



Столыпинский
вестник

Научная статья

Original article

УДК 332.1

**ПОДХОДЫ К УЧЕТУ И ФОРМИРОВАНИЮ СЕБЕСТОИМОСТИ
ОБРАЗОВАТЕЛЬНЫХ УСЛУГ
В НЕКОММЕРЧЕСКИХ ОБРАЗОВАТЕЛЬНЫХ ОРГАНИЗАЦИЯХ
APPROACHES TO ACCOUNTING AND FORMATION OF THE COST OF
EDUCATIONAL SERVICES IN NON-PROFIT EDUCATIONAL
ORGANIZATIONS**

Чепулянис Антон Владимирович, кандидат экономических наук, доцент кафедры бухгалтерского учета и аудита, ФБГОУ ВО «Уральский государственный экономический университет», доцент (620144, Уральский ФО, Свердловская область, г. Екатеринбург, ул. 8 Марта/Народной Воли, д. 62/45), тел. +7-903-082-05-67, ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-2565-9624>, anthonas@yandex.ru

Васенин Павел Владимирович, Магистрант 2-го года обучения, ФБГОУ ВО «Уральский государственный экономический университет», (620144, Уральский ФО, Свердловская область, г. Екатеринбург, ул. 8 Марта/Народной Воли, д. 62/45), тел. +7 908 634 1292, pvvasenin@mail.ru

Chepulyanis Anthon V., Candidate of Economic Sciences, Associate Professor of the Accounting and Auditing Department, Ural State University of Economics, docent (620144, Ural Federal District, Sverdlovsk Region, Yekaterinburg, 8 Marta str. / Narodnaya Volya, 62/45), tel. +7-903-082-05-67, ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-2565-9624> , anthonas@yandex.ru

Vasenin Pavel V., Master's student of the 2nd year of study, Ural State University of Economics, (620144, Ural Federal District, Sverdlovsk region, Yekaterinburg, 8 Marta str./Narodnaya Volya, 62/45), tel. +7 908 634 1292, pvvasenin@mail.ru

Аннотация

Для обеспечения конкурентных преимуществ любая организация стремится обеспечить лидерство по затратам. Таким образом, одной из центральных задач управления является контроль затратнообразующими факторами. В настоящее время в России сложилась конкурентная среда в сфере образования и образовательных услуг, поэтому учебным заведениям приходится обеспечивать конкурентные позиции по множеству параметров, в том числе и по уровню затрат на образовательный процесс. Качественное затратнообразование позволяет построить адекватную систему ценообразования, что также дает дополнительные конкурентные преимущества. Существует серьезная проблема отсутствия единой методологии калькулирования и планирования затрат на образовательный процесс, что порождает множество подходов, которые обладают как преимуществами, так и недостатками. В научной статье авторы проводят систематизацию подходов к калькулированию, а также формируют принципиальную схему калькулирования себестоимости образовательных услуг. В статье предлагается расширенная роспись статей калькуляции образовательного процесса.

Abstract

To ensure competitive advantages, any organization strives to provide cost leadership. Thus, one of the central tasks of management is the control of cost-generating factors. Currently, Russia has a competitive environment in the field of education and educational services, so educational institutions have to provide competitive positions in a variety of parameters, including the level of costs for the educational process. High-quality cost formation makes it possible to build an adequate pricing system, which also gives additional competitive advantages. There is a serious problem of the lack of a unified methodology for calculating and planning the costs of

the educational process, which gives rise to many approaches that have both advantages and disadvantages. In the scientific article, the authors systematize approaches to calculation, as well as form a schematic diagram of calculating the cost of educational services. The article offers an extended list of articles of the calculation of the educational process.

Ключевые слова: калькулирование, калькуляция, себестоимость образовательных услуг

Keywords: calculation, costing, cost of educational services

Возрастающая конкуренция на рынке труда, особенно если это касается престижных и высокооплачиваемых вакансий, диктуют высокий спрос на качественное и разностороннее образование. В свою очередь работодатели также заинтересованы в высококвалифицированных специалистах, обладающих широкими компетенциями и навыками. Компетенции и навыки нарабатываются с опытом, но базой для их набора является образование, которое определяет возможности быстро адаптироваться и обучаться в столь динамичной среде.

В условиях всплеска спроса на образование государственные и частные учебные заведения предлагают широкий спектр платных и бесплатных образовательных услуг, что создает активную конкуренцию на рынке образовательных программ.

Для обеспечения конкурентных преимуществ учебные заведения диверсифицируют ассортимент образовательных услуг, работают над повышением качества образовательного процесса, привлекают инновационное оборудование и информационные технологии. Все это требует эффективного управления затратами и ценообразованием, привлечения ресурсов и финансирования, что станет залогом непрерывной хозяйственной деятельности учебного заведения.

Несмотря на гарантии Конституции на право граждан Российской Федерации на бесплатное образование, образовательные организации предлагают широкий спектр образовательных услуг за плату, что с одной стороны расширяет доступность образования, с другой стороны и формирует ряд

ограничений из-за снижения реальных доходов населения. Поэтому при установке расценок на платные образовательные услуги учреждения образования должны учитывать возможности потребителей на оплату их. Таким образом, в вопросах установления платы за обучение необходимо соблюдать баланс между желаемой экономической результативностью от реализации образовательных услуги и социальной ответственностью при предоставлении. [8]

В целях эффективного управления ценообразованием и затратами на осуществление образовательной деятельности многие учебные заведения стоят перед сложным выбором методики расчета себестоимости образовательных услуг, которая бы учитывала специфику и особенности образовательного процесса в целом и учебной программы в частности. При этом учебному заведению необходимо обеспечить конкурентоспособность по стоимости обучения и качеству образовательных услуг. Здесь также нужно учитывать соответствие ассортимента предлагаемых образовательных услуг спросу по тем или иным специальностям и специализациям, типу и формам обучения, востребованность выпускаемых специалистов на рынке труда, престижность самого учебного заведения и его образовательных программ.

Методика расчета себестоимости образовательных услуг может быть разной в зависимости от потребностей и специфики деятельности учебного заведения таких, как:

- определение стоимости обучения одного студента или подготовки специалиста;
- установление адекватной платы за обучение;
- определение рентабельности и экономической результативности образовательной программы;
- принятие решений об экономической целесообразности начала обучения по новым специальностям и оценка востребованности образовательной программы среди потенциальных студентов;

- распределение затрат между различными специальностями и формами обучения;
- оценка эффективности использования ресурсов учебного заведения и поиск альтернативных источников финансирования социально значимых образовательных программ т.д. [7]

В комплексных рекомендациях, согласно Письма Минфина РФ № 12-08-06/44036, различаются «базовые (основные) и не базовые (неосновные) платные услуги образовательного учреждения^[1], показанные на рис. 1.

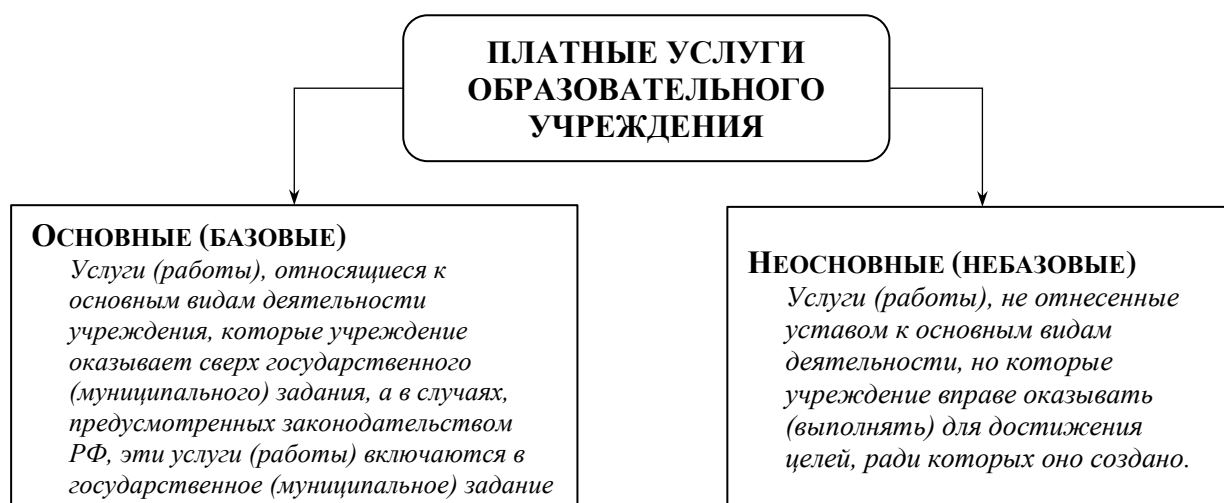


Рисунок 1 – Платные услуги образовательного учреждения

Калькуляция и формирование себестоимости образовательных услуг могут отличаться в зависимости от типа услуг по составу и содержанию, но принципы учета затрат остаются неизменными. [5]

Формирование стоимости образовательной услуги (ее ценообразование) строится по данным управленческого учета. В зависимости от подведомственности учебного заведения затраты на образовательную деятельность могут покрываться из разных источников финансирования. В случае если учебное заведение оказывает образовательные услуги в соответствии с государственным заданием, то алгоритм калькулирования и

¹ «О Комментариях (комплексных рекомендациях) по вопросам, связанным с реализацией положений Федерального закона от 08.05.2010 N 83-ФЗ» // Письмо Минфина России от 22.10.2013 N 12-08-06/44036

состав затрат закреплён нормативными документами, утверждаемыми Правительством Российской Федерации². Таким образом, систему учета целесообразно выстраивать, опираясь на нормативную базу и рекомендации профильных ведомств.

В таблице 1 рассмотрены существующие методики калькулирования себестоимости образовательных услуг.

Таблица 1 – Методики калькулирования себестоимости образовательных услуг

Наименование метода	Авторы	Объект калькулирования	Сущность
На основе распределения затрат с помощью коэффициентов приведения	Жамин В.М., Иванов А.П., Калинина В.П., Воробьева Р.А., Лоповок Г.Б., Моисеев С.Г., Санеева А.Ф., Костатян С.А.	Объект калькулирования – форма обучения, единица калькуляции - один обучающийся определенной формы обучения.	Этот метод предполагает приведение затрат на обучение по каждой специальности и форме обучения к единой базе и последующее их суммирование. Коэффициенты приведения могут быть определены на основе экспертных оценок или статистических данных. Например, можно использовать такие показатели, как численность студентов, стоимость обучения, продолжительность обучения и другие. После приведения затрат к единой базе они суммируются, и получается общая стоимость обучения студента. Этот метод позволяет учесть специфику учебного заведения и его потребности, а также рассчитать себестоимость в разрезе специальностей и форм обучения.
На основе стандартных баз распределения затрат	Власов А. В.	Объект калькулирования – форма обучения, специальность, единица калькуляции – один обучающийся определенной формы и специальности.	Этот метод предполагает использование стандартных баз распределения, таких как численность студентов, продолжительность обучения, стоимость обучения и другие. ³ [4] Затраты распределяются

² Постановление Правительства РФ от 26.06.2015 N 640 (ред. от 18.01.2023) "О порядке формирования государственного задания на оказание государственных услуг (выполнение работ) в отношении федеральных государственных учреждений и финансового обеспечения выполнения государственного задания" (вместе с "Положением о формировании государственного задания на оказание государственных услуг (выполнение работ) в отношении федеральных государственных учреждений и финансовом обеспечении выполнения государственного задания") // "Собрание законодательства РФ", 13.07.2015, N 28, ст. 4226.

Наименование метода	Авторы	Объект калькулирования	Сущность
			<p>между специальностями и формами обучения пропорционально выбранным базам, и затем суммируются. Этот метод прост в использовании, но не всегда точен, так как не учитывает специфику учебного заведения и его потребности.</p>
<p>На основе штатных нормативов</p>	<p>Тульчинский Л.И.</p>	<p>Форма обучения – это объект калькулирования, а единица калькуляции - один обучающийся определенной формы и специальности.</p>	<p>Этот метод предполагает использование штатных нормативов для определения затрат на одного студента. Затраты рассчитываются на основе численности студентов, ставок заработной платы и других показателей . [3] Метод прост в использовании и позволяет рассчитать затраты с высокой точностью, но не учитывает специфику учебного заведения и может не отражать реальные затраты на обучение.</p>
<p>С использованием удельной трудоемкости учебного плана специальности</p>	<p>Дайновский А. Б.</p>	<p>Объект калькулирования – это форма обучения, специальность и курс обучения. Единицей калькуляции является один обучающийся с определенной формой обучения, специальностью и курсом. Базы распределения косвенных затрат могут быть разными, например, количество часов педагогического труда на одного студента или суммарная среднегодовая численность обучающихся.</p>	<p>Этот метод основан на использовании удельной трудоемкости учебного плана специальности. Удельная трудоемкость определяется как отношение общей трудоемкости специальности к количеству часов, отведенных на изучение данной специальности. Затем затраты на обучение по каждой специальности рассчитываются как произведение удельной трудоемкости на стоимость одного часа обучения.</p>
<p>Распределение затрат по центрам ответственности образовательного учреждения</p>	<p>Мальцева Г. И., Митина О.В., Коренова Т.Н., Поведайко А.А.</p>	<p>Объектом калькулирования являются основные и вспомогательные процессы научно-образовательной деятельности учебного заведения. База распределения зависит от вида затрат и места возникновения затрат.</p>	<p>Этот метод заключается в распределении затрат по центрам ответственности учебного заведения. Центрами ответственности могут быть факультеты, кафедры, лаборатории и другие подразделения. Затраты на обучение по каждому подразделению определяются на основе анализа их деятельности и использования ресурсов.</p>

Наименование метода	Авторы	Объект калькулирования	Сущность
Расчет нормативных затрат на оказание федеральным автономным учреждением услуг (выполнение работ)	Приказ Минобрнауки России от 03.06.2010 № 581	При планировании и калькуляции затрат на образовательный процесс используется норматив затрат на оказание одной единицы образовательной услуги. Этот норматив определяется на основе анализа затрат на предоставление услуги и требований к ее качеству.	Этот метод предназначен для расчета нормативных затрат на оказание услуг (выполнение работ) федеральными автономными учреждениями. Затраты определяются на основе нормативов, установленных для каждой услуги (работы).

Алгоритм формирования себестоимости платных образовательных услуг должен быть закреплён учетной политикой учебного заведения. Здесь же закрепляется порядок отнесения (распределения) накладных расходов для формирования полной калькуляции платных образовательных услуг. [6] Также для обеспечения полноты отражения затрат и отнесения их по видам затрат, объектам калькулирования и номенклатуре оказываемых услуг необходимо внедрить систему аналитических счетов. Некоторые методики калькулирования затрат на образовательную деятельность предлагают выделение уровня аналитики затрат по центрам ответственности и местам возникновения затрат, при условии возможности и целесообразности их выделения.

Отражение бухгалтерском учете затрат на образовательную деятельность вне зависимости от вида затрат производится на основании данных первичных документов. Для обеспечения качественного бухгалтерского и управленческого учета и своевременного отражения затрат на оказание образовательных услуг необходимо внедрить систему документооборота с закреплением ответственных лиц за конкретные виды затрат, что обеспечит полноту и достоверность учетной информации.

Все затраты образовательной организации можно разделить на три составляющие:

– прямые затраты, напрямую (непосредственно) относимые на себестоимость образовательных услуг;

– накладные расходы образовательного процесса (затраты обеспечивающие образовательный процесс)

– общехозяйственные расходы – издержки, связанные с управлением образовательным учреждением (в том числе затраты на оплату труда и социальные отчисления административно-управленческого персонала, который непосредственно не участвует в образовательном процессе), на обеспечение содержание и эксплуатацию имущества учреждения, на услуги связи и обеспечение безопасности;

– коммерческие расходы образовательной организации включают расходы на продвижение и рекламу образовательных услуг, маркетинговые исследования рынка образования, оценку качества предоставляемых образовательных услуг.

Алгоритм планирования и калькулирования себестоимости образовательных услуг представляет собой последовательность следующих этапов, которая может быть представлена в виде схемы (рис. 2)

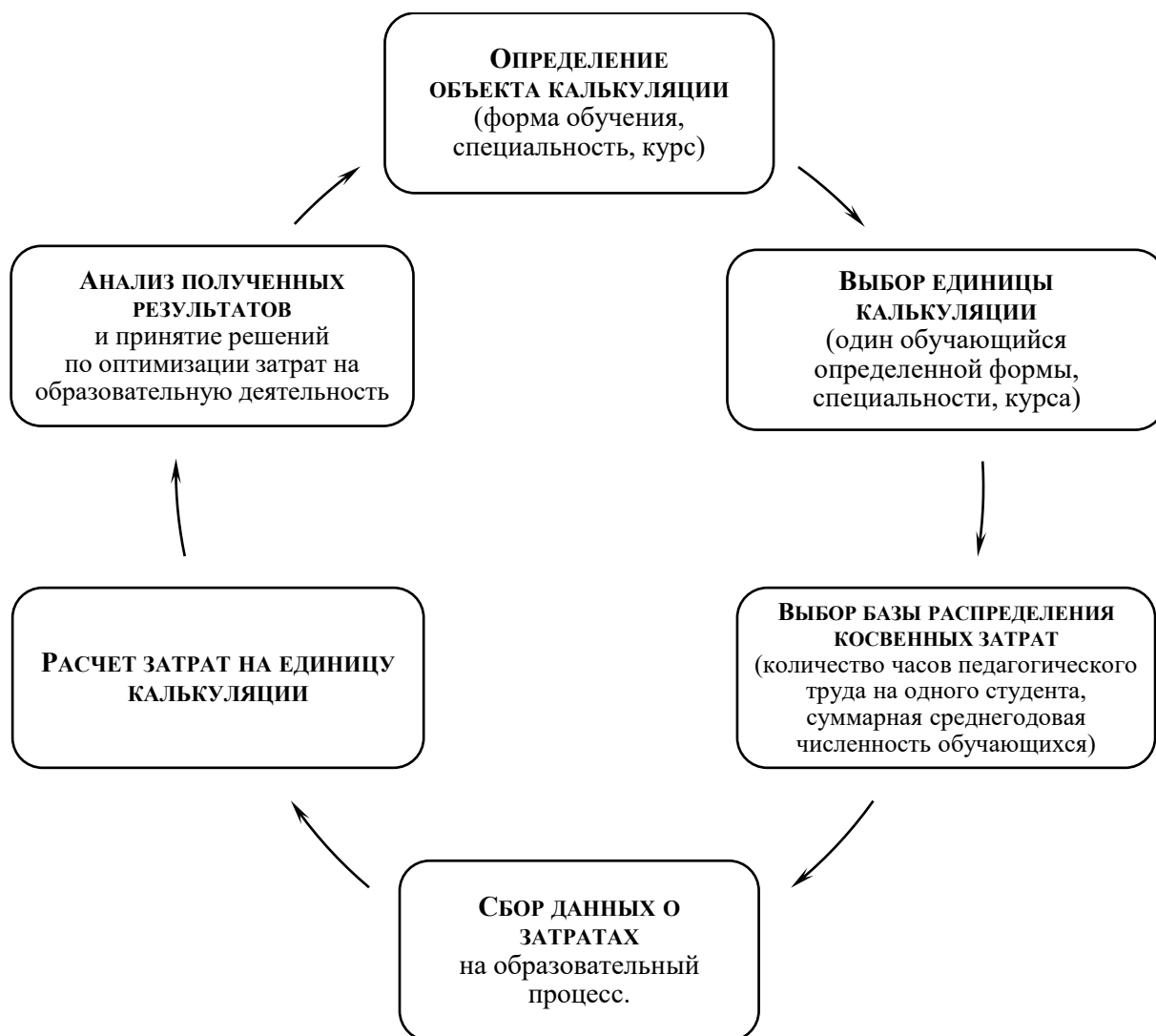


Рисунок 2 – Схема планирования и калькулирования себестоимости образовательных услуг.

Особенностью образовательного процесса является то, что не формируется незавершенного производства, таким образом в бухгалтерском учете косвенные расходы (коммерческие и общехозяйственные) относятся на финансовый результат. В целях управленческого учета в зависимости от методики формирования себестоимости они могут также относиться на финансовый результат (при подходе усеченной себестоимости – «директ-костинг»), или распределяются по объектам калькулирования в зависимости от базы распределения (котловой метод). При втором варианте базой распределения могут выступать:

- материальные затраты на обеспечение учебного процесса;

- прямые затраты по оплате труда основного педагогического состава;
- иные прямые затраты участвующие в образовательном процессе;
- объем выручки от оказания образовательных услуг (от деятельности, приносящей доход);
- иной показатель, характеризующий результаты деятельности образовательного учреждения.

Касаемо накладных расходов образовательного процесса (общеобразовательные расходы) подлежат включению в себестоимость образовательного процесса путем их распределения по аналогичным базам распределения. При этом может быть использован вариант распределения таких затрат по центрам ответственности (факультетам, кафедрам, лабораториям и т.д.) на основе анализа их деятельности и использования ресурсов.

Исходя из общего подхода калькуляция образовательной услуги складывается из следующих статей:

Прямые затраты на образовательный процесс

- основная заработная плата профессорско-преподавательского состава;
- дополнительная заработная плата профессорско-преподавательского состава;
- социальные отчисления за заработную плату профессорско-преподавательского состава учебного заведения (социальное, пенсионное, медицинское);
- дополнительные меры социальной поддержки профессорско-преподавательского состава;
- материальные затраты (расходы на канцелярские принадлежности и производственный инвентарь, необходимый при проведении аудиторных занятий, затраты на подготовку методической литературы и материалов, непосредственно используемых в образовательном процессе);
- затраты на программное обеспечение образовательного процесса, лицензионные сборы за пользование программным обеспечением или доступ в платные информационные ресурсы.

ПРЯМАЯ ПРОИЗВОДСТВЕННАЯ СЕБЕСТОИМОСТЬ ОБРАЗОВАТЕЛЬНОГО ПРОЦЕССА

Общеобразовательные (накладные) затраты:

- затраты на оплату труда (основная и дополнительная заработная плата) вспомогательного персонала, который участвует в обеспечении образовательного процесса (лаборанты, методисты, кураторы);
- социальные отчисления за заработную плату вспомогательного персонала;
- затраты на наем высококвалифицированных специалистов в рамках ведения и разработки новых инновационных образовательных программ;
- затраты на выплату стипендий студентам по направлениям обучения;
- затраты на командировки профессорско-преподавательского состава учебного заведения;
- затраты на НИОКР и организацию научных мероприятий
- затраты на амортизацию аудиторного оборудования и инвентаря;
- затраты на РСЭ аудиторного оборудования и инвентаря;
- прочие накладные расходы, возникающие в процессе предоставления образовательных услуг

ПОЛНАЯ ПРОИЗВОДСТВЕННАЯ СЕБЕСТОИМОСТЬ ОБРАЗОВАТЕЛЬНОГО ПРОЦЕССА

Общехозяйственные расходы:

- затраты на оплату труда (основная и дополнительная заработная плата) административно-управленческого и обслуживающего персонала образовательного учреждения
- социальные отчисления за заработную плату административно-управленческого и обслуживающего персонала образовательного учреждения;
- затраты на связь и доступ в сеть Интернет;
- коммунальные платежи, топливо и энергия;
- амортизация и расходы на ремонт, содержание и эксплуатацию имущества образовательного учреждения общего пользования;
- арендные платежи за имущество общего пользования;
- затраты на обеспечение безопасности;
- представительские расходы;

- прочие общехозяйственные расходы

Коммерческие расходы:

- затраты на оплату труда (основная и дополнительная заработная плата) коммерческого персонала образовательного учреждения;
- социальные отчисления за заработную плату коммерческого персонала образовательного учреждения;
- затраты, связанные с продвижением образовательных услуг, СЕО, рекламу;
- затраты, связанные с PR-менеджментом и связями со СМИ;
- затраты, связанные с исследованием рынка образовательных услуг;
- затраты на проведение социологических исследований;
- затраты на оценку качества образовательных услуг, оказываемых учебным заведением;
- организация непрерывного образовательного процесса и разработка дополнительных образовательных программ;
- прочие коммерческие расходы.

ПОЛНАЯ СЕБЕСТОИМОСТЬ ОБРАЗОВАТЕЛЬНОГО ПРОЦЕССА

Представленный подход к формированию полной себестоимости образовательного процесса повышает аналитичность затратнообразующих факторов, влияющих на изменение стоимости образовательных услуг. Калькуляционный подход к формированию себестоимости также дает возможность более обоснованно подойти к ценообразованию и определить уровень расценок на предлагаемые учебной организацией образовательные услуги программы обучения. Такая классификация может быть использована и для учреждений, оказывающих образовательные услуги в рамках выполнения государственного (муниципального) задания.

Список литературы

1. Постановление Правительства РФ от 26.06.2015 N 640 (ред. от 18.01.2023) "О порядке формирования государственного задания на оказание государственных услуг (выполнение работ) в отношении федеральных государственных учреждений и финансового обеспечения выполнения государственного задания" // "Собрание законодательства РФ", 13.07.2015, N 28, ст. 4226.

2. Письмо Минфина России от 22.10.2013 N 12-08-06/44036 «О Комментариях (комплексных рекомендациях) по вопросам, связанным с реализацией положений Федерального закона от 08.05.2010 N 83-ФЗ»
3. Кришталева, Т. Н. Организация бухгалтерского учета в автономных учреждениях высшего профессионального образования / Т. Н. Кришталева, Г. В. Неделько // Международный бухгалтерский учет. – 2011. – № 18(168). – С. 12-23.
4. Федорцова, В. А. Особенности осуществления платных услуг учреждений / В. А. Федорцова // Вектор экономики. – 2020. – № 5(47). – С. 10.
5. Сафронова, Ю. А. Учетно-аналитическое обеспечение мониторинга доходов и расходов вуза и формирования себестоимости образовательных услуг / Ю. А. Сафронова // Учет, анализ и аудит: проблемы теории и практики. – 2019. – № 23. – С. 136-144.
6. Золотарева, Г. И. Рекомендации по учету затрат организаций среднего профессионального образования / Г. И. Золотарева, С. А. Костромина // Учет, анализ и аудит: проблемы теории и практики. – 2020. – № 24. – С. 35-41.
7. Журба, М. В. Особенности установления тарифов на платные услуги, оказываемые бюджетным образовательным учреждением / М. В. Журба // Теория и практика современной науки. – 2020. – № 1(55). – С. 190-201.
8. Володин, В. Управленческий учёт фактической себестоимости услуг образовательного учреждения и расчёт финансового результата по направлениям деятельности / В. Володин // Ректор ВУЗа. – 2021. – № 2. – С. 57-63.

References

1. Postanovlenie Pravitel`stva RF ot 26.06.2015 N 640 (red. ot 18.01.2023) "O porjadke formirovaniya gosudarstvennogo zadaniya na okazanie gosudarstvenny`x uslug (vy`polnenie rabot) v otnoshenii federal`ny`x gosudarstvenny`x uchrezhdenij i finansovogo obespecheniya vy`polneniya gosudarstvennogo zadaniya" // "Sobranie zakonodatel`stva RF", 13.07.2015, N 28, st. 4226.
2. Pis`mo Minfina Rossii ot 22.10.2013 N 12-08-06/44036 «O Kommentariyax (kompleksny`x rekomendaciyax) po voprosam, svyazanny`m s realizaciej polozhenij Federal`nogo zakona ot 08.05.2010 N 83-FZ»

3. Krishtaleva, T. N. Organizaciya buxgalterskogo ucheta v avtonomny`x uchrezhdeniyax vy`sshego professional`nogo obrazovaniya [Organization of accounting in autonomous institutions of higher professional education]/ T. N. Krishtaleva, G. V. Nedel`ko // Mezhdunarodny`j buxgalterskij uchet. – 2011. – № 18(168). – S. 12-23.
4. Fedorczoza, V. A. Osobennosti osushhestvleniya platny`x uslug uchrezhdenij / V. A. Fedorczoza [Features of the implementation of paid services of institutions] // Vektor e`konomiki. – 2020. – № 5(47). – S. 10.
5. Safronova, Yu. A. Uchetno-analiticheskoe obespechenie monitoringa dohodov i raschodov vuza i formirovaniya sebestoimosti obrazovatel`ny`x uslug [Accounting and analytical support for monitoring the income and expenses of the university and the formation of the cost of educational services] / Yu. A. Safronova // Uchet, analiz i audit: problemy` teorii i praktiki. – 2019. – № 23. – S. 136-144.
6. Zolotareva, G. I. Rekomendacii po uchetu zatrat organizacij srednego professional`nogo obrazovaniya [Recommendations on accounting for the costs of secondary vocational education organizations] / G. I. Zolotareva, S. A. Kostromina // Uchet, analiz i audit: problemy` teorii i praktiki. – 2020. – № 24. – S. 35-41.
7. Zhurba, M. V. Osobennosti ustanovleniya tarifov na platny`e uslugi, okazy`vaemy`e byudzhethny`m obrazovatel`ny`m uchrezhdeniem [Features of setting tariffs for paid services provided by a budget educational institution]/ M. V. Zhurba // Teoriya i praktika sovremennoj nauki. – 2020. – № 1(55). – S. 190-201.
8. Volodin, V. Upravlencheskij uchyot fakticheskoy sebestoimosti uslug obrazovatel`nogo uchrezhdeniya i raschyot finansovogo rezul`tata po napravleniyam deyatel`nosti [Management accounting of the actual cost of services of an educational institution and calculation of the financial result in the areas of activity] / V. Volodin // Rektor VUZa. – 2021. – № 2. – S. 57-63.

© Чепулянис А. В., Васенин П.В., 2024 Научный сетевой журнал «Столыпинский вестник» №2/2024.

Для цитирования: Чепулянис А. В., Васенин П.В. ПОДХОДЫ К УЧЕТУ И ФОРМИРОВАНИЮ СЕБЕСТОИМОСТИ ОБРАЗОВАТЕЛЬНЫХ УСЛУГ В НЕКОММЕРЧЕСКИХ ОБРАЗОВАТЕЛЬНЫХ ОРГАНИЗАЦИЯХ // Научный сетевой журнал «Столыпинский вестник» №2/2024