Управленческий учет в высшем учебном заведении

тема диссертации и автореферата по ВАК 08.00.12, кандидат экономических наук Наумова, Наталия Арсентьевна  
  
**Год:**

2004

**Автор научной работы:**

Наумова, Наталия Арсентьевна

**Ученая cтепень:**

кандидат экономических наук

**Место защиты диссертации:**

Новосибирск

**Код cпециальности ВАК:**

08.00.12

**Специальность:**

Бухгалтерский учет, статистика

**Количество cтраниц:**

191

## Оглавление диссертации кандидат экономических наук Наумова, Наталия Арсентьевна

Введение.

ГЛАВА 1. Управленческий учёт в высшей школе как необходимое условие её совершенствования в рыночной экономике.

1.1. Роль и значение высшего образования в социально-экономическом развитии общества.

1.2. Мировые и российские тенденции диверсификации доходов высшего образования.

1.3. Управленческий учет в вузе как элемент нового экономического механизма управления.

ГЛАВА 2. Методические и организационные аспекты управленческого учета в вузе.

2.1. Современная трактовка управленческого учета.

2.2. Принципы организации управленческого учета в вузе.

2.3. Формирование внутренней управленческой отчетности вуза.

ГЛАВА 3. Управленческий учёт и контроль центров ответственности вуза.

3.1. Новосибирская высшая школа в условиях развивающегося рынка образовательных услуг.

3.2. Управленческий учет и контроль в Новосибирском государственном техническом университете.

3.3. Управление качеством исполнения функций центров ответственности вуза.

## Введение диссертации (часть автореферата) На тему "Управленческий учет в высшем учебном заведении"

Актуальность темы исследования. Уровень развития любой страны определяется прежде всего системой образования, в том числе высшего профессионального образования, которое в настоящее время приобретает все большую экономическую ценность.

Весь опыт развития подтверждает, что на роль лидеров в социально-экономическом развитии всегда претендовали страны, отличающиеся наиболее высоким уровнем образования, науки, здравоохранения и культуры.

Средний уровень образованности населения является важнейшим показателем развитости страны, залогом её процветания и стабильности. Важность образования значительно возрастает в период изменения общественного строя в стране, когда от квалифицированности решений зависит эффективность глобальных экономических процессов. Это в полной мере может быть отнесено к современной России, где бурный рост популярности высшего образования вызван, прежде всего, развитием новых форм хозяйствования, а, следовательно, потребностью в специалистах с «новыми» знаниями и умениями, которые позволяют выпускнику высшего учебного заведения быть востребованным на рынке труда.

Обеспечение необходимого уровня образования и в том числе высшего, на программы которого возник повышенный спрос, начиная с середины 90-х годов прошлого века, является важнейшей задачей российского государства. Решение такой масштабной проблемы, какой является обеспечение необходимого уровня образования, требует, в первую очередь, государственного внимания. Государственные гарантии получения высшего образования нашли свое законодательное закрепление в основополагающих нормативно-правовых актах, определяющих расходные обязательства государства в сфере высшего образования (Конституция Российской Федерации, Бюджетный Кодекс Российской Федерации, Закон Российской Федерации «Об образовании», Закон Российской Федерации «О высшем и послевузовском образовании»).

Высшее профессиональное образование в России в настоящее время финансируется в основном из федерального бюджета (через отраслевые министерства и Министерство образования РФ) и фактически не включено в существующую систему межбюджетных отношений. Кроме того, данные последних лет характеризуют как систематическое недофинансирование вузов со стороны федерального бюджета в целом, так и значительную дифференциацию федеральных расходов на образование одного студента по регионам России.

Анализ структуры доходов государственных вузов показывает, что доля бюджетных средств в совокупных доходах за 5 лет сократилась почти вдвое (с 80% в 1995г. до 44% в 2000г.), а в последние три года, хотя и возросла, но все-таки составляет лишь около половины совокупных доходов вузов. В условиях резкого сокращения бюджетного финансирования образования вузы в соответствии с нормативно-правовыми актами (ст. 45 и 47 Закона РФ «Об образовании») ищут и находят другие источники доходов - внебюджетные.

Анализ также показал, что «внебюджетная составляющая» в условиях рыночной экономики является для вузов источником несвязанных ресурсов, позволяющих им достойно исполнять образовательную и научную миссии в обществе и осуществлять стратегию развития. Только в этом случает вузы могут удовлетворять «новые» требования рынка образовательных услуг и рынка труда, полноправными участниками которых наряду с негосударственными являются и государственные вузы.

В связи с резким изменением системы бюджетной поддержки вузов и наделением их существенной самостоятельностью в области внутривузовского управления, начиная с 1995 г. руководство вузов было поставлено перед необходимостью выработки и построения нового механизма управления, позволяющего осуществлять деятельность государственных вузов как полноправных субъектов рыночных отношений. Это предполагает формирование информационной системы, позволяющей вузам обосновывать принимаемые управленческие решения, как в краткосрочной, так и в долгосрочной перспективе для достойного позиционирования на рынке образовательных услуг и поддержания их качества.

Формирование такой информационной системы возможно на основе организации и развития управленческого учета, призванного обеспечивать информацией все уровни управления вузом для принятия управленческих решений, направленных на повышение качества образования.

Степень разработанности проблемы. Различные аспекты управленческого учета освещены в трудах отечественных ученых: М.А. Бахрушиной, В.Б. Ивашкевича, Т.П. Карповой, Е.А. Мизиковского, С.А. Николаевой, В.Ф. Палия, М.З. Пизенгольца, Я.В. Соколова, A.A. Шапошникова, А.Д. Шеремета и др.; а также зарубежных ученых: К. Друри, Р. Каплана, Дж. Риса, Б. Рай-ана, Ж. Ришара, Д.Фостера, Ч. Хорнгрена, Р.Энтони, А. Яруговой и др.

В имеющихся научных разработках рассмотрены как общетеоретические, так и различные прикладные аспекты управленческого учета. Однако, теоретические, методологические и практические вопросы управленческого учета в сфере высшего профессионального образования не получили должного развития, в связи с чем требуется углубление исследований в этой области.

Масштабность проблем, стоящих перед вузами в области организации и развития управленческого учета, не предполагает их детального рассмотрения в диссертационном исследовании. В то же время автор предлагает системное решение задач информационного обеспечения процессов принятия управленческих решений в вузе.

Роль и значение управленческого учета вуза в принятии решений, направленных на повышение качества образования, необходимого для дальнейшего развития страны, с одной стороны, и отсутствие должного внимания в экономической литературе теоретическим, методологическим и практическим вопросам организации управленческого учета в сфере высшего профессионального образования, с другой стороны, обусловили актуальность темы исследования, определили его цель и задачи.

Цель и задачи исследования. Целью диссертационного исследования является обобщение теоретических положений и разработка основных элементов системы управленческого учета в вузе, формирующего релевантную информацию для принятия управленческих решений, направленных на повышение качества образования.

Для достижения цели поставлены и решены следующие задачи:

• критически оценено современное состояние финансирования высшего профессионального образования в России и за рубежом;

• обоснована необходимость новых подходов к управлению государственными вузами в условиях диверсификации доходов;

• обобщены теоретические, методологические и практические аспекты управленческого учета в государственном вузе;

• предложена структура управленческого учета в вузе;

• разработаны форматы бюджета кафедры и отчета о его исполнении;

• сформулированы рекомендации по формированию внутренней иерархической отчетности вуза;

• разработана и апробирована методика управленческого контроля центров ответственности.

Предмет исследования — теоретические, методические и практические аспекты организации управленческого учета в вузе.

Объектом исследования являются учетно-аналитические и организационно-экономические процессы государственных высших учебных заведений г. Новосибирска, в том числе Новосибирского государственного технического университета (НГТУ).

Область исследования. Содержание диссертации соответствует специальности 08.00.12 « Бухгалтерский учет, статистика», области исследования -п. 1.8 «Бухгалтерский учет в организациях различных организационно-правовых форм, всех сфер и отраслей» Паспорта номенклатуры специальностей научных работников (экономические науки).

Теоретическую и методологическую основу диссертационного исследования составляют научные труды ведущих отечественных и зарубежных ученых в области управленческого учета, использование диалектической логики и системного подхода к изучению управленческого учета в вузе и его взаимосвязи с другими функциями управления. В процессе исследования применялись общенаучные методы: анализа и синтеза, индукции и дедукции, сравнения, а также экономико-статистические методы сбора и обработки информации и др.

Информационную базу исследования составляют законодательные и нормативные акты, регулирующие деятельность вузов, статистические данные, характеризующие состояние высшей школы России и г. Новосибирска, материалы, полученные автором в результате непосредственного изучения состояния менеджмента и учета в Новосибирском государственном техническом университете.

Научная новизна диссертационной работы нашла своё отражение в разработке научно-обоснованного комплекса основных элементов управленческого учета в вузе на основе процессного подхода к деятельности вуза в целом и его структурных подразделений (центров ответственности) и состоит в следующем:

• обосновано выделение центров ответственности вуза, позволяющее сформировать децентрализованную организационную структуру как основу управленческого учета и уточнить ответственность руководителей разных уровней управления за результаты деятельности центров;

• построена морфологическая матрица учетной политики, включающая основные элементы и способы их реализации, способствующая выбору оптимального варианта управленческого учета в вузе;

• впервые разработаны форматы бюджета кафедры как центра затрат и отчета о его исполнении, где сбалансировано распределение ресурсов с потребностями кафедры на научную и образовательную деятельность;

• предложена методика контроля центров ответственности вуза на основе функционально-стоимостного анализа, позволяющего реализовать алгоритм управления затратами;

• даны рекомендации по формированию иерархической внутренней отчетности, обеспечивающей руководителей разных уровней информацией для управления качеством исполнения функций центров ответственности. Практическая значимость диссертации заключается в том, что полученные в ходе исследования результаты и сформулированные на их основе рекомендации могут быть использованы вузами:

• для организации системы управленческого учета, способствующей выбору оптимальных управленческих решений;

• для повышения квалификации бухгалтеров, аудиторов, руководителей различных уровней управления вузом;

• в учебном процессе при подготовке студентов по дисциплинам «Бухгалтерский управленческий учет», «Функционально-стоимостный анализ». Апробация результатов исследования:

• основные теоретические положения и практические рекомендации диссертационного исследования докладывались на международных научно-практических и научно-методических конференциях: «Качество образования. Проблемы оценки. Управление. Опыт.» (г. Новосибирск, 1999 г.), «Качество образования: концепции, проблемы» (г. Новосибирск, 2000 г.), «Экономическое образование и наука в современных условиях: опыт, проблемы и перспективы» (г. Семипалатинск, 2002 г.), «Качество образования: системы управления, достижения, проблемы» (г. Новосибирск, 2003 г.);

• материалы исследования используются в учебном процессе Новосибирского государственного технического университета (справка о внедрении от 7.07.2004г. № 1500);

• для повышения квалификации профессиональных бухгалтеров г. Новосибирска - действительных членов института профессиональных бухгалтеров России (справка о внедрении от 27.04.2004г. № 04-004/41);

• для повышения квалификации аудиторов в центре по подготовке и аттестации аудиторов при Новосибирской государственной академии экономики и управления (справка о внедрении от 29.06.2004г. № 836/102);

• результаты диссертационного исследования нашли практическое применение в деятельности Новосибирского государственного технического университета (справка о внедрении от 7.07.2004г. № 1501), Института социальной реабилитации (справка о внедрении от 12.07.2004г. № 161). Публикации. По теме исследования опубликовано двенадцать научных и методических работ общим объемом 9,85 п.л., в том числе учебное пособие, статьи, тезисы докладов. Все работы авторские.

Объем работы. Работа изложена на 152 страницах основного текста, состоит из введения, трех глав, заключения, библиографического списка, включающего 164 наименования, содержит 16 таблиц, 32 рисунка, 16 приложений.

## Заключение диссертации по теме "Бухгалтерский учет, статистика", Наумова, Наталия Арсентьевна

Выход

Услуги

Рис. 3.11. Схема центра ответственности как процесса

Все виды деятельности, связанные с процессами, возможны только при наличии соответствующих ресурсов (трудовых, материальных, финансовых, информационных). На основе оценки потребителей руководитель ЦО может регулировать процесс с целью повышения его результативности и эффективности.

В стандартах ИСО 9000-2000 используются понятия «экономичность», или «результативность», т.е. степень достижения запланированных результатов, и эффективность, показывающая связь между достигнутым результатом и использованными ресурсами. Причем, термин «эффективность» относится и к обеспечению качества и к улучшению качества, тогда как термин «экономичность» только к улучшению качества. ц>

Эти понятия используются всякий раз, когда необходимо отслеживать степень реализации принятых решений.

Для анализа процессов вуза (ЦО), их описания и взаимодействия нами рекомендуется использовать инструменты контроля качества, заложенные в методологии ФСА.

Поскольку термин «функция» является составной термина «процесс», качество процесса можно трактовать как качество исполнения функций его составляющих.

Одной из разновидностей оценки качества исполнения функций может служить показатель функциональности объекта ° Г, часто применяемый за рубежом как уровень удовлетворения общественной потребности в данном виде продукции или услуги. Этот показатель, нам представляется, может быть полезен и для целей управленческого учета вуза, когда возникает необходимость оценить уровень удовлетворения потребности вуза в услуге, продукции или работе конкретного центра ответственности.

Функциональность оценивают по отношению к общественному оптимуму Гор4 выполнения функций, который выражается определенным количеством баллов (например, 100).

Определение функциональности ведется на основе оценки качества, даваемой потребителями услуг (продукции, работ), а также оценки утраченных показателей - так называемые «штрафные» баллы (Е° Р Нег^)> которые определяются экспертным путем. Например, для кафедры, как центра затрат, такими штрафными баллами могут быть: несвоевременное представление отчета центра ответственности - 2 балла, появление обоснованной претензии — 3 балла, каждое нарушение учебного процесса — 2 балла и т. д.

Действительный уровень функциональности определяется по формуле: п т

Е ° ^ = ° Гор1 - 1° Гнег^ , (3.5)

1 1 где п — количество функций; ш — количество разновидностей нарушений качества исполнения функций.

В случае, если по какому-либо варианту деятельности центра ответственности нельзя дать достаточно точной оценки функциональности (например, открытие новой специальности или конкретной программы повышения квалификации специалистов), то рассчитывается ожидаемая функциональность с учетом степени риска pj,: п оруОж вЕо^тР1> (3<6) 1 где ° - функциональность по .¡-ой функции у-варианта, р; — может быть определён в соответствии с разрабатываемой вНГТУ системой показателей степени рисков, связанных с качеством высшего образования.

Степень удовлетворения потребности в услугах ЦО потребители (абитуриенты, студенты, организации, другие ЦО вуза) оценивают по «выходу», а рассмотренный метод оценки качества исполнения функций как раз и оценивает выходные характеристики функций.

Для повышения результативности метода важное значение имеют объективная оценка затрат на реализацию функций центра ответственности при соответствующем качестве их исполнения.

Определение затрат на реализацию функций ЦО базируется на четырех принципах:

1) основная цель любых затрат — это выполнение центром ответственности определенных функций;

2) любые затраты сверх тех, которые обеспечивают выполнение центром ответственности своих функций считаются ненужными;

3) затраты на функцию определяются путем прямого счета или сравнительного анализа на основе бюджета центра ответственности;

4) под затратами на функцию понимаются минимальные затраты, при которых эта функция выполняется, т.е. функционально-необходимые затраты.

Главной целью ФСА центров ответственности и является определение функционально-необходимых затрат, обеспечивающих удовлетворяющий потребителей уровень качества оказываемых услуг.

Разработанные нами предложения по формированию бюджетов и форм внутренней отчетности центров ответственности, включающие показатели качества их деятельности, обеспечат возможность поддержания основной адаптационной стратегии НГТУ «Максимальное качество» и других вузов, придерживающихся этой стратегии.

Таким образом, обобщая рассмотренные выше элементы управленческого учета в вузе, на которые в большой степени в настоящее время влияют отраслевые особенности бухгалтерского учета в бюджетной организации, можно резюмировать. Управленческий учет в вузе необходим в силу возросших его информационных потребностей для решения задач поддержания и повышения качества образовательных услуг. К решению этих задач можно привлечь всех участников образовательного процесса, реализуя принцип всеобщего управления качеством, лишь при условии конгруэнтности целей руководителей и персонала. Этому способствуют децентрализация управления вузом и организация на ее основе учета и контроля по центрам ответственности.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Эффективность решения приоритетных задач социально-экономического развития России во многом зависит от активного использования интеллектуального потенциала общества, значительная часть которого сосредоточена в системе образования. Место и роль страны в современном мире существенно зависит от уровня развития науки и культуры, способности создавать и использовать высокие наукоемкие технологии. В решении возникающих при этом задач ключевую роль играет система высшего образования, эффективность которого невозможна без сохранения и развития массового образования, в то же время и элитного высшего образования, обеспечивающего опережающее развитие науки, техники, технологий и одновременно повышение уровня и качества самого образования.

Система образования, являющаяся важнейшим сектором экономики, требует не меньших вложений, чем, положим, те же основные фонды, нуждающиеся в значительном обновлении. В период плановой экономики эти вложения осуществлялись, главным образом, государством. Такой порядок финансирования образования в массе своей неизбежно приводил к известной уравнительности: учесть индивидуальные особенности и устремления людей было невозможно. Рыночная экономика предполагает высокую гибкость и динамичность, в том числе в воспроизводстве рабочей силы. Система образования должна чутко прислушиваться к требованиям рынка, обеспечивая опережающее развитие пользующихся спросом секторов экономики. Это станет возможным, когда финансирование образования будет обеспечивать, в первую очередь, не государство, а платежеспособный спрос населения на образовательные услуги необходимого качества и направленности, извлекая из полученных знаний выгоды на протяжении всей трудовой жизни.

В настоящее время фактически переход образования на рыночные рельсы уже состоялся. Его внешним проявлением стало существенное снижение уровней федерального и регионального финансирования образовательных учреждений , прежде всего, высшего профессионального образования. Так, для государственных вузов г. Новосибирска внебюджетные источники превысили их бюджетное финансирование (в 2003 г. доля внебюджетных источников составила около 61% в общем объеме финансирования вузов). Основную долю внебюджетных доходов вузов составляют платные образовательные услуги, которые за последние 4 года увеличились в 3 раза, а по сравнению с 1998 г.- в14 раз (в 2003 г. - 61% собственных доходов вузов). Таким образом, можно утверждать, что в настоящее время система высшего профессионального образования в России в значительной степени финансируется из средств домашних хозяйств. Но, тем не менее, даже этих средств оказывается недостаточно для обеспечения необходимого качества учебного процесса в подавляющем большинстве российских вузов либо они используются неэффективно.

Необходимость повышения эффективности высшей школы как производителя особого товара, принимающего форму образовательных услуг, требует новых подходов к организации деятельности вузов, как со стороны государства, так и со стороны самих вузов. В диссертации подчеркивается роль государства в создании эффективных систем образования, эта роль велика во всем мире. Следовательно, развитие системы образования России невозможно без использования опыта других стран, прежде всего, в вопросах многоканального финансирования и диверсификации услуг.

Отечественный и зарубежный опыт показывает целесообразность выделения в системе высшего образования ведущих вузов, на которые возлагаются функции определения приоритетных направлений развития образования и науки, культуры и социальной сферы, проведения научных исследований и подготовки кадров, при соответствующей поддержке этих вузов со стороны государства. В настоящее время Министерство образования Российской Федерации ведет работу по введению категорий « Ведущий вуз Российской Федерации» и «Ведущий вуз Российской Федерации по направлению». Эта работа ведется на основании поручения Президента Российской Федерации В.В.Путина от 29.08.2001г. и в соответствии с поручениями Правительства России. Предполагается, что целесообразно иметь в стране 80-90 ведущих вузов, в т.ч. 15-20 ведущих вузов РФ и 65-70 ведущих вузов РФ по направлению. В сектор ведущих вузов предположительно должны войти вузы из всех федеральных округов, вузы Министерства образования РФ и еще 10-ти ведомств, вузы по 13 направлениям научно-образовательной деятельности. На государственном уровне также решается еще одна задача в области высшего образования: разработка принципов реорганизации государственных и муниципальных образовательных учреждений в иные формы некоммерческих организаций в рамках реструктуризации бюджетного сектора Российской Федерации во исполнение Бюджетного послания Президента РФ на 2004 год и решений Правительства РФ. Вопрос о преобразовании государственных и муниципальных образовательных учреждений в иные формы некоммерческих организаций и в коммерческие организации будет решаться собственником с учетом:

• характера социальных гарантий и заданий, реализуемых учреждениями;

• наличия конкурентной среды;

• доли внебюджетных доходов;

• качества менеджмента.

Таким образом, задачи, решаемые государством в соответствии с Концепцией модернизации российского образования на период до 2010 года в первую очередь касаются совершенствования системы экономических отношений в образовании, включая отношения собственности, механизма многоуровнего и многоканального финансирования, прежде всего бюджетного, дифференцированного по видам образовательных учреждений.

Место вуза в образовательной среде страны во многом зависит от самого вуза: его кадрового и научного потенциала, сохранения лучших традиций российской высшей школы, его места на региональном рынке образования и рынке труда в настоящее время, что, в первую очередь, определяется качеством оказываемых образовательных услуг.

В работе показана роль высшей школы г. Новосибирска в системе высшего профессионального образования России и региона, выделено доминирующее положение по многим основополагающим показателям деятельности вузов Новосибирского государственного технического университета. Основная адаптационная; стратегия этого вуза в сложившейся в стране экономико-социальной ситуации «Максимальное качество», как стратегия интенсивного развития, направленная на совершенствование основной деятельности вуза и характеризуемая высоким уровнем качества образования, предопределяет и высокое качество менеджмента. Управление в современном вузе требует новых подходов, базирующихся на гибкости, адаптивности, социальной ответственности как перед обществом в целом, так и перед людьми, работающими и обучающимися в нем. Как известно, до 90-х гг. финансирование вузов осуществлялось на основании фактическихрасходов, что не требовало выработки оптимальной системы экономического внутривузовского управления. В связи с резким изменением бюджетной поддержки вузов, начиная с середины 90-х гг., их руководство было поставлено перед необходимостью формирования нового механизма управления, адекватно реагирующего на все изменения внешней среды.

В диссертационной работе рассматривается новый механизм управления вузом на примере НГТУ, включающий такие элементы активной деятельности, как проведение новой финансовой политики, основанной на диверсификации доходов, проведение маркетинговых исследований, изменение внутренней организации, направленной на децентрализацию управления, формирование новой управленческой культуры.

Система управления вузом, соответствующая новой парадигме управления, предопределяет формирование информационной системы, которая позволяла бы обосновывать принимаемые управленческие решения, направленные на повышение качества образования. Такая информация формируется в системе управленческого учета вуза, необходимость и актуальность организации которого обосновывается в диссертации. На основе обобщения отечественных и зарубежных взглядов на сущность, особенности и необходимость выделения управленческого учета из системы бухгалтерского учета нами было сформулировано понятие управленческого учета в вузе. Под управленческим учетом в вузе, по нашему мнению, понимается: часть информационной системы вуза, формирующая релевантную информацию и обеспечивающая ею все уровни управления для принятия решений, направленных на повышение качества образования.

Актуальность организации управленческого учета обосновывается не только высоким общественным приоритетом образования, но и требованием снижения социальной цены ошибки управленческих решений в исследуемой сфере. Этим требованием нужно руководствоваться всякий раз, как только принимается то или иное управленческое решение: тактическое либо стратегическое. Для чего постоянно необходима информация, подготовленная именно для этих решений, то есть релевантная информация.

Концепция управленческого учета вуза, как и любой организации, должна формироваться на основе его принципов, целей, функций и задач, которые вытекают из определения управленческого учета вуза. Концепция управленческого учета вуза, основанная на принципах релевантности, ответственности и достоверности, определяет его структуру. Нами предложена блочная структура управленческого учета, включающая не только систематический, но и проблемный блок, в котором выделена отдельно составляющая по формированию информации для управления качеством как приоритетная задача управленческого учета вуза. В отличие от систематического учета, который основан на развитии традиционных бухгалтерских приемов и методов, проблемный блок требует специального информационно-аналитического обеспечения.

Следует отметить, что управленческий учет в той или иной форме и степени имеет место в каждом вузе, есть многолетний четко отлаженный механизм и положительный опыт планово-экономической и учетной работы, от чего нельзя отказываться, но новые требования к системе управления вузом актуализируют и новые подходы, приемы и методы, развивающие действующие или заменяющие их. Организация управленческого учета в современном вузе не означает «постановку с нуля», а предполагает реорганизацию системы управления вузом с соответствующим информационным обеспечением, что невозможно во многих аспектах реализовать в рамках действующей учетной системы. Проанализировав систему управления и учетную систему НГТУ, нами предложена организационно-методологическая модель управленческого учета, основанная на децентрализованной системе управления.

В диссертационной работе обосновывается организация учета по центрам ответственности как одного из направлений управленческого учета в наибольшей степени, по нашему мнению, отвечающего потребностям вуза на современном этапе его развития. На основе организационной структуры НГТУ разработана схема децентрализованной системы управления. Децентрализация управления, предопределяющая отнесение подразделений вуза к определенному типу центра ответственности, — задача сложная, ее сложность объясняется, прежде всего, существующей организационной системой, включающей десятки структурных подразделений.

Упорядочение подразделений университета с целью отнесения их к конкретному типу центра ответственности рекомендуется нами осуществлять с помощью АВС-анализа. При проведении анализа в группу А попадают подразделения, обеспечивающие вузу 75% доходов и, с позиций управленческого учета, должны быть подвергнуты дальнейшему исследованию с целью максимизации доходов (минимизации затрат). Именно подразделения группы А являются чаще всего центрами прибыли, руководители которых могут влиять на доходы и расходы центра. Подразделения группы В, обеспечивающие вузу 20% доходов, по решению руководителей высшего уровня могут быть отнесены к центрам прибыли или к центрам затрат, в зависимости от характера оказываемых услуг, стабильности доходов, их уровня и перспектив развития. Подразделения группы С относятся к центрам затрат в силу невозможности значительно увеличивать доходы или получать их. Нами рекомендуется периодическое проведение АВС-анализа для уточнения ответственности руководителей различных уровней управления за результаты деятельности центров.

Управленческий учет в вузе должен быть организован в соответствии с учетной политикой, которая во многом определяет механизм управления и является связующим звеном между менеджментом и учетом. Учетная политика вуза, по нашему мнению, должна включать три учетные системы, т.е. состоять из трех частей:

1) учетная политика в части финансового учета;

2) учетная политика в части налогового учета;

3) учетная политика в части управленческого учета.

Функционирование в информационном поле вуза одновременно трех учетных подсистем, направленное на удовлетворение информационных потребностей разных пользователей, должно способствовать улучшению его финансового положения. Улучшение финансового положения вуза должно рассматриваться как появление дополнительных возможностей для повышения качества образования.

В работе особое место уделено формированию учетной политики для целей управленческого учета. Управленческий учет в отличие от финансового и налогового не регламентируется законодательно, поэтому организация системы управленческого учета зависит лишь от конкретных потребностей управления и экономических возможностей вуза. Принятию тех или иных вариантов учетной управленческой политики должна предшествовать процедура выбора и обоснования конкретных способов ведения управленческого учета (элементов учетной управленческой политики) и варианта взаимосвязи с бухгалтерским (финансовым) учетом. Такую процедуру, по нашему мнению, целесообразно проводить в рамках морфологического анализа, предполагающего систематизированный поиск решений, в данном случае способов ведения управленческого учета. В диссертации разработана морфологическая матрица элементов учетной управленческой политики вуза, основное место в которой отведено элементам, связанным с бюджетированием, являющимся центральным звеном управленческого учета в НГТУ. Базовым элементом бюджетирования является бюджет. Существует множество определений бюджета, которые рассмотрены в диссертационном исследовании, и по отношению к вузам выбрано следующее: бюджет — это двусторонний финансовый договор между администрацией и подразделениями, в котором планируется величина доходов по всем источникам и величина расходов по всем направлениям.

Для государственных высших учебных заведений являются нормой составление и исполнение сметы доходов и расходов по средствам, полученным из государственного бюджета. Диверсификация доходов вузов в последние десять лет предопределила появление в вузах новых методов управления ресурсами, основанных на самостоятельном решении многих задач как оперативного, тактического, так и стратегического характера. Для обеспечения эффективности системы управления вузом бюджетирование должно охватывать все виды деятельности и соответствующие им источники финансирования. При этом в отличие от коммерческих организаций процесс бюджетирования вузов имеет специфические особенности, прежде всего, это касается многоканального финансирования вуза и необходимости следования принципу единообразия в формировании бюджетов, их контроле, анализе и оценке. В работе значительное внимание уделено вопросам бюджетирования, под которым мы понимаем бюджетное управление, предполагающее планирование бюджета в соответствии с целями и планами вуза, а также его контроль, анализ и регулирование. Нами предложена схема бюджетного управления вуза в условиях децентрализации, матрица доходов и расходов вуза и разработан формат бюджета кафедры как центра затрат.

Особый статус государственных вузов, отличающий его от других субъектов экономических отношений, предполагает формирование специфической системы бухгалтерского учета, в основе которой лежит бюджетный учет. Особенностью ведения бухгалтерского учета в бюджетных учреждениях является разделение операций по признакам: с бюджетными средствами - признак «1»; по предпринимательской деятельности - признак «2»; с целевыми средствами и безвозмездными поступлениями - признак «3». Следовательно, субсчетам по бюджетным средствам присваивается номер 1, по средствам, полученным за счет внебюджетных источников по предпринимательской деятельности - номер 2, по целевым средствам и безвозмездным поступлениям — номер 3. Некоторые счета предназначены для отражения операций либо только по бюджетным средствам, либо по средствам, полученным из внебюджетных источников. Субсчет с определенным отличительным признаком в учете всегда должен корреспондировать с субсчетом того же самого признака во избежание возникновения несоответствия между активом и пассивом отдельного баланса по внебюджетным средствам и единого баланса вуза. С учетом этих особенностей и на основе норм гражданского и бюджетного права государственные вузы составляют два баланса исполнения смет доходов и расходов по внебюджетной деятельности, т. е. по признакам «2» и «3», а также единый баланс - по признакам «1», «2», «3».

Диверсификация источников финансирования вузов предопределила их самостоятельность в решении многих задач и одновременно явилась одной из основных причин необходимости ведения управленческого учета. Учитывая вышеизложенное, по нашему мнению, в настоящее время ведение бухгалтерского (финансового) и управленческого учета в вузе целесообразно осуществлять, руководствуясь единым планом счетов бухгалтерского учета в бюджетных учреждениях, утвержденным Инструкцией № 107н, но с максимальной детализацией. Это обеспечит увеличение информационной емкости учетной системы за счет увеличения группировочных признаков в субсчетах, что характерно для реализации иерархического подхода к построению плана счетов, возможности которого в практике государственных вузов используются не в полной мере. Однако, мы полагаем, что развитие информационной функции управленческого учета необходимо связывать не только с совершенствованием иерархической модели аналитического учета (целесообразность использования которой несомненна на ранних этапах организации управленческого учета в вузе), но и с более полным использованием синтетических счетов, «экранирующих» информацию, требуемую для управления научно-образовательным и хозяйственным процессами вуза.

Особое внимание, по нашему мнению, необходимо уделять расходам за счет средств из внебюджетных источников как основному объекту управленческого учета в вузе, поскольку целенаправленное и оптимальное их использование может в значительной степени влиять на качество образовательных услуг. В диссертационной работе рассмотрен порядок учета расходов, доходов и финансовых результатов по платным образовательным услугам и предложена иерархическая структура счетов, позволяющая детализировать информацию для учета и контроля доходов и расходов вуза по видам деятельности, центрам ответственности, местам возникновения затрат, статьям сметы и другим признакам.

Одной из главных задач постановки управленческого учета в вузе является удовлетворение информационных потребностей руководителей различных уровней управления. Для решения этой задачи весьма важным является состав и содержание разработанных форм внутренней управленческой отчетности. Внутреннюю управленческую отчетность необходимо рассматривать как информацию обратной связи. Иерархию обратной связи в управленческом учете НГТУ рекомендуется выстраивать таким образом, чтобы оперативные управленческие решения принимались на низших уровнях управления по максимуму тех предоставляемых данных, которые влияют на качество образования. К более высшим уровням управления объем информации сокращается, а ответственность за принимаемые решения увеличивается. В диссертации осуществлена классификация форм внутренней отчетности, разработаны форматы отчетов различных типов центров ответственности вуза и предложен для формирования внутренней отчетности центров прибыли маржинальный подход, который, по нашему мнению, представляет наибольший интерес для определения финансового результата деятельности вуза в целом и его хозрасчетных подразделений.

Особенностью разработанных отчетов центров ответственности вуза по образовательной деятельности всех уровней управления является выделение затрат, связанных с показателями качества деятельности этих центров.

Главное внимание в децентрализованной системе управления вузом должно быть отведено кафедре как основному звену, обеспечивающему образовательную деятельность. В настоящее время отсутствует порядок закрепления ресурсов за кафедрами и, следовательно, практика составления и исполнения бюджета этого подразделения. На наш взгляд, бюджеты кафедр и отчеты об их исполнении в соответствии с критериями качества работы кафедр по показателям «Наука» и «Образование» становятся ключевым элементом бюджетирования в НГТУ, обеспечивающего связь между управленческим учетом и системой менеджмента качества образования.

Составление бюджета кафедры должно осуществляться при непосредственном участии заведующего кафедрой, который несет ответственность за результаты ее деятельности и, следовательно, организует работу сотрудников кафедры по исполнению бюджета. При этом реализуется предусмотренный в учетной управленческой политике подход к бюджетированию «снизу-вверх», позволяющий вовлечь в этот процесс всех сотрудников.

Поскольку НГТУ является участником Болонского процесса, то, возложив на себя обязательства следовать принципам этого процесса, должен стремиться, прежде всего, к тому, чтобы:

• быть центром науки, образования и культуры;

• укреплять неразделимость учебного процесса и научных исследований;

• поддерживать свободу исследований и образования.

Система менеджмента качества в НГТУ, призвана осуществлять мониторинг динамики развития вуза и его структурных подразделений (центров ответственности) в соответствии с вышеназванными принципами. Информационной основой в данном случае могут быть отчеты центров ответственности, в первую очередь кафедр, по показателям научно-образовательного процесса, увязанные со сметными показателями. Бюджеты центров ответственности и отчеты об их исполнении являются, по нашему мнению, информационной основой и для управления затратами центров ответственности.

В диссертационной работе разработан алгоритм управления затратами центров ответственности на основе функционально-стоимостного анализа, который успешно может быть использован в системе управленческого учета вуза для целей управленческого контроля. ФСА, рассматриваемый нами как один из методов управленческого учета, гармонично сочетается с процессным подходом, на котором зиждется система менеджмента качества университета в соответствии с ИСО-9000. Любой центр ответственности вуза как процесс, прежде всего кафедра, представлен в работе совокупностью функций его составляющих. Для определения качества исполнения функций центров ответственности предложен показатель функциональности, который может отражаться в отчетах центров ответственности наряду с финансовыми показателями и управлять которым руководителям центров целесообразно на базе данных управленческого учета.

Таким образом, диссертационное исследование, по нашему мнению, содержит определенные концептуальные решения задач организации и развития управленческого учета в высшем учебном заведении. Сформулированные нами выводы и предложения будут способствовать принятию обоснованных решений, направленных на повышение качества научно-образовательного процесса вуза.

## Список литературы диссертационного исследования кандидат экономических наук Наумова, Наталия Арсентьевна, 2004 год

1. Конституция Российской Федерации.

2. Гражданский кодекс Российской Федерации. Ч. 1 и 2.

3. Бюджетный кодекс Российской Федерации.

4. Налоговый кодекс Российской Федерации. Ч. 1 и 2 (с изменениями и дополнениями).

5. Трудовой кодекс Российской Федерации.

6. Закон Российской Федерации от 13.01.1996 № 12 ФЗ «Об образовании» (с изменениями и дополнениями).

7. Закон Российской Федерации от 15.08.1996 № 115 ФЗ «О бюджетной классификации Российской Федерации».

8. Закон Российской Федерации от 22.08.1996 № 125 ФЗ «О Высшем и послевузовском профессиональном образовании».

9. Закон Российской Федерации от 21.11.1996 № 129 ФЗ «О бухгалтерском учёте».

10. Федеральная программа развития образования: Утв. Законом Российской Федерации от 10.04.2000 № 51 ФЗ // Сб. Федеральных конституционных законов. - 2000. - № 6.

11. Постановление Правительства Российской Федерации от 04.10.2000 № 751 «О национальной доктрине образования в Российской Федерации».

12. Типовое положение об образовательном учреждении Высшего профессионального образования (высшем учебном заведении) Российской Федерации. Утверждено Постановлением Правительства Российской Федерации от 5.04.2001 №264.14