Швецов Михаил Николаевич. Методология учетно-аналитического обеспечения системы менеджмента качества образования : диссертация ... доктора экономических наук : 08.00.10 / Швецов Михаил Николаевич; [Место защиты: ГОУВПО "Марийский государственный технический университет"].- Йошкар-Ола, 2009.- 314 с.: ил.

**Содержание к диссертации**

Введение

**1. Теоретические основы финансовых концепций и их взаимосвязь с проблемами управления качеством высшего образования в современных условиях 18**

1.1. Теоретическое обоснование финансовых концепций в регулировании проблем реформирования высшего образования в России 18

1.2. Категория "качество образования" как объект управления, ее институциональные аспекты и факторы, влияющие на развитие 37

1.3. Методические и организационные основы управления качеством высшего образования в системе финансового менеджмента образовательного учреждения (организации) 67

**2. Методологические особенности учетно-аналитического обеспечения управления качеством образования 102**

2.1. Концептуальная модель управления качеством образования 102

2.2. Содержание источников финансирования вузовской деятельности в условиях развития качества образования 124

2.3. Принципы организации управленческого учета, обеспечивающего управление качеством образования 142

**3. Методическое обеспечение управленческого учета в системе менеджмента качества образования 153**

3.1. Методические основы стратегического управленческого учета в системе управления качеством образования вуза 153

3.2. Учет формирования и использования источников финансирования образовательной деятельности 171

3.3. Методика управленческого учета расходов и трансакционных издержек вузов в условиях рисков образовательной среды 178

**4. Методика комплексного анализа деятельности вуза 205**

4.1. Методы анализа и их использование в информационном обеспечении управления качеством образования вуза 205

4.2. Текущий и стратегический анализ в системе управления качеством образования вуза 241

Заключение 266

Литература 284

Список приложений 305

**Введение к работе**

Актуальность темы исследования. Качество образования является одной из важнейших проблем модернизации российского образования и основные требования к нему включены в Болонскую декларацию. В период поиска новых подходов к образованию, новаций в деятельности образовательных учреждений (организаций) требуется координация и эффективная организация управления качеством образования.

Переход высшего образования на уровневую систему, включающую уровни бакалавров и магистров, а в отдельных сферах - подготовку специалистов, разработка новых федеральных Государственных образовательных стандартов высшего профессионального образования в России происходит под эгидой формирования Европейского пространства высшего образования (ЕПВО). Ежегодные встречи министров стран Европы, отвечающих за высшее образование стран в рамках Болонского процесса сопровождаются принятием важных документов, как, например, Лондонское коммюнике "К Европейскому пространству высшего образования: откликаясь на вызовы глобализируемого мира" (2007 г.). Этот документ имеет большое значение для России, т.к. участвуя в Болонском процессе в стране необходимо сформировать сбалансированную систему взаимоотношений с иностранными партнерами, которая отражала бы интересы российской высшей школы.

Во многих высших учебных заведениях уже разрабатываются модели и методы управления качеством образования, соответствующие международным стандартам. Ряд ведущих образовательных организаций России взяли курс на разработку и создание системы управления качеством образовательного процесса на основе концепции всеобщего управления качеством (Total Quality Management - TQM) и международных стандартов ISO (International Organization for Standartization - ISO) серии 9000. В основе моделей управления качеством лежит системный подход. Именно это обстоятельство является исключительно важным, т.к. применение системы управления качеством в образовательных учреждениях (организациях) обеспечивает эффективность "системы гарантия качества".

Политика Правительства и Президента Российской Федерации в настоящее время направлена на поиск путей эффективного инновационного развития и интеллектуализацию производимых и экспортируемых услуг. Инновационный подход рассматривается одной из главных задач в подготовке и переподготовке кадров для экономики страны. Для этого осуществляются различные меры в рамках принятой в 2001 году и действующей в настоящее время "Концепции модернизации российского образования на период до 2010 года".

Качественная подготовка профессиональных кадров высшей квалификации диктуется также сложившейся ситуацией в общеобразовательном и профессиональном уровне рабочей силы страны, что является важнейшем условием конкурентоспособности отечественных товаропроизводителей. Базовые природные, трудовые, интеллектуальные ресурсы, как факторы конкурентоспособности должны развиваться параллельно с инфраструктурными факторами: организацией рынка, государственным и корпоративным управлением, финансовой системой и т.д., для чего также необходимы высококвалифицированные профессиональные кадры. В этой связи многие вузы решают проблему создания инновационной системы образования, для чего: а) развивают научные направления и школы, решающие научно-исследовательские задачи и формирующие фундаментальные основы для развития системы образования в вузе; б) формируют новые и работают над повышением эффективности действующих моделей взаимодействия образовательных учреждений, бизнеса и государства; в) реализуют образовательные программы, направленные на формирование способностей будущих выпускников генерировать новые идеи для создания конкурентных технологий и продуктов; г) формируют единое информационное пространство уровневой научно-образовательной системы вузов и вузовских комплексов и т.д.

Для реализации таких задач необходимы не только новая конфигурация образовательной среды и новые подходы к непрерывности образовательного процесса, но и различного рода финансовые вложения, инвестиции для реализации конкретных целевых программ и финансирования всех видов деятельности конкретного вуза. Важно при этом сохранять стратегию развития, направленную на качество образования и управлять этим процессом на основе качественного и своевременного учетно-аналитического обеспечения.

Управление качеством образования является сложной категорией, под которой следует понимать совокупность процессов: планирования, организации, мотивации, учета, контроля, анализа, обмена информацией и документооборота. Управление качеством означает реализацию задач развития всех направлений деятельности высшего учебного заведения: образовательного процесса, материальными и информационными ресурсами, финансовой деятельностью и др., т.е. потенциалом вуза. Особое внимание следует уделить системе показателей, формируемых в процессе реализации функций управления, поскольку с их помощью можно получить количественные и качественные оценки системы менеджмента качества образования.

Стратегия образовательной организации в области всеобщего управления качеством должна реализовываться на основе надежной и достоверной информации, обеспечивающей эффективность управленческих решений в области образовательного процесса, реализации образовательных программ и стандартов уровневой подготовки. Такая информация формируется в разных направлениях: качества результатов деятельности (процессов), качества самих процессов; и качества системы или организации деятельности образовательных учреждений. Большая часть информации формируется в системе управленческого учета и анализа деятельности вуза. Поэтому вопросы методического обеспечения этой области менеджмента являются важными, особенно, в период перехода на уровневую подготовку.

Такой подход рассматривается нами как комплексный и системный. В этой связи тема исследования является актуальной и своевременной.

Степень разработанности проблемы. Управление качеством высшего образования является молодым научным направлением. Отечественные ученые, осмысливая закономерности развития научных идей, эффективных форм и методов, связывают это развитие с масштабными изменениями, происходящими в экономике и управлении образованием и образовательными учреждениями.

Методологические и теоретические основы управления в образовании рассмотрены в работах Н.Г.Багаутдиновой, Л.Е.Басовского, В.И.Ерошина, М.М.Поташника, В.Б.Протасьева, А.И.Субетто, Е.В.Яковлева и др. Рассматривается круг управленческих проблем, отличающихся принципиальной новизной и актуальностью для практического реформирования образовательной системы. В их числе новые ценности и цели управления, нововведения, методология и технология разработки программ развития, учебных планов и образовательных программ, социально-правовая защита субъектов образования, деятельность служб поддержки образования, аттестации научно-педагогических кадров и многие другие.

Анализ современной литературы (на основании работ В.С.Анфилатова, А.В.Гличева, С.Д.Ильенковой, Н.К.Розовой, Н.В.Софроновой и др.) позволил выделить относительно самостоятельные, но взаимосвязанные функции управления, среди которых выступают целеполагание, прогнозирование, принятие решения, его реализация, коммуникация, контроль и оценка результатов, коррекция. Ведущей функцией управления многими авторами выделяется принятие решений, предполагающих альтернативный подход к выбору вариантов, в основе которой лежит определенная информация о состоянии, как системы управления, так и объекта управления.

Значительный вклад в развитие теоретических основ управления и его методического обеспечения внесли: Бордовский Г.А., Нестеров А.А., Трапицин С.Ю., Леонтьев А.А., Розова Н.К. (анализ управления образованием); Бакшаева Н.В., Гершунский Б.С., Онокой Л.С., Софронова Н.В. (влияние социума на деятельность вуза); Адлер Ю.В., Кочетов А.И., Мухаметзянова Г.В., Соловьев В.П. (управление в системе профессионального образования), Абдулина О.В., Альперин А.П., Архангельский, С. И., Ефремов Л.Г., Кураков Л.П., Николаев В. Н., Нуждин В.Н. (проблемы управления высшей школой), Матрос Д.Ш., Полев Д.М., Мельникова Н.Н. (возможности средств и информатизации в процессе управления образовательными учреждениями) и другие. В трудах названных авторов нашла свое отражение ведущая идея об информационной природе управления, когда цели деятельности системы находятся за ее пределами. Актуализация целей в изученных моделях управления рассмотрена как задача администраций учебных заведений.

Развивая вопросы информационного обеспечения управления нами изучены труды известных экономистов, которые стояли у истоков прикладных научных направлений экономики - учета и анализа: Ариушкин Н.С., Вейцман Н.Р., Блатов Н.А., Кипарисов Н.А., Рудановский А.П., Стоцкий Е.Е., Шерр И.Ф. и др.

Серьезный вклад в развитие методологии учета и экономического анализа деятельности организаций внесли Баканов М.И., Бариленко В.И., Барнгольц С.Б., Безруких П.С., Бороненкова С.А., Вахрушина М.А., Гетьман В.Г., Дворецкий В.И., Дембинский Н.В., Еленевская Е.А., Ивашкевич В.Б., Каракоз И.И., Кашаев А.Н., Мельник М.В., Муравьев А.И., Нестеров В.Н., Никифорова Е.В., Петрова В.И., Плотников В.С., Поклад И.И., Попова Л.В., Рубинов М.З., Савицкая Г.В., Садыкова Т.М., Сайфулин Р.С., Стражев В.И., Самборский В.И., Суглобов А.Е., Татур С.К., Таций Г.М., Швецов Н.М., Шеремет А.Д. и другие.

Однако в современной литературе по учету и экономическому анализу не рассматриваются методологические и методические особенности учетно-аналитического обеспечения управления качеством образования, основанного на эффективном менеджменте и управлении потенциалом вуза. Принципиально важно в настоящее время определить концептуальный подход к методологии учета и анализа показателей деятельности вуза, определяющих и влияющих на оценку качества образования, что позволит реализовать управление высшим учебным заведением в современных условиях на новом качественном уровне.

Разработка теории и методологии учетно-аналитического обеспечения системы менеджмента качества образования вузов в условиях развития рыночных отношений и интеграции российской системы образования в единое Европейское пространство высшего образования составляют цель настоящего диссертационного исследования.

В соответствии с поставленной целью научного исследования в диссертации выделены четыре системные задачи, каждая из которых потребовала решения блока соподчиненных задач.

Первая системная задача - обосновать проблемы управления качеством высшего образования на основе теоретико-методологических подходов финансовых концепций и их воздействия на развитие системы российского образования:

раскрыть теоретические основы финансовых концепций в регулировании проблем реформирования высшего образования в России с позиции требований международного сообщества и Болонской декларации;

раскрыть сущность категории "качество образования" как объекта управления, выявить институциональные аспекты и факторы, влияющие на ее развитие;

сформулировать методические и организационные подходы к управлению системой качества образования в системе финансового менеджмента вуза;

Вторая системная задача - разработать методологию учетно-аналитического обеспечения управления качеством образования в учреждении (организации) образования:

разработать концепцию учетно-аналитического обеспечения управления качеством образования на основе информационной модели потенциала образовательной организации;

уточнить содержание источников финансирования деятельности образовательных организаций с позиции новых требований к качеству образования;

сформулировать принципы организации управленческого учета, обеспечивающего управление качеством образования;

Третья системная задача - разработать методическое обеспечение управленческого учета в системе менеджмента качества образования:

разработать методику учета формирования и использования источников финансирования по видам образовательной деятельности;

разработать методику управленческого учета расходов и трансакционных издержек;

обосновать влияние рисков образовательной деятельности на финансовые результаты деятельности и качество образования;

Четвертая системная задача - обосновать теоретико-методический инструментарий системного анализа потенциала образовательного учреждения (организации) и его использование в системе менеджмента качества образования:

систематизировать методы анализа и определить возможность их использования в информационном обеспечении управления качеством образования вуза;

разработать методику текущего анализа использования источников финансирования образовательной деятельности.

разработать направления стратегического анализа потенциала учреждения (организации) образования для повышения информативности системы менеджмента качества образования.

Область исследования. Диссертационная работа выполнена в рамках обозначенной в паспорте специальности ВАК:

- специальности 08.00.10 "Финансы, денежное обращение и кредит": п. 1.2. "Теоретико-методологическое основы финансовых концепций регулирования воспроизводственных процессов", п. 1.5. " Институциональные аспекты финансовой системы", п. 1.7. "Теоретическое основы исследования влияния финансовой политики на результаты социально-экономического развития", п. 3.7. "Источники финансирования компаний и проблемы оптимизации структуры капитала", п. 3.14. "Финансовый менеджмент в управлении финансовыми потоками и финансовыми оборотами";

- специальности 08.00.12 "Бухгалтерский учет, статистика": п. 1.4. "Методологически основы и целевые установки бухгалтерского учета и экономического анализа", п. 1.8. "Бухгалтерский учет в организациях различных организационно-правовых форм, всех сфер и отраслей", п. 1.10. "Особенности формирования бухгалтерской и статистической отчетности по отраслям, территориям и другим сегментам хозяйственной деятельности", п. 1.12 "Инвестиционный, финансовый и управленческий анализ".

Предмет исследования. Предметом настоящего исследования являются теоретико-методологические проблемы и вопросы теории и методики учета, анализа и финансового менеджмента как информационной основы управления качеством высшего образования в учреждениях (организациях) образования.

Объект исследования. Объектом исследования является деятельность учреждений (организаций) высшего профессионального образования, их потенциал и система менеджмента качества образования.

Теоретическая и методологическая основа исследования. Теоретической и методологической основой диссертации явились элементы диалектического и системного подхода, труды отечественных и зарубежных ученых в области экономической теории, управления, экономики, экономического анализа и учета.

Выводы, полученные в результате исследования, основаны на изучении документов, сопровождающих развитие Болонского процесса и реализацию его положений в сфере высшего образования, на международном опыте применения концепций всеобщего управления качеством и международных стандартов ISO серии 9000.

В исследовании использовались: основные приемы логических методов анализа; системный и динамический факторный анализ экономических показателей деятельности учреждений (организаций) высшего образования; традиционные приемы и методики учета, оценки и анализа: сравнение, группировки, детализация показателей, индексы, балансовый метод, приемы элиминирования и другие.

Научная новизна исследования заключается в теоретико-методологическом обосновании и развитии методического инструментария учетно-аналитического обеспечения системы менеджмента качества образования.

В работе получены и выносятся на защиту следующие основные научные результаты:

по специальности 08.00.10 - "Финансы, денежное обращение и кредит":

обосновано применение положений классических и современных финансовых концепций в регулировании проблем реформирования высшего образования в России с позиции требований международного сообщества и Болонской декларации;

раскрыта сущность категории "качество образования" как объекта управления, выявлены его институциональные особенности, обоснованы и классифицированы факторы, влияющие на ее развитие;

разработаны методические и организационные основы управления системой качества образования в системе финансового менеджмента учреждения (организации) высшего профессионального образования;

уточнено содержание источников финансирования деятельности образовательных организаций и направлений их использования с позиции новых требований к качеству образования.

по специальности 08.00.12 - "Бухгалтерский учет, статистика":

обоснованы концептуальные положения учетно-аналитического обеспечения управления качеством образования на основе предложенной информационной модели потенциала образовательного учреждения (организации);

сформулированы принципы организации управленческого учета и обосновано их применение в системе управления качеством образования;

разработана методика учета формирования и использования источников финансирования видов образовательной деятельности, обеспечивающих эффективность потенциала образовательного учреждения (организации);

предложена методика управленческого учета расходов, предусматривающая отражение трансакционных издержек в управлении университетскими комплексами;

обосновано влияние рисков на финансовые результаты образовательной деятельности и предложен механизм управления рисками в системе менеджмента качества образования;

систематизированы методы анализа и определена возможность их использования в информационном обеспечении управления качеством образования;

разработана методика текущего анализа использования источников финансирования образовательной деятельности;

разработаны методические основы стратегического анализа потенциала учреждения (организации) образования для повышения информативности его системы менеджмента качества.

Практическое значение результатов исследования состоит в том, что расширена теоретическая и методологическая база учета, анализа и финансового менеджмента, позволяющая обеспечить эффективное управление качеством образования вуза. Предложенные в диссертации разработки могут быть использованы в управлении государственными образовательными учреждениями и некоммерческими образовательными организациями, их филиалами для обеспечения системы менеджмента качества образования. Способы, методы систематизации показателей, рассмотренные системы внутреннего контроля качества могут служить методологической основой для проведения подобных исследований в организациях других сфер экономики, а также использоваться при разработке прогнозов и программ социально-экономического развития вузов.

Самостоятельно практическое значение имеют следующие основные рекомендации работы:

схема организации мониторинга менеджмента качества образования;

модель управления качеством образования, информационным обеспечением которой являются системы управленческого учета, текущего и стратегического анализа потенциала вуза;

классификация и детализация источников финансирования образования;

модель сбалансированной системы показателей создания стоимости в вузе;

методика управленческого учета на основе бюджет-отчетов по использованию источников финансирования;

предложения по учету трансакционных издержек университетских комплексов отражению;

схема организации финансового менеджмента вуза, ориентированного на качество образования;

методика текущего анализа использования источников финансирования образовательной деятельности.

Апробация и внедрение результатов исследования. Основные положения диссертации докладывались и получили положительную оценку на форумах, конференциях, семинарах, совещаниях, в том числе на российско-американской научно-практической конференции в 1997 году; международной научно-практической конференции в 2001 году; Вавиловских чтениях в 2000 году; Безугловских чтениях в 2005, 2006, 2007 годах в г. Йошкар-Оле; а также на международной конференции "10 лет системе высшего негосударственного образования: опыт, проблемы, перспективы развития" (март 2003 г.) и на региональных межвузовских научно-практических конференциях, проводимых Московским открытым социальным университетом и его Марийским филиалом, Марийским государственным техническим университетом, Межрегиональным открытым социальным институтом в г. Йошкар-Оле.

В 2001-2009 гг. автор принял участие в разработке гуманизации образовательного процесса в составе ассоциации профессоров славянских стран в республике Болгария. Участвовал в ежегодных конференциях, проводимых Софийским университетом, принимал участие в научных дискуссиях на научно-практических семинарах в Кингстонском университете в Великобритании.

Полученные результаты исследования внедрены в практику деятельности АНОО "Межрегиональный открытый социальный институт", Марийского филиала АНОО "Московской открытой социальной академии" (МОСА), ГОУ ВПО "Чувашский государственный университет", ГОУ ВПО "Марийский государственный университет". Материалы диссертационного исследования использовались на курсах повышения квалификации и семинарах Министерства образования Республики Марий Эл. Отдельные методические рекомендации используются при обучении студентов в проведении лекционных и практических занятий по дисциплине "Учет и анализ в бюджетных организациях".

Публикация результатов исследования. Основные выводы и предложения по рассматриваемым в диссертации проблемам нашли отражение в 52 работах общим объемом 164,4 печ.л., в т.ч. авторским объемом 50,65 печ.л., их них 3 монографии и 8 научных статей опубликованных в рекомендованных ВАК изданиях.

Структура и объем диссертации. Диссертация состоит из введения, четырех глав, заключения, списка литературы и приложений и имеет следующую структуру:

## Категория "качество образования" как объект управления, ее институциональные аспекты и факторы, влияющие на развитие

Для обеспечения политики повышения качества образования необходимо оптимизировать управление вуза, сосредоточив главные его функции на реализацию приоритетных направлений развития потенциала вуза. Важными факторами, оказывающими существенное влияние на оптимизацию управления образовательными учреждениями, являются: - соответствие механизмов управления возможностям субъекта и сложностям объекта управления; - наличие объективной обратной связи; - наличие кадровых, материальных, финансовых резервов; - правильный выбор критериев оценки эффективности управления; - учет реальных условий образования и воспитания в вузе. Управленческий процесс эффективен, если он соответствует логике реального процесса развития; если решения субъекта управления адекватны решаемой задаче; если лица, принимающие решения, обладают способностями видеть ситуацию, прогнозировать развитие событий, принять необходимые меры и т.д. Сегодня современной считается концепция всеобщего управления качеством (Total Quality Management — TQM), главным принципом которой остается стратегическая ориентация на потребителя. Под управлением мы будем понимать процесс планирования, организации, мотивации и контроля, необходимый для того, чтобы сформулировать и достичь целей организации. Процесс - совокупность последовательных действий для достижения результата; это деятельность, которая преобразует "вход" и "выход". Система с управлением включает три подсистемы (рис.4): управляющую систему (УС), объект управления (ОУ) В и систему связи (СС). Управляющая система совместно с системой связи образует систему управления (СУ). Система связи включает канал прямой связи — множество (х), включающие командную информацию, и канал обратной связи, по которому передается информация о состоянии ОУ - множество выходной информации (у).

Множество переменных (п) и (w) обозначают соответственно воздействие окружающей среды и показатели, характеризующие качество и эффективность функционирования подсистемы (рис. 2). Управляющая система осуществляет управление управляемой системой с целью достижения намеченных целей и получения наилучшего результата. Воздействие на управляемую систему осуществляется посредством принятия решений. Основанием для принятия решений является внешняя и внутренняя информация. Управляющая и управляемая системы связаны между собой и имеют взаимное влияние, приводящее к их изменению.

До тех пор пока существует управление, будет существовать и проблема - как лучше управлять. Общая теория научного управления впервые была разработана в начале XX века Ф. Тейлором. Управление по Ф. Тейлору должно осуществляться на основе четырех важнейших принципов: развитие правдивой науки о работе, научный отбор и прогрессивное развитие исполнителей, их научного обучения и тренировке, тесного сотрудничества между администрацией и исполнителями. В основе этой теории управления лежит механистическая модель организации, т.к. она представляет идеальную организацию, построенную по принципу отлаженного механизма и не учитывающую влияние индивидуальных особенностей работников. Затем француз А. Файоль в своей работе "Общее и промышленное администрирование" изложил основы классической теории управления, согласно которой управлять - это предвидеть, организовывать, распоряжаться, координировать, контролировать. Американский социолог и психолог Э. Мэйо сформулировал новое направление в теории управления - теория человеческих отношений, которая определила так называемый поведенческий подход к управлению. Впервые теории научного управления образованием появились в 20-х годах в США, они в основном опирались на классическую теорию управления и теорию человеческих отношений. В начале 50-х годов начинается разработка теорий управления на основе концепций социальных наук, а также концепций целевого управления в образовании. В 70-х годах впервые была предложена модель системного управления образованием, в которой основной принцип - взаимодействие и взаимозависимость всех компонентов образовательной организации. Период 80 - 90-х годов характеризуется активными реформами в сфере образования, направленными в первую очередь на повышение качества образования. Появляется ряд практико-ориентированных публикаций по управлению, концепции, методы и оценки качества в сфере образования. Применение системы управления качеством в вузах обеспечивает взаимосвязанное управление всеми этапами деятельности. Наличие именно этого подхода оценивается в мире как "гарантия качества". Важность решения этой проблемы в вузах обусловлена: - необходимостью адаптации системы высшего профессионального образования к изменениям в обществе, к условиям профессиональной деятельности; - необходимостью достижения минимального рассогласования между потребностями личности, современными требованиями к специалистам и качеством результатов образования; - недостаточной исследованностью проблемы управления качеством образования при наличии детально разработанных теорий управления в экономике и технике; - наличием большого количества разнородных, несистематизированных критериев и показателей качества образования, затрудненностью их количественной оценки.

## Содержание источников финансирования вузовской деятельности в условиях развития качества образования

В системе учета вуза, независимо от его направленности (управленческий, бухгалтерский, налоговый) отражаются финансовые показатели, главные из которых характеризуют затраты вуза на образование и другие виды деятельности (научную, методическую и др.) и источники финансирования этих затрат, среди которых больший удельный вес имеют бюджетные и внебюджетные средства. Переход на уровневую подготовку бакалавров и магистров вузов, происходящий в период реализации задач по повышению качества образования, связан с изменениями в механизме финансирования образовательной деятельности. Главным элементом такого механизма будет являться система зачетных единиц, под которой понимается "системное определение всех основных аспектов организации учебного процесса на основе использования зачетной единицы (кредита) в качестве меры трудоемкости учебной работы, выражающей совокупность всех составляющих, связанных с организацией учебного процесса" [174, с. 30]. Отметим, что система зачетных единиц характеризуется не только как мера трудоемкости учебной работы, эту систему характеризуют в современной литературе и как уровень освоения студентом образовательной программы. Это связано с тем, что система зачетных единиц опирается на учебные планы и программы, стандарты учебных дисциплин. В качестве освоения образовательной программы для студентов и для оценки работы преподавателя используются рейтинговая система оценки знаний студентов. Система зачетных единиц по-новому ориентирует организацию учебного процесса, она становится индивидуально-ориентированная. Это в свою очередь влияет на нагрузку преподавателей и, как следствие, на их оплату труда. Немаловажным элементом использования системы зачетных единиц является ее финансово-экономическая составляющая.

Экономика системы зачетных единиц основана на рыночных механизмах, обеспечивающих эффективность функционирования университета и поддерживающих высокое качество образования. Она базируется на нескольких основных принципах [174, с. 101]: - для всех студентов вводится обязательная, как правило, частичная плата за обучение; - размер оплаты за обучение должен достаточно просто рассчитываться в строгом соответствии с объемом предоставляемых студенту образовательных услуг; - средства, поступающие от студентов, справедливо распределяются между всеми подразделениями учебного комплекса университета строго пропорционально объему выполненной работы по ведению и обеспечению учебного процесса; - инфраструктура учебного комплекса университета не должна включать подразделения, не участвующих в обеспечении учебного процесса и финансируемых за счет него.

Перечисленные принципы нельзя рассматривать в отрыве от проблем качества образования и эффективности функционирования учебного комплекса вуза. В этой связи следует отметить несколько важных положений: - введение обязательной для большинства студентов частичной платы за обучение; - наличие развитых мер государственной социальной и финансовой поддержки учащихся; - размер платы за учебный семестр; - порядок расчета вносимой студентом платы за учебный семестр; - справедливое распределение средств, поступающих от студентов в качестве платы за обучение; - целевое использование финансирования учебного процесса; - соотношение среднего уровня оплаты ППС размеру платы за обучение. Рассмотрим кратко эти положения.

Введение обязательной для большинства студентов частичной платы за обучение является одной из главных составляющих системы зачетных единиц. Многие авторы, разработки которых касаются новации Болонского процесса и экспериментов связанных с ним, отмечают необходимость взимания со студентов платы за обучение, обращаясь к опыту большинства постиндустриальных стран. При наличии развитых мер государственной социальной и финансовой поддержки обучающихся в вузах, плата за обучение рассматривается "как соответствующая критериям равенства и социальной справедливости" [174, с. 102].

Размер платы за учебный семестр в российских вузах устанавливается по опыту многих развитых стран при участии государства и примерно соответствует удвоенному значению показателя среднемесячного дохода на душу населения. Такая пропорция приемлема для основных социальных групп населения и существенно не влияет на показатели доступа к высшему образованию молодежи из этих социальных групп. В странах, где размер платы существенно выше указанного уровня, равенство доступа обеспечивается мерами финансовой поддержки учащихся посредством предоставления гарантированных государственных образовательных кредитов.

## Учет формирования и использования источников финансирования образовательной деятельности

Использование бюджетных, внебюджетных и иных источников финансирования образовательной деятельности направлено на создание "нового продукта" — высококвалифицированного специалиста, востребованного рынком в разных отраслях экономики. Такой "продукт", как мы уже отмечали, обладает своей "потребительской стоимостью", которую можно сопоставить с компетенциями и уровнем профессиональных знаний. Это отвечает общему положению, что в экономике управления качеством потребительская стоимость отождествляется с полезностью. "Полезность объекта делает его потребительной стоимостью. Количественная сторона потребительной стоимости как экономическая категория - это степень, мера удовлетворения определенной потребности в данном объекте" [155, с. 26]. Приведенное положение отражает некоторую взаимосвязь понятий "качество", "полезность", "потребительная стоимость". Причем качество представлено в этой взаимосвязи непросто как полезность объекта, а отражает степень его полезности. Взаимосвязь характеристики категорий "качество" и "потребительной стоимости" может быть выражена схематично: затраты на качество — уровень качества — степень полезности — потребительная стоимость.

Поскольку в представленном положении взаимосвязь начинается с затрат на качество, это говорит о необходимости дополнить цепочку характеристик данных категорий источниками финансирования (покрытия затрат). Тогда цепочка будет представлена следующим образом: источники финансирования —» затраты на качество — уровень качества — степень полезности — потребительная стоимость. Первые два элемента цепочки являются признанными объектами учета. Для управленческого учета данные элементы могут быть использованы комплексно, поскольку управленческий учет является комплексной отраслью знания, объединяет планирование, организацию и управление, нормирование, бухгалтерский и оперативный учет, управленческий анализ. В этом видят преимущество управленческого учета многие современные ученые экономисты, высказывая мнение, что "именно на стыках наук, при использовании разных науч ных методов, происходят существенные прорывы к новым знаниям и технологиям" [1, 29, 39, 77, 155].

Источники финансирования вузовской деятельности в настоящее время классифицируются по статьям бюджета Российской Федерации и направляются на различные статьи, т.е. являются источниками покрытия разного рода затрат, связанных с осуществлением вузами своей деятельности.

Анализ исследуемых вузов (за последние три отчетных года) дает основание судить о среднем удельном весе каждой бюджетной статьи в общей сумме бюджетного финансирования в следующих величинах (табл. 5).

Кроме средств бюджета Российской Федерации источниками финансирования вузов выступают: - средства региональных бюджетов; - доходы от сдачи в аренду имущества (бюджетные); - внебюдженые средства от платы студентов за обучение; - средства институтов дополнительного профессионального образования и аспирантуры; - средства, поступающие в качестве платы за общежитие; и прочие.

В качестве целевых доходов источниками финансирования могут являться гранты и прочие целевые поступления (табл. 6).

Разнообразие источников финансирования и, как правило, их целевой характер создают определенную сложность в вузах для организации их внутреннего контроля.

Учитывая, что расходы, покрываемые различными источниками финансирования, относятся к разным видам деятельности вуза, возникает необходимость в определении оптимальной потребности финансирования.на каждую конкретную цель. Поэтому можно отметить определенную техническую и методическую сложность в осуществлении планирования расходования поступающих источников финансирования в вузах. В системе управленческого учета такую задачу можно технически решить применением системы бюджетов. Опыт составления смет и планирования доходов и расходов по подразделениям вуза может быть использован в качестве организационной основы планирования бюджетов.

## Текущий и стратегический анализ в системе управления качеством образования вуза

Деятельность высших образовательных учреждений, нацеленных на создание и развитие эффективной системы менеджмента качества образовательных услуг, можно анализировать разными методами и способами. Выделим два основных направлений анализа: 1 — текущий анализ, который необходим для определения текущих финансовых возможностей вуза, выявления причин невыполнения плановых и нормативных величин показателей деятельности по всем ее направлениям; 2 - прогнозный анализ, который позволяет дать оценку потенциалу вуза в целом и его отдельным элементам -(под)потенциалам.

Текущий анализ деятельности вуза предусматривает в первую очередь анализ статей сметы расходов. Попытки выстроить динамику изменений в составе доходов и расходов в отношении ряда отчетных периодов на практике проявляются в использовании сравнительных смет расходов, пример которой приведен в таблице 15.

Для текущего анализа исполнение смет расходов рекомендуется ис пользовать месячные и внутримесячные (декадные) план-отчеты, используя принцип бюджетирования. Возможность сделать анализ более оперативным. позволит достичь основных задач: - изучение соблюдения сметных назначений в целом, и в том числе в разрезе отдельных статей и элементов расходов; - изучение состава и структуры расходов; - оценка причин, вызвавших отклонения фактических расходов от предусмотренных в сметах; - выявление резервов повышения эффективности использования ресурсов; - обоснование мероприятий, направленных на повышение эффективности управления источниками средств.

Для достижения этих задач понадобится детализация смет: по источникам финансирования, по направлениям деятельности (бюджетной и внебюджетной), по структурным подразделениям вуза и др.

Значение оперативного анализа исполнения смет позволит не только определить отклонения кассовых расходов от фактических, но и будет способствовать обеспечению контроля за соблюдением норм расходов на текущее содержание по всем статьям бюджетной классификации. Кроме того, анализ финансирования позволит изучить обеспеченность образовательной организации бюджетными средствами и полноты их использования. Это особенно важно в условиях казначейской системы платежей.

Оперативный анализ внебюджетных средств должен предусматривать, в первую очередь, оценку их роли в общем объеме финансирования деятельности вуза. Для этого проводится постоянное сравнение величины средств, выделенных из бюджета, и доходов, полученных по внебюджетным источникам. Как уже было отмечено в работе, внебюджетные источники в деятельности вузов марийского региона занимают существенный объем, а расходы за счет внебюджетных источников составляют около 50% всех производимых расходов марийскими университетами.

Безусловно, важное значение для оценки финансирования имеют данные об абсолютном отклонении плановых доходов и расходов от фактических. Не останавливаясь на этом виде анализа, отметим, что от традиционного план-фактного анализа, развивающемуся в новой образовательной среде вузу, можно перейти к факторному анализу статей сметы расходов.

Каждая статья план-фактной сметы (или оперативного бюджет-отчета) должна иметь свой алгоритм расчета. В разделе, посвященном управленческому учету, мы отмечали возможность построения простых факторных моделей для определения планово-нормативных величин расхода по стипенди ям, по жилищно-коммунальным услугам и др. Такой подход может быть использован практически к каждой статье сметы. В условиях действующих подходов к организации бухгалтерии вузов, когда оперативная работа зависит от обработки первичных документов по всем участкам учета, производимые разными исполнителями, даже при использовании бухгалтерских компьютерных программ наблюдается отставание формирования оперативной (ежедневной, подекадной) информации для анализа. В этом случае применительно к фактическим данным также возможно, на наш взгляд, использование факторных моделей.

Важным участком анализа является анализ внеоборотных активов, от стоимости и качества которых зависит оценка материально-технической базы вузов. Известно, что значительную долю финансирования на приобретение оборудования, и иное развитие материально-технической базы, вузы получают за счет научной деятельности, выигранных грантов и иных источников финансирования.