетной политики и управленческой практики компании. В качестве основной базы анализа и оценки выступают финансовые критерии успешности функционирования предприятия. Контроллинг позволяет считать затраты по-новому, более естественно, тем самым обеспечивая экономически ориентированный стиль ведения бизнеса [29].

3.2 Формирование механизма оптимизации управления затратами в образовательной деятельности

Стремление вуза повысить эффективность деятельности, как в краткосрочном, так и в долгосрочном периоде приводит к изменениям в управленческом учете. В настоящее время все большее значение придается долгосрочным стратегическим целям, и предназначение управленческого учета, прежде всего в том, чтобы содействовать разработке и внедрению деловой стратегии университета.

Одной из главных функций управленческого учета является анализ

эффективности деятельности вуза с точки зрения интересов разных групп. Управленческий анализ осуществляется на основе данных учетно-аналитической системы, позволяющей формировать систему управленческих отчетов, являющихся конечным звеном цепочки управленческого учета.

Управленческий учет в вузе в настоящее время претерпевает серьезные изменения. На это влияют следующие факторы:

- развитие и внедрение в университете информационных технологий, которые предоставляют новые возможности и способствуют увеличению скорости получения информации;
- необходимость в совершенствовании управления вузом;
- необходимость ориентации на потребителя и качество;
- внедрение бухгалтерских компьютерных программ.

Совместное ведение таких систем, как бюджетирование, учет затрат по видам деятельности и образовательным программам, способствует повышению эффективности деятельности организации.

Обязательным условием функционирования системы управленческого учета и анализа является взаимосвязь и согласованность документов университета, регламентирующих: реализацию управленческой учетной политики во всех компонентах и уровнях управления, формирование показателей и методик их расчета, осуществление мониторинга, контроля и оценки результатов вуза.

Миссия ИнЕУ: «Образование через инновации и международное сотрудничество, конкурентоспособность через знания и профессионализм». Миссия является интегрирующим звеном в работе университета. На ее основе определяются приоритеты, стратегические цели и задачи, планируется и организуется деятельность всех структурных подразделений вуза, разрабатываются перспективы дальнейшего развития. Выполнение провозглашенной миссии предусматривает несколько перспективных направлений деятельности, одно из них это достижение миссии обеспечивается экономической и финансовой поддержкой, в которую входит:

- обеспечение прозрачности и децентрализации бюджета, по центрам ответственности;
- формирование инвестиционных проектов по развитию материальной базы и социальной сферы;
- оптимизация структуры управления планово-бюджетного, финансового и учетного обеспечений;
- улучшение материального положения преподавателей и студентов; создание условий, стимулирующих инициативы работников и структурных подразделений и позволяющих максимально раскрыться творческим способностям, личностным профессиональным возможностям;

– совершенствование механизмов формирования и контроля исполнения консолидированного бюджета университета в условиях многоканального финансирования;

– развитие финансово-хозяйственных механизмов, обеспечивающих повышение самостоятельности, заинтересованности и ответственности за конечные результаты деятельности подразделений университета (кафедр, факультетов, институтов и др.);

– развитие системы среднесрочного финансово-экономического прогнозирования уровня доходов университета по отдельным видам деятельности для своевременного принятия решений о перераспределении ресурсов на наиболее перспективные направления;

– создание на основе современных информационных технологий системы мониторинга доходов и расходов университета, регулярный анализ финансовой деятельности;

– введение системы экономического обоснования и текущего мониторинга эффективности оказываемых образовательных услуг в разрезе специальностей, направлений подготовки, программ дополнительного образования;

– создание финансовых резервов и фондов для ресурсного обеспечения новых перспективных направлений деятельности университета и поддержки подразделений, обеспечивающих лидирующее положение вуза;

– совершенствование механизмов ценообразования образовательных услуг на основе постоянных маркетинговых исследований и расчета затрат на одного обучающегося; развитие системы льгот, скидок, кредитования и т.д., повышающей привлекательность договорных отношений с обучающимися;

– совершенствование эффективности нормативной базы финансово-хозяйственной деятельности университета.

Модели и этапы внедрения контроллинга в университете. Основной проблемой, препятствующей внедрению контроллинга в университете, является недостаток соответствующих знаний и кадров. На рисунке 9 представлен возможный путь построения контроллинга в университете.

Идентификация проблемы за счет накопления опыта (анализ успешных практик) → Разработка процедур, выбор инструментов контроллинга (построение системы контроллинга) → Внедрение системы контроллинга, выявление недочетов → Мотивация персонала

Рисунок 9. Путь построения контроллинга в ИнЕУ

Для эффективной реализации системы контроллинга на предприятиях должны создаваться соответствующие специализированные службы.

Существует несколько схем построения службы контроллинга и для каждого бизнеса, каждой ситуации и цели - какая-то из них подходит лучше других.

Первый вариант - создание коллегиального органа из сотрудников разных подразделений, который собирается периодически. Его функции и задачи могут меняться в зависимости от того, какие новые проекты запускает компания или какие проблемы у неё возникают. Основная их задача - анализ результатов работы компании за месяц и выработка решений по улучшению ситуации. Формальными результатами подобных сборов обычно становятся протоколы с принятыми решениями. Такая схема организации службы контроллинга подойдёт небольшим компаниям с одним видом деятельности, территориально не рассредоточенным, в которых работает до 50 человек и внедрена система КРІ хотя бы в упрощённом виде. Организованная по такому принципу служба будет легко справляться с периодически возникающими задачами в рамках системы контроллинга. Например, при появлении проблем в поставках сырья (не в срок, некачественное) нужно решить, что делать дальше с поставщиком. Служба закупок не может принять такое решение сама, так как этот процесс связан с производством, финансами, продажами. Собирается группа из представителей перечисленных отделов, анализирует текущее состояние, выявляет причины сбоев, вырабатывает план действий и рекомендации, как избегать этого в будущем. Как только проблема решается, потребность в работе группы контроллинга отпадает. А при возникновении других проблем группа снова собирается. Но временная группа контроллинга не справится с задачами оперативного (ежедневного) и стратегического контроллинга. Ведь аналитика и работа над процессами непрерывного улучшения должна быть системной и постоянной, она требует ответственности за сроки и результаты.

Второй вариант – создание отдельной службы контроллинга, которая будет подчиняться генеральному директору или наблюдательному совету. Она хорошо работает в крупных компаниях (с 3-5 тысячами персонала), которыми владеют не два-три человека, а группа акционеров. В этом случае контроллеры являются кем-то вроде внешних аудиторов, но работают на постоянной основе, имеют весомые права и состоят в штате. Небольшим частным фирмам едва ли есть смысл формировать службу контроллинга по такой модели. Затраты на создание и содержание могут оказаться значительно большими, чем эффект от её работы. Отдельный департамент хорошо справится с задачами стратегического и оперативного контроллинга. А ещё - будет выполнять роль

посредника между компанией и её акционерами. С одной стороны - обеспечивает системное развитие бизнеса, ведёт процесс непрерывных улучшений, постоянный мониторинг его состояния (например, через показатели КРІ), оценивает риски и возможности внешней среды, предлагает новые управленческие технологии и помогает их внедрять. С другой стороны - в каждом решении учитывает интересы собственников (акционеров), во многом заказчиком работы этой службы выступают именно они. В данном случае представители службы контроллинга «вхожи» практически в любые процессы компании. На первых порах это может вызывать сопротивление со стороны руководителей подразделений (да и сотрудников). Важно уделить особое внимание процессу создания службы: выделить его как отдельный проект в компании, прописать регламент работы, полномочия, задачи и т. д. Важно, чтобы решения и действия этой службы не были формальностью, а реально помогали работе сотрудников и компании в целом.

Третья модель предполагает выделение службы контроллинга в составе финансовой структуры организации. Такая служба занимается задачами контроллинга не по случаю, а по обязанности. Этот подход будет наиболее эффективен, если в компании внедрено стратегическое управление - разработаны цели на 2-3 года, отслеживаются стратегические и тактические КРІ. Без системы контроллинга оценивать достижение целей и оперативно вносить корректировки в планы будет затруднительно. В финансовом департаменте как раз централизованы функции контроллинга по всем направлениям. Это позволяет ставить цели и отслеживать показатели, которые будут ориентированы на эффективность бизнеса в целом (а не отдельных его частей).

Если структурно отдел контроллинга создаётся на базе существующего подразделения, лучше всего использовать в качестве базового отдел бюджетирования, планирования или планово-экономический.

Отдел контроллинга в структуре финансового департамента выполняет такие функции (укрупнённо):

- создание и контроль системы сбора оперативной информации.
- составление качественных аналитических отчётов с нужной глубиной детализации.
- разработка рекомендаций по ценообразованию.
- совершенствование системы документооборота.
- оценка существующих систем автоматизации, целесообразности автоматизации отдельных участков, постановка задач автоматизации.
- прогнозирование выручки, затрат и прибыли с помощью методик контроллинга.
- методологическая поддержка по экономическому анализу и оценке инвестиционных проектов.
- экономическая экспертиза управленческих решений.

– непосредственное участие в разработке и реализации стратегии компании.

Благодаря высокому статусу финансового департамента, в состав которого входит служба контроллинга, у его сотрудников есть возможности влиять на стратегические решения компании. Им не страшно предлагать оригинальные идеи и шаги.

Не подходит такая модель организации службы контроллинга компаниям, собственники которых не доверяют своей финансовой службе. Ведь постановка задач и выводы будут проходить через фильтр финансового департамента. Поэтому одно из ключевых условий здесь - доверие со стороны владельцев.

Из рассмотренных моделей для внедрения службы контроллинга в нашем случае целесообразно было бы использовать элементы второй и третьей модели.

Во-первых, это создание службы контроллинга в составе Управления Экономики и финансов, так как в финансовой службе централизованы функции контроллинга по всем направлениям.

Во-вторых, поскольку контроллинг понимают как специальную форму поддержки руководства, то создание штабного подразделения контроллинга, которое подчинено высшему руководящему уровню, следует считать эффективным решением для закрепления в иерархии предприятия способа мышления, ориентированного на результат.

Вторая модель привлекательна тем, что служба контроллинга вынесена в отдельную службу, которая подчиняется только непосредственно руководящему органу – наблюдательному совету вуза. Контроллинг здесь вынесен за рамки функциональных служб предприятия. Главный контроллер (начальник отдела контроллинга) подотчетен непосредственно Президенту Университета. Это делает контроллеров максимально независимыми по отношению к иным финансово-экономическим службам Университета, позволяя лучше осуществлять координацию и информационное обеспечение заинтересованных подразделений. Отдел контроллинга в таком случае наделяется правом отслеживать выполнение остальными структурными подразделениями доведенных до них требований.

В настоящее время контроль за организацией учета и устойчивого функционирования деятельности вуза осуществляет служба внутреннего аудита университета (включает двух сотрудников). Основными задачами данной службы являются анализ финансово-хозяйственной деятельности на основе данных, полученных в ходе аудиторской проверки, выявление внутрихозяйственных резервов и разработка рекомендаций и предложений для наиболее эффективной работы структурных подразделений.

В нашем же случае предлагается создать службу, которая располагала бы более широким штатом сотрудников, и соответственно деятельность каждого отдела была направлена на постановку соответствующих им целей и решение определенных ими задач.

Необходимо отметить, что на службу контроллинга возлагается ответственность за достижение ключевых результатов деятельности университета, что стимулирует данный специализированный отдел к постоянному мониторингу достижения целей по всем параметрам производственной и финансово-экономической деятельности.

На рисунке 10 представлена возможная структура отдела контроллинга университета.

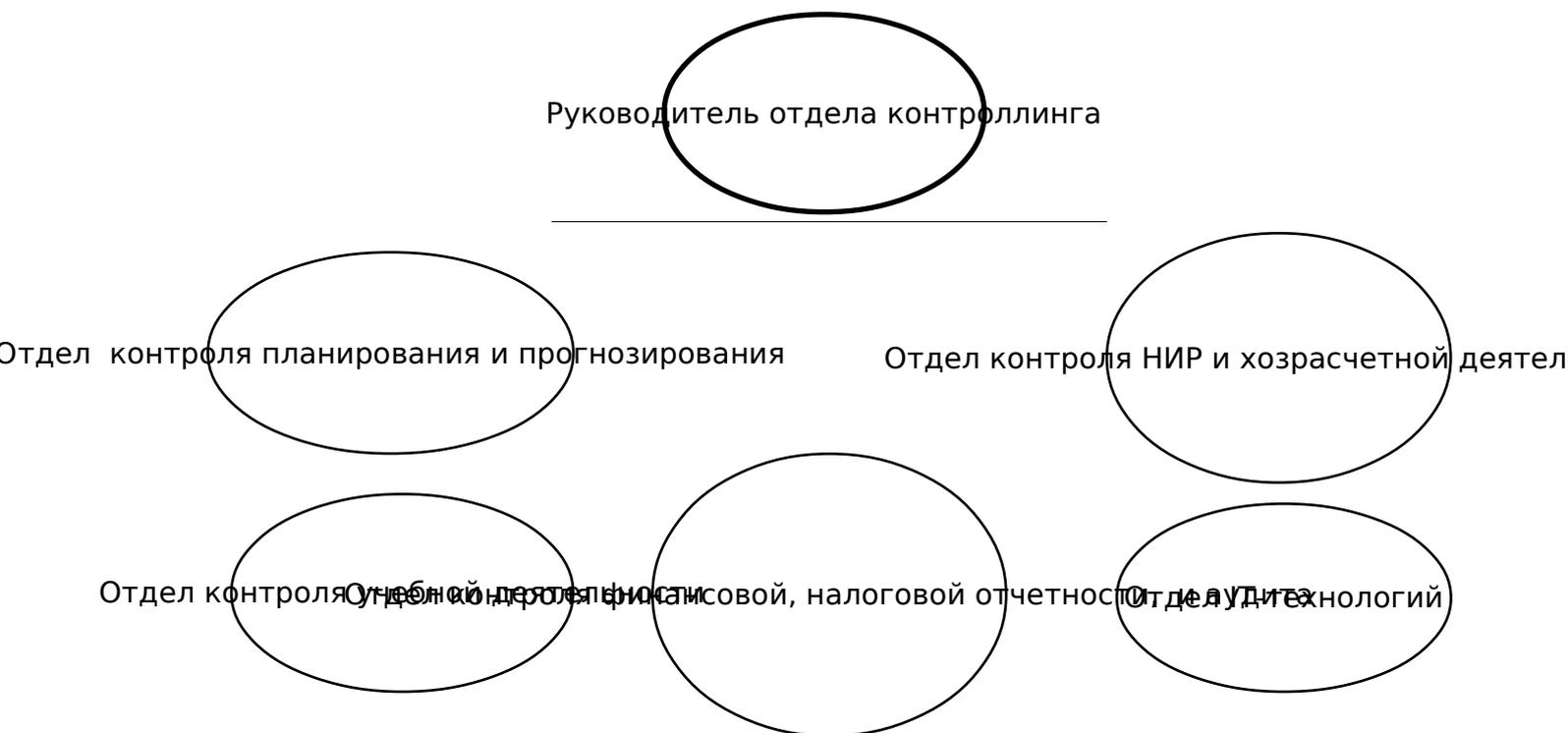


Рисунок 10. Структура подразделения контроллинга ИнЕУ

Автоматизации системы контроллинга. Вся работа по построению и автоматизации контроллинга в университете предполагается разбить на три этапа:

- 1 этап - постановка и автоматизация бухгалтерского учета;
- 2 этап - разработка и автоматизация управленческого учета;
- 3 этап – автоматизация системы контроллинга.

Этап 1 - постановка и автоматизация бухгалтерского учета. В данный момент в университете бухгалтерский учет производится на базе платформы 1С: Предприятие 8.0 (внедрена в 2008 году), 1С: Предприятие 7.5 (заработная плата и кадры).

Этап 2 - разработка и автоматизация управленческого учета. На этом этапе предлагается повысить эффективность системы бюджетирования. Система бюджетирования ведется в программе 1С: Предприятие 7.7. Существующая система не до конца автоматизирована: первичные данные о доходах и расходах поступают в планово-экономический отдел в электронном формате и на бумажном носителе. Анализируя доходную часть бюджета необходимо отметить, что все данные по поступлениям предоставляются из

разных источников (бухгалтерия и финансово-экономический отдел). Правильнее было бы, если бы все данные по доходу предоставлялись из одного источника, а именно из ФЭО. Вся информация по поступлениям стекалась бы в ФЭО, обрабатывалась специалистом отдела и передавалась в ПЭО уже в электронном виде с учетом вида дохода, источника и т.д. В настоящее время информация поступает не полная: передаются все виды доходов, но возникают вопросы: по какой программе, за что, хозрасчетные ли это поступления или же средства, поступившие из государственного бюджета - приходится уточнять.

Расходная часть бюджета поступает из первичных источников бухгалтерии. Данные по расчетам с поставщиками и подрядчиками, расходы по авансовым отчетам предоставляются бухгалтерией на электронном носителе (в текстовом формате). Информация по заработной плате и отчислениям (социальная налог и обязательные социальные отчисления) в разрезе подразделений вуза предоставляются расчетным отделом бухгалтерии на бумажном носителе. В зависимости от фонда финансирования, который подразделяется на «бюджет», «фонд экономии/накопления», «хозрасчет», специалист ПЭО обрабатывает информацию, правильно разносит суммы по данным фондам, т.к. одна сумма может содержать начисления по бюджету, по хозрасчету или же выставлена с фондов экономии и накопления. Эти данные требуют уточнения с расчетным отделом (по какой программе, проекту, по какому трудовому соглашению начислена заработная плата, и какой бюджетодержатель выставил сумму и т.д.). В связи с этим возникает необходимость в совершенствовании программного обеспечения для бухгалтерского учета заработной платы, а также во внедрении автоматизированной системы передачи этих данных в систему бюджетирования вуза. В первую очередь совершенствование программы заключается в том, чтобы бухгалтер при начислении заработной платы имел возможность относить те или иные суммы по фондам и источникам финансирования.

Например, заработная плата преподавателя кафедры «Менеджмент» за месяц включает:

- по кафедре: оклад, коэффициент доплат, доплаты, предусмотренные в вузе;
- почасовую оплату лектора при ИПК;
- доплата, проставленная директором академии управления.

В данном случае все суммы по кафедре идут с бюджета вуза, почасовая оплата должна отразиться на лицевом счете ИПК, а доплата вышестоящего руководителя, в данном случае директора академии управления, должна учитываться в фонде накопления директора академии управления (впоследствии уменьшает бюджет директора).

Форма исполнения бюджета вуза должна достоверно отражать всю информацию, находящуюся в базе: плановые цифры и исполнение. Все итоговые цифры по исполнениям бюджетов проректоров, директоров, сводного

бюджета ректора, должны быть правильными и сводится в итоге в исполнении бюджета в целом по вузу. Однако, как уже было отмечено, по некоторым статьям данные формируются недостоверно и требуют исправления экономистом вручную. Цель же финансовой службы вуза – предоставить руководству достоверную единую информацию даже при формировании отчета за прошлые учебные годы.

Все перечисленные выше предложения по усовершенствованию процесса бюджетирования обеспечили бы более качественное и оперативное предоставление исполнения бюджета университета. Создание в подразделениях электронных программ дало бы развитие действующему процессу бюджетирования и в дальнейшем позволило бы быстро и эффективно решать поставленные задачи. Разработанная система бюджетирования позволила бы иметь при совершении любой бухгалтерской операции в режиме реального времени достоверную финансовую информацию о движении денежных средств, о статьях расходов в разрезе подразделений и смет и т.д.; осуществлять контроль над использованием средств, планировать доходы и расхода на перспективу.

Этап 3 - автоматизация системы контроллинга. Для эффективного управления предприятием менеджер должен в любой момент времени иметь доступ к информации о текущем состоянии компании. Именно поэтому возникает необходимость в построении автоматизированной системы контроллинга, которая стала бы эффективным инструментом управления для достижения оперативных целей.

Первый шаг состоит в выяснении потребности в информации. При этом сначала устанавливаются организационные рамки путем определения исполнителей задач (часто это контроллер) и времени, за которое должен быть осуществлен анализ потребности в информации. Для анализа информационных потребностей существуют многочисленные методы, которые должны быть отобраны и реализованы на следующем этапе.

В качестве следующего шага определяется, как должны осуществляться сбор и обработка информации, необходимой для удовлетворения установленных ранее информационных потребностей. В зависимости от того, нужна информация для стратегического или оперативного планирования, разными будут и источники информации. Информацию о ценах на непродолжительный период, таких как стоимость летнего семестра, или восстановления на защиту дипломного проекта можно получить из расчета затрат. Таким образом, формулируются требования к системам, «производящим информацию», например, к расчету затрат по направлениям деятельности, расчетам показателей объемов предоставляемых услуг и др. Особую роль играет при этом сбалансированная система показателей, поскольку она трансформирует стратегию предприятия в конкретные информационные данные, необходимые для управления предприятием. Для успешной реализации процессов сбора и обработки информации необходимо четкое разграничение

сфер ответственности, то есть необходимо определить, кто собирает информацию, кто ее обрабатывает и кто координирует этот процесс в целом.

Процессы передачи информации необходимо описать в рамках следующего этапа путем разработки и построения системы отчетности. Система отчетности стимулирует мероприятия по управлению предприятием, так как в отчетах заданным показателям из системы планирования противопоставляются достигнутые фактические показатели.

Таким образом, построение всеобъемлющей системы информационного обеспечения завершает реализацию идеи контроллинга – осуществление координации планирования, контроля и информационного обеспечения с точки зрения задач и инструментов. При внедрении контроллинга в практику университета предпочтение должно отдаваться простым решениям. Можно выделить основные результаты, получаемые от внедрения контроллинга в университете:

- повышение внутренней прозрачности;
- снижение затрат;
- построение профессиональной системы управления финансово-экономической системой университета;
- обеспечение эффективного контроля деятельности университета.

В результате проведенного анализа очевидно принятие решения о внедрении в качестве программного продукта для автоматизации учета и контроля финансовых процессов нового программного обеспечения «1С: Предприятие 8.2», разработанного специально для университета с учетом особенностей, которая будет выполнять управленческие задачи различных уровней. В целом внедрение более новой версии «1С» позволит формировать более детальные отчеты по затратам университета, тем самым облегчит и максимально снизит возникновение ошибок при работе контроллеров и сотрудников финансово-экономической службы. Также в системе бухгалтерского учета необходимо создать аналитические разрезы, которые позволят формировать все необходимые данные не только для бухгалтерского, но и для управленческого учета, бюджетирования и контроллинга.

Обобщая предложенный алгоритм институционализации контроллинга, можно отметить, что органически встроенная в систему управления экономикой предприятия служба контроллинга позволит оптимизировать деятельность всех финансово-экономических служб с точки зрения аналитической работы и наиболее полно реализовать возможность выработки и обоснования альтернативных подходов для принятия оперативных и стратегических управленческих решений, направленных на обеспечение достижения целей университета.

К положительным аспектам институционализации контроллинга необходимо отнести следующие:

– концентрация разнообразной экономической информации в одном специализированном отделе позволяет оперативно информировать руководство университета;

– во всех подразделениях вводятся единые правила планирования, учета, контроля и применяются унифицированные формы предоставления информации;

– координация различных планов и процесса их выполнения ориентируется на единую конечную цель всего вуза, что позволяет предварительно проверить их реальность и гарантировать рациональность достижения целей.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

В результате проведенных исследований методических основ управления затратами, анализа состояния и тенденции развития управленческого учета образовательных учреждений сформулированы следующие базовые выводы:

Во-первых, возрастание роли управления затратами в деятельности образовательного учреждения в условиях рыночной экономики. Во-вторых, широкое привлечение внебюджетных источников средств дает возможность образовательным учреждениям восполнить дефицит бюджетного финансирования. Однако для этого необходимо формирование нового экономического механизма хозяйствования образовательных учреждений, основой которого, является совершенствование управления затратами. В-третьих, управление затратами, как специфическую функцию управления, необходимо рассматривать с точки зрения системного подхода, важность которого обусловлена тем, что он позволяет наиболее адекватно отражать взаимосвязь и взаимозависимость отдельных ее подсистем с целью наиболее эффективного их взаимодействия. В-четвертых, применение системного подхода к управлению затратами в образовательном учреждении требует решения целого комплекса задач, связанных с особенностями и проблемами переходного периода становления цивилизованных рыночных отношений: от сокращения бюджетного финансирования и необходимости поиска дополнительных финансовых источников до участия в жесткой конкурентной борьбе на рынке образовательных услуг. В-пятых, необходимость формирования цен на дополнительные образовательные услуги, оперативное реагирование на возрастающие цены вводимых ресурсов (материалы, учебная и методическая литература, компьютерная техника, коммунальные услуги и т.п.) требуют получения своевременной и объективной информации по составу и структуре затрат, что достигается в рамках управленческого учета.

Факторами, определяющими эффективность финансовой политики в части управления затратами вуза на подготовку по программам высшего профессионального обучения являются следующие:

– наличие достаточной внутренней нормативной базы, структура и состав которой удовлетворяют действующему законодательству и потребностям вуза.

– принятие обоснованных инвестиционных решений, минимизация свободного остатка денежных средств.

– наличие контрольной среды и функционирование системы финансового внутривузовского контроля.

– анализ финансовых результатов средствами учётно-аналитического обеспечения, включающего данные управленческого и финансового учёта.

– наличие инструментария оценки эффективности образовательных программ, научно-исследовательских проектов и деятельности вуза в целом.

Отказ от методов администрирования и переход к менеджменту требует внедрения таких методов управления, которые способствуют выявлению резервов интенсивного развития, повышению адаптивных свойств системы управления вузом в динамичных рыночных условиях и финансовой устойчивости образовательного учреждения.

На основе изученных теоретических источников и проведенного анализа существующей системы управления затратами ИнЕУ мы можем сделать следующие выводы. Политика финансового менеджмента университета включает в себя следующие процессы управления финансовыми ресурсами: стратегическое и текущее финансовое планирование, составление различных смет и бюджетов для любых мероприятий; определение ценовой политики и прогнозирование контингента студентов; обеспечение источниками финансирования; поиск внутренних и внешних источников краткосрочного и долгосрочного финансирования, выбор оптимального их сочетания; учет, контроль и анализ, выбор учетной политики; обработка и представление учетной информации в виде финансовой отчетности; анализ и интерпретация результатов; сопоставление отчетных данных с планами и стандартами; внутренний аудит. Финансовые ресурсы университета позволяют покрывать текущие расходы вуза. Они направлены на развитие материально-технической, учебно-лабораторной, информационно-технической, социально-культурной баз, информационно-методическое и библиотечное обеспечение учебного процесса. В силу некоммерческого характера образовательных услуг, превышение доходной части бюджета над его расходной частью, по нашему мнению, следует рассматривать не как извлечение прибыли, а как реальную возможность развития образовательного учреждения через ее реинвестирование, что имеет законодательное закрепление в виде льготного налогообложения. Оценивая эффективность распределения финансовых ресурсов, исходя из миссии, следует отметить, что устойчивая рентабельность университета, позволяет вузу реинвестировать чистый доход в основную деятельность и тем самым способствует улучшению качества предоставляемых образовательных услуг. Вуз, являясь субъектом рынка и функционируя в жесткой конкурентной среде, нуждается в системе учета, позволяющей планировать, учитывать и анализировать финансовые результаты деятельности вуза в целом и по видам

деятельности, подразделениям, процессам, центрам финансовой ответственности, программам, проектам, источникам доходов и статьям затрат. С целью повышения финансово-экономической эффективности и финансовой устойчивости университета путем координации усилий всех подразделений на достижение конечного, количественно определенного результата, оптимального для качественного предоставления образовательных услуг в вузе действует система бюджетирования. Система бюджетирования, ориентированная на результат, призвана обеспечить в вузе:

- стратегическое финансовое планирование;
- среднесрочное бюджетирование проектов и программ, направленных на повышение финансовой устойчивости и инвестиционной привлекательности вуза;
- трансформацию финансовой структуры вуза на основе выделения центров ответственности, повышения экономической самостоятельности и ответственности за конечные результаты подразделений на основе принципа ответственного финансового менеджмента;
- трансформацию функций системы управления финансами вуза.

Система бюджетирования в вузе - это система оценки эффективности бизнес-процессов и усилий вуза по достижению стратегических целевых ориентиров. Структура и уровень текущего бюджета университета подтверждают его финансовую жизнеспособность для достижения целей и задач, определенных миссией. Ежегодные инвестиции в совершенствование учебно-лабораторной базы, приобретение компьютерной техники и пополнение библиотечного фонда позволяют говорить о поддержке образовательных программ вуза, способствующей их развитию и предоставлении качественных образовательных услуг. Создание в подразделениях УЭиФ единой автоматизированной системы дало бы развитие действующему процессу бюджетирования и в дальнейшем позволило бы быстро и эффективно решать поставленные задачи.

Результатом магистерского исследования можно считать следующее. В процессе изучения системы управления затратами университета выявлены основные преимущества контроллинга. Преимущества контроллинга несомненны, это: сокращение времени, необходимого руководству для принятия обоснованных тактических и стратегических решений; повышение качества принимаемых решений; сокращение товарно-материальных запасов на предприятии; выработка обоснованных критериев оценки эффективности подразделений и специалистов; достоверное определение себестоимости каждой отдельной услуги; выделение любых видов затрат по предприятию; упрощение и совершенствование взаимодействия подразделений организации.

Результатом от внедрения системы контроллинга в университете должна стать система, позволяющая предвидеть результаты деятельности вуза:

- координировать цели менеджмента организации и контроллинга для достижения запланированных результатов;

- эффективно прогнозировать и планировать затраты и результаты с учетом заданных целей;
- повысить эффективность управления затратами путем применения соответствующих методик и инструментов контроллинга;
- оценивать существующие методики управления затратами со стратегических позиций;
- обеспечивать своевременность и достоверность поступающей информации;
- планировать деятельность с целью повышения эффективности использования ресурсов вуза;
- повысить деловую активность за счет совершенствования управления оборотными средствами и оптимизации оборотного капитала;
- оптимизировать механизмы контроля качества услуг и процедур управления; эффективно использовать налоговое планирование и системы оптимизации налогообложения.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

- 1 Райзберг Б.А., Лозовский Л.Ш., Стародубцева Е.Б. Современный экономический словарь. – Издательство ИНФРА-М, 2010. – 512с.
- 2 Карпова Т.П. Управленческий учет: Учебник для вузов. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2004 – 351с. - (Серия «Профессиональный учебник: Бухгалтерский учет»)
- 3 Основы менеджмента: учебное пособие для вузов/ Научный редактор А.А. Радугин. – «Центр» 2000. – 432с.
- 4 Алданиязов К.Н. Производственно-учетная система в управлении предприятием: управленческий учет, управленческий анализ и управление затратами. Учебное пособие. – Алматы: Издательство «NURPRESS», 2011. – 416с.
- 5 В.Г. Лебедев, Т.Г. Дроздова, В.П. Кустарев Управление затратами на предприятии: Учебник для вузов. /Под ред. Г.А. Краюхина 5-е изд. Стандарт третьего поколения. – СПб.: Питер, 2012. – 592 с.: ил.
- 6 Шайморданова Т.П. Совершенствование управления затратами образовательного учреждения в условиях нестабильного финансирования [Информационный ресурс] <http://www.dissercat.com/content/sovershenstvovanie-upravleniya-zatratami-obrazovatel'nogo-uchrezhdeniya-v-usloviyakh-nestabil>
- 7 Крылова А. Н. Особенности образовательной деятельности высших учебных заведений и их влияние на управленческий учет затрат/ А. Н. Крылова // Проблемы и перспективы экономики и управления: материалы междунар. заоч. науч. конф. (г. Санкт-Петербург, апрель 2012 г.). — СПб.: Реноме, 2012. — С. 133-142.

- 8 Тимофеева Т.В. Методы учета затрат и калькулирование себестоимости образовательных услуг в негосударственных вузах. Вестник ОГУ №77/ Ноябрь` 2007.
- 9 Бухгалтерский учет в зарубежных странах: учеб./ Я.В. Соколов, Ф.Ф. Бутынец, Л.Л. Горецкая, Д.А. Панков; отв. Ред. Ф.Ф. Бутынец. – М.: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2005. – 664с.
- 10 Друри К. Учет затрат методом стандарт-костс/ Пер. с англ./ Под ред. Н.Д. Эрнеашвили. – М.: Аудит, 1998 г. – 224 с.
- 11 Керимов В.Э., П.В. Селиванов и др. Методы управления затратами и качеством продукции: учебное пособие. М.: ИКЦ Маркетинг, 2007. – 108 с.
- 12 Шестопал Ю.Т. Управление качеством: учебное пособие для вузов. М.: ИНФРА –М, 2011. – 331 с.
- 13 Мазур И.И., Шапиро В.Д. Управление качеством: учебное пособие 8-е изд., стер. М.: Омега – Л, 2011. – 400 с.
- 14 Монден Я. «Тоёта: методы эффективного управления» Сокр. пер. с англ./ Науч.ред А.Р. Бенедиктов, В.В. Мотылев. – М.: Экономика, 1989. – 288с.
- 15 Положение «О бюджетировании»
- 16 Государственный стандарт Республики Казахстан «Образование высшее профессиональное. Материально-техническая база организаций образования» СТ РК 1158-2002
- 17 Приказ и.о. Министра образования и науки Республики Казахстан от 7.08.2009 г. № 374 «Об утверждении финансовых нормативов по высшему и послевузовскому образованию»
- 18 Приказ и.о. Министра образования и науки Республики Казахстан от 10.08.2009 года № 381 «Об утверждении Методических рекомендаций по планированию расходов на подготовку кадров с высшим и послевузовским образованием и расчету расходов на обучение одного обучающегося»
- 19 Положение «О работе хозрасчетного подразделения»
- 20 Закон Республики Казахстан от 27.07. 2007 г. № 319-III «Об образовании» (с изменениями и дополнениями по состоянию на 24.10.2011 г.)
- 21 Положение «О предоставлении льгот по оплате за обучение для студентов ИнЕУ и учащихся колледжа ИнЕУ»
- 22 Исторические корни и понятие аутсорсинга [Информационный ресурс] <http://menedjeram.ru/page6/>
- 23 Аузан В. , Шпагина М. «Как освоить новую экономику», «Эксперт», №1-2, 2002 г.
- 24 Эволюция аутсорсинга в Казахстане [Информационный ресурс] <http://gojob.kz/seeker/career/article/?ca=43379>
- 25 Янчевский В.Г. Основы менеджмента: учебное пособие.- Мн.: Тетра Системс», 2004. – 224 с.
- 26 Управление затратами на предприятии: учебник/ В.Т. Лебедев и др./Под общ.ред. Г.А. Краюхина. – СПб.: Издательский дом «Бизнес-пресса», 2000. – 277 с.

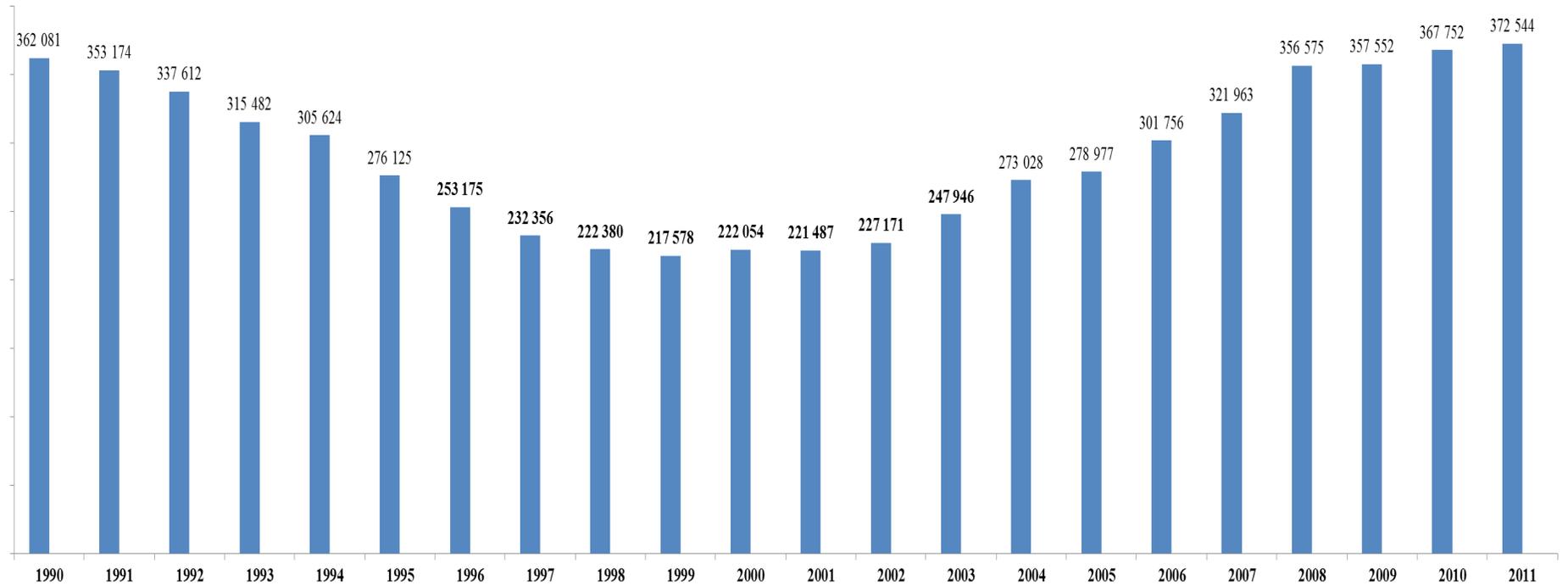
- 27 Хан Д. Планирование и контроль: концепция контроллинга. Пер. с нем. / Под ред. А.А. Турчака и др. – М.: Финансы и статистика, 1997. – 800 с.
- 28 Самочкин В.И. Гибкое развитие предприятия: анализ и планирование. – М.: «Дело», 1999. – 336 с.
- 29 Контроллинг как инструмент решения задачи экономии издержек [Информационный ресурс] <http://www.kpilib.ru/article.php?page=669>
- 30 Постановление Правительства от 02.11.1998 N 1118 "О нормативах потребления электроэнергии, тепла на отопление, горячей и холодной воды и других коммунальных услуг по организациям, финансируемым из средств бюджета»
- 31 Постановление Правительства Республики Казахстан №1400 от 29.12.2007 г. «О системе оплаты труда гражданских служащих, работников организаций, содержащихся за счет средств государственного бюджета, работников казенных предприятий»
- 32 СНиП 2.08.02-89
- 33 Постановление Правительства Республики Казахстан от 18.05.2012 года № 640 «Об утверждении государственного образовательного заказа на подготовку специалистов с высшим и послевузовским образованием, а также с техническим и профессиональным, послесредним образованием в организациях образования, финансируемых из республиканского бюджета (за исключением организаций образования, осуществляющих подготовку специалистов для Вооруженных сил, других войск и воинских формирований) на 2012/2013 учебный год»
- 34 Постановлением Правительства РК от 10.12.2012 № 1571
- 35 Алтайбаева Ж.К. Управление затратами на предприятии. Учебное пособие. Павлодар, Инновац. Евраз. ун-т, 2010 – 148с
- 36 Энтони Р., Рис Дж. Учет, ситуации и примеры. Пер. с англ./ Под ред. С предисловием А.М. Петрачкова. Ч.2: Управленческий учет. – М.: Финансы и статистика. – 1993
- 37 Друри К. Управленческий учет для бизнес-решений: учебник для вузов/ Пер с англ. М.: «ЮНИТИ-ДАНА», 2003. – 655 с.
- 38 С.В. Савонина, О.В. Фадеева, Е.В. Невешкина Новые подходы к управлению затратами и ценообразованием. Практическое пособие - 170 с. [Информационный ресурс] <http://www.litres.ru>
- 39 Нидлз Б., Андерсон Х., Колдуэлл Д. Принципы бухгалтерского учета: учебник/ Пер. с англ. / Под ред. Я.В. Соколова, 2-е изд., стер. – М.: Финансы и статистика, 2006. – 496 с.
- 40 Друри К. Управленческий и производственный учет: учебник / Пер. с англ./ М.: «ЮНИТИ-ДАНА» – 2005. – 1071 с.
- 41 Г.И. Мальцева, О.В. Митина Инструменты стратегического управленческого учета в вузе [Информационный ресурс] <http://ecsocman.hse.ru/data/126/415/1216/62-75.pdf>
- 42 Учетная политика ТОО «ИнЕУ»
- 43 Налоговая политика ТОО «ИнЕУ»

- 44 Либерман И.А. Управление затратами. – Москва: ИКЦ «МарТ», Ростов н/Д: Издательский центр «МарТ», 2006. – 624с. (Серия «Экономика и управление»)
- 45 Астафьева И.В. Управленческий учет. Первый уровень. С практическими заданиями/ Алматы: ТОО Издательство LEM», 2011. – 392с.
- 46 Кондраков Н.П. Бухгалтерский учет: Учебник. – М.: ИНФРА-М, 2006. – 592с. – (Высшее образование)
- 47 Кондраков Н.П. Бухгалтерский учет в схемах и таблицах/ Н.П. Кондраков, И.Н. Кондраков. – Москва: Проспект, 2013. – 280с.
- 48 Вахрушева О.Б. Бухгалтерский управленческий учет: учебное пособие – М.: Издательско-торговая корпорация «Дашков и К», 2012. – 252с.
- 49 Управленческий учет: Учебное пособие/ Под редакцией А.Д. Шеремета. - 2-е изд., испр. – М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 2004. – 512с.
- 50 Тарануха Ю.В., Земляков Д.Н. Микроэкономика: учебник – 2-е изд., стер. – М.: КНОРУС, 2011 – 320с.
- 51 Чем аутсорсер выгоднее штатника? [Информационный ресурс] <http://www.e-executive.ru/knowledge/announcement/1552885/>
- 52 Владимир Токарев: Что мешает передать на аутсорсинг производственное предприятие целиком? [Информационный ресурс] <http://www.e-executive.ru/community/articles/1518679/>
- 53 Управленческий учет: учебно-практическое пособие. Е.В. Акчурина и др. – М.: Торговая компания «Велби», издательство «Проспект», 2004. – 480 с.
- 54 Литвак Б.Г. Разработка управленческого решения: учебник. – М.: «Дело», 2006. – 440с.
- 55 Сундетов Ж. Планирование и прогнозирование в условиях рыночной экономики: учебное пособие. – Алматы, «Экономика», 2004. – 148 с.
- 56 Басовский Л.Е. Прогнозирование и планирование в условиях рынка: учебное пособие. – М.: «ИНФРА-М», 2007. – 260 с.
- 57 Вахрушина М.А. Управленческий анализ: учебное пособие, 4-е изд.- М.: «Омега-Л», 2007. – 399 с.
- 58 Анализ и диагностика финансово-хозяйственной деятельности предприятий: учебник/ Под ред. проф. В.Я. Позднякова. – М.: ИНФРА. – М., 2008. – 617 с.
- 59 Трубочкина М.И. Управление затратами: учебное пособие. – М.: «ИНФРА-М», 2007. – 218 с.
- 60 Смагин В.Н. Экономика предприятия: учебное пособие – 2-е изд., испр., - М.: КНОРУС, 2007. - 160 с.
- 61 Карлик А.Е., Шухгальтер М.Л.. Экономика предприятия: учебник для вузов.- 2-е изд., перераб. и доп.- СПб.: Питер, 2010
- 62 Любушин Н.П. Экономический анализ: учебник для вузов. – М.: «ЮНИТИ-ДАНА», 2007. – 423 с.
- 63 Керимов В.Э. Управленческий учет: учебник для вузов. 4 изд., изм. и доп. – М.: «Дашков и К», 2005. – 460 с.
- 64 Т. Ю. Теплякова Контроллинг: учебное пособие/ Ульяновск: УлГТУ, 2010 – 143 с.

- 65 Е.Л. Ананькина, С.В. Данилочкин Н.Г. Данилочкина и др. Контроллинг как инструмент управления предприятием М.: ЮНИТИ, 2002. – 279 с.
- 66 И. В. Бородушко, Э. К. Васильева Стратегическое планирование и контроллинг Изд-во Питер, 2006. – 192 с.
- 67 Горфинкель В.Я. Экономика предприятия. Тесты, задачи, ситуации: учебное пособие для экономических вузов. Под общ. ред. Горфинкеля В.Я., Чернышева Б.Н. – 4-е изд., перераб. и доп.- М.: ЮНИТИ, 2007.-335с.
- 68 Куатова Д.Я. Экономика предприятия: учебное пособие. - Алматы: Экономика, 2011. – 352 с.
- 69 В.Е. Хруцкий, Т.В. Сизова, В.В. Гамаюнов Внутрифирменное бюджетирование: настольная книга по постановке финансового планирования. – М.: Финансы и статистика, 2002. – 400 с.
- 70 Волкова О.Н. Управленческий учет: учебник для вузов/ Ю.Н. Волкова. – М.: Велби, Проспект, 2006.
- 71 А.П. Виткалова, Д.П. Миллер Бюджетирование и контроль затрат в организации: учебно-практическое пособие. М.: Дашков и К, 2012. – 125 с.
- 72 С.Т.Миерманова, С.Е. Метелев, А.С. Миерманова Бухгалтерский учет, калькулирование и бюджетирование в отдельных отраслях производственной сферы: учебник для вузов. Омск: РГТЭУ, 2013. – 338 с.
- 73 Анискин Ю.П., Павлова А.М. Планирование и контроллинг. М.: Омега-Л, 2003. – 280 с.
- 74 Фомичев А.Н. Стратегический менеджмент: учебник для вузов. М.: Дашков и К, 2013. – 468 с.
- 75 Ярочкина В.И., Бузанова Я.В. Аудит безопасности фирма: теория и практика: учебное пособие для вузов. М.: Академический проект, 2005. – 352 с.
- 76 Юкаева В.С. Управленческие решения: учебное пособие/ 3-е изд. – М.: Дашков и К, 2006. – 324 с.
- 77 Хан Д. Планирование и контроль. Стоимостно-ориентированные концепции контроллинга с описанием применения в концернах/ Пер с англ./ Под ред. Л.Г. Головача, М.Л. Лукашевича и др. – 6-е изд., перераб. и расшир. М.: Финансы и статистика, 2005. – 928 с.
- 78 Сондерс М., Ф. Льюис, Э. Торнхилл Методы проведения экономических исследований/ Пер. с англ. – 3-е изд. – М.: ЭКСМО, 2006. – 640 с.
- 79 Планирование на предприятии: практическое пособие/ Под ред. Ю.Н. Лапыгина. – М.: Омега-Л, 2009. – 304 с.
- 80 Ивашкевич В.Б. Практикум по управленческому учету и контроллингу: учебное пособие – 2-е изд. – М.: ИНФРА-М, 2009. – 192 с.
- 81 А.А. Одинцов Менеджмент организации. Введение в специальность: учебное пособие для вузов – 2-е изд., стер. – М.: Академия, 2009. – 240 с.
- 82 Брэг С.М. Настольная книга финансового директора/ Пер с англ. – 2-е изд., испр. и доп. – М.: Альпина Бизнес Букс, 2005. – 536 с.
- 83 В.В. Поляков Мировая экономика и международный бизнес: учебник для вузов – 6-е изд., стер. – М.: КНОРУС, 2011. – 681 с.

- 84 За гранью бюджетирования/ Пер с англ. Р. Кашеева. – М.: Вершина, 2007. – 272 с.
- 85 Основы бюджетирования и больше. Справочник по составлению бюджетов/ Пер. с англ./ Под ред. В. Плотникова. – М.: Вершина, 2007. – 368 с.
- 86 Бороненкова С.А. Управленческий анализ: учебное пособие для вузов. – М.: Финансы и статистика, 2003. – 384 с.
- 87 Мэй М. Трансформирование функции финансов/ Пер с англ. – М.: ИНФРА-М, 2005. – 232 с

ПРИЛОЖЕНИЕ А



Год рождения	1 991	1 992	1 993	1 994	1 995	1 996	1 997	1 998	1 999	2 000	2 001	2 002	2 003	2 004	2 005	2 006	2 007	2 008	2 009	2 010	2 011
Год окончания школы	2 008	2 009	2 010	2 011	2 012	2 013	2 014	2 015	2 016	2 017	2 018	2 019	2 020	2 021	2 022	2 023	2 024	2 025	2 026	2 027	2 028

Рисунок А. Динамика демографических показателей по данным Агентства статистики РК по республике.
Сопоставление показателя рождаемости с поступлением в вузы