

Новый Экономический Университет им. Т. Рыскулова

УДК 657.31:378.633(574)

На правах рукописи

КАРШАЛОВА АЛМА ДАМЕРОВНА

**Методология, организация управленческого учета и процесса
бюджетирования в коммерческих вузах Казахстана**

6D050800 – Учет и аудит

Диссертация на соискание ученой степени
доктора философии (PhD)

Научные консультанты
д.э.н., профессор Миржакыпова С.Т.
Доктор PhD, Юн Сан Ан Дэвид

Республика Казахстан
Алматы, 2015

СОДЕРЖАНИЕ

ОБОЗНАЧЕНИЯ И СОКРАЩЕНИЯ	3
ВВЕДЕНИЕ.....	4
1 ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ И МЕТОДОЛОГИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ ВНЕДРЕНИЯ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА В КОММЕРЧЕСКИХ ВУЗАХ РК	9
1.1 Основные методологические подходы к организации управленческого учета в вузах	9
1.2 Теоретические аспекты и особенности процесса бюджетирования в системе управленческого учета.....	23
1.3 Экономический механизм управления вузом посредством бюджетирования.....	35
2 АРХИТЕКТОНИКА СИСТЕМЫ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА В КОММЕРЧЕСКИХ ВУЗАХ РК.....	48
2.1 Состояние управленческого учета и возможности применения технологий бюджетирования в коммерческих вузах РК.....	48
2.2 Диагностика и прогнозирование финансовой отчетности как инструмент управленческого учета.....	60
2.3 Формирование и калькуляция управленческой отчетности вуза.....	77
3 МЕТОДИЧЕСКИЕ РЕКОМЕНДАЦИИ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА ЗАТРАТ В КОММЕРЧЕСКИХ ВУЗАХ КАЗАХСТАНА	92
3.1 Методология организации управленческого учета на основе теории обстоятельств.....	92
3.2 Организация учета по центрам финансовой ответственности, повышение уровня стратегического контроля в коммерческих вузах.....	101
3.3 Методические рекомендации по оптимизации управления затратами коммерческих вузов	115
ЗАКЛЮЧЕНИЕ	125
СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ	129
ПРИЛОЖЕНИЯ	136

ОБОЗНАЧЕНИЯ И СОКРАЩЕНИЯ

РК	Республика Казахстан
ВУЗ	Высшее учебное заведение
НЭУ	Новый экономический университет имени Т.Рыскулова
НОУ	Некоммерческое образовательное учреждение
ГУК	Главный учебный корпус
МБШ	Международная Бизнес Школа
ABM	Activity Based Management
BBS	Budgeted balance sheet (Прогнозный баланс)
BCF	Budgetcashflow (Бюджет движения денежных средств)
BIE	Budget incomes and expenditures (Бюджет доходов и расходов)
EBIT	Earnings before interest and taxes (Прибыль до налогообложения)
EBITDA	Earnings before the deduction of interest expenses, taxes, depreciation, and amortization (Прибыль до процентов, налогов и амортизации)
ROA	Return on assets (Рентабельность активов)
ROE	Return on equity (Рентабельность собственного капитала)
SCM	Strategy costs management (Стратегическое управление затратами)
SWOT	Strengths, Weaknesses, Opportunities, Threats (Сильные стороны, Слабые стороны, Возможности, Угрозы – метод анализа)
АД	Административный департамент
АТД	Административно-технический департамент
БДДС	Бюджет движения денежных средств
БДР	Бюджет доходов и расходов
БИ	Бюджет инвестиций
ИДО	Институт до вузовского образования
ИЗДО	Институт заочного и дистанционного образования
ИС	Информационный сервис
ИТД	Информационно-технический департамент
КПО	Корпоративное программное обеспечение
НИС	Научно-исследовательский сектор
ЦЗ	Центр затрат
ЦФО	Центр финансовой ответственности

ВВЕДЕНИЕ

Актуальность темы исследования. Внедрение управленческого учета и процесса бюджетирования является определяющим фактором в становлении и развитии коммерческих вузов, вследствие чего и в подъеме экономики Казахстана. В последние годы, социально-экономическая ситуация и создание соответствующей законодательной базы предопределили появление в Казахстане рынка образования, как системы экономических и институциональных отношений купли-продажи платных образовательных услуг.

Необходимость формирования и развития системы управленческого учета и процесса бюджетирования в высших учебных заведениях Республики Казахстан диктуется, произошедшими за последние два десятилетия изменениями в юридическом статусе и экономическом положении вузов.

В декабре 2012 года в Послании Главы государства народу страны была представлена Стратегия развития Республики Казахстан до 2050 года. Ее главная цель – создание общества благоденствия на основе сильного государства, развитой экономики и возможностей всеобщего труда, вхождение Казахстана в тридцатку самых развитых стран мира. Для достижения этой цели «Стратегия «Казахстан-2050» предусматривает реализацию семи долгосрочных приоритетов. Одними, из которых являются: экономическая политика нового курса – всеобъемлющий экономический прагматизм на принципах прибыльности, возврата от инвестиций и конкурентоспособности, а так же, знания и профессиональные навыки – ключевые ориентиры современной системы образования, подготовки и переподготовки кадров [1].

Исходя из этого, высшие учебные заведения должны мобилизовать финансовые ресурсы для обеспечения материально-технической базы и привлечения высококвалифицированных профессорско-преподавательских кадров.

Однако существующие системы управления в большинстве коммерческих вузов не дают информации о составе затрат, качестве предоставляемых услуг и других направлениях деятельности вуза. Системы управления вузов недостаточно увязаны со всеми факторами, влияющими на его деятельность. Соответственно, они не способны выявить и оперативно указать на причины финансовых отклонений от намеченного плана [2, с.13]. Вследствие чего, не может способствовать повышению оперативности и эффективности процесса управления вузом как единым целым.

В Послании Президента Казахстана Н.А. Назарбаева народу «Новое десятилетие – новый экономический подъем – новые возможности Казахстана» отмечено, что предложенная стратегия направлена на дальнейшее повышение благосостояния народа Казахстана, рост экономики, сохранение мира и стабильности в обществе, укрепление здоровья казахстанцев, обеспечение качества образования. В связи с этим, особая ответственность возлагается на

научно-технологические центры, высшие учебные заведения, где сосредоточен большой интеллектуальный потенциал [3].

Необходимо отметить, что многие вузы в Казахстане являются не только учебными, но и научными центрами, которые ведут обширную научную, исследовательскую и прикладную деятельность. В таких условиях определение эффективности и результативности каждой составляющей (учебной и научно-исследовательской) представляется весьма не простым и требует от руководства вуза внедрения инструментов и процедур, позволяющих наладить сбор достоверных исходных данных. Для осуществления этой цели возможно использование различных методов организации управленческого учета в вузах. Все эти факторы актуализируют разработку методологии управленческого учета для высших учебных заведений. Они направлены на создание гибких, функциональных моделей управленческого учета, учитывающих, с одной стороны, нормы действующего казахстанского законодательства в области учета и финансовой отчетности, международных стандартов учета, а с другой - специфику образовательной среды и виды учетных операций высших учебных заведений.

Актуальность темы исследования определяется также необходимостью совершенствовать управленческий учет, систему бюджетирования в коммерческих вузах, наполнить их новым содержанием, адекватным новым экономическим реалиям и соответствующим требованиям образовательной системы [4].

Степень изученности проблемы. Несомненный интерес на современном этапе развития рыночных отношений представляет исследование зарубежного опыта организации и методологии управленческого учета. Новейшие разработки в области учета, несомненно, могут быть использованы в практике организации и ведения управленческого учета.

Основные аспекты теории управленческого учета широко рассматривались и обсуждались в работах видных казахстанских и российских экономистов и ученых таких как: К.М. Гарифуллина, А.А. Додонова, Г. И. Мальцевой, В.Н. Иванова, В.Б. Ивашкевича, Е.А., Колчерина, Л.В. Поповой, С.Т. Миржакыповой, К.Т. Тайгашиновой, С.С. Сатубалдина, С.К. Барышевой, Ж.Н.Айтжановой.

За последние 40 лет зарубежные ученые активно исследовали проблемы управленческого учета, среди них следует выделить работы: К. Друри, Ч.Т. Хорнгрен, Х. Зигвард, Т. Майер, Э. МакЛейни, П.Этрилл, Г.А. Саймон, Дж. Фостер, Джай К., Шим, Дж. Г., Сигел, Р. Энтони и другие.

Однако в данных исследованиях рассматривались макроэкономические аспекты формирования и развития управленческого учета или процесса бюджетирования. Проблеме совершенствования управленческого учета и процесса бюджетирования уделялось недостаточное внимание, что послужило причиной выбора темы исследования.

Наличие проблем, требующих научно-обоснованных решений по внедрению управленческого учета и процесса бюджетирования в коммерческих вузах, – объективная необходимость их осмысления, комплексного анализа и выработки рекомендаций по организации управленческого учета в вузах предопределили выбор темы данного диссертационного исследования, его цели и задачи.

Целью диссертационного исследования является разработка теоретических положений, методических основ и практических рекомендаций по организации системы управленческого учета и процесса бюджетирования в коммерческих вузах Казахстана.

Задачи исследования. Для достижения поставленной цели определены следующие задачи:

- теоретически обосновать организационные основы построения системы управленческого учета и процесса бюджетирования в коммерческих вузах;
- уточнить особенности учета затрат при оказании образовательных услуг в вузах;
- провести диагностику и прогнозирование будущих периодов;
- предложить систему показателей анализа и оценки эффективности бюджетирования и внедрения управленческого учета в вузы РК;
- разработать группировку затрат в центрах финансовой ответственности коммерческих вузов по отклонениям затрат;
- дать методические рекомендации по оптимизации управления затрат.

Рабочая гипотеза. Внедрение элементов управленческого учета в казахстанских вузах является актуальным процессом в стратегическом управлении и условиях усиления конкуренции в образовательной сфере.

Объектом исследования является финансовая деятельность, организация и методы управленческого учета и процесса бюджетирования в коммерческих вузах (на примере: Нового экономического университета им.Т.Рыскулова).

Предметом исследования являются теоретические, методические и организационные аспекты, связанные с управленческим учетом и процессом бюджетирования в коммерческих вузах Казахстана.

Научная новизна исследования подтверждается следующими полученными результатами:

1 Предложена организационная структура порядка ведения управленческого учета в коммерческих высших учебных заведениях, позволяющая получить необходимую оперативную информацию с целью принятия экономически обоснованных решений;

2 Разработан процесс составления бюджетов в высших учебных заведениях, использование которого позволит повысить эффективность формирования сводных, операционных и вспомогательных бюджетов высшего учебного заведения, а также сравнения плановых и фактических показателей с последующим анализом причин возникновения существенных отклонений;

3 Предложена модель диагностики и прогнозирования будущих периодов как инструмента управленческого учета, основанная на пяти показателях рентабельности, наиболее полно описывающих финансовое состояние высшего учебного заведения;

4 Разработана группировка затрат в центрах ответственности коммерческих вузов, с целью повышения уровня стратегического контроля и управления издержками высшего учебного заведения;

5 Предложены методические рекомендации по оптимизации управления затратами коммерческих вузов, направленные на достижения экономии накладных расходов.

Положения выносимые на защиту. В данном диссертационном исследовании были предложены:

1 Методика организационной структуры порядка ведения управленческого учета в коммерческих высших учебных заведениях, которая базируется на учете специфики системы образовательных услуг;

2 Методика процесса составления бюджетов в высших учебных заведениях, основанная на методе сравнения плановых и фактических показателей;

3 Модель диагностики и прогнозирования будущих периодов, основанная на многофакторной модели, рейтинговой оценки;

4 Разработана группировка затрат в центрах ответственности коммерческих вузов, позволяющая повысить уровень стратегического контроля и управления издержками высшего учебного заведения;

5 Предложены методические рекомендации по оптимизации управления затратами коммерческих вузов, для достижения экономии накладных расходов.

Практическая значимость. Результаты, полученные в данном диссертационном исследовании, направлены на совершенствование и разработку теоретических и практических рекомендаций по управленческому учету и процессу бюджетирования в коммерческих вузах.

Реализация на практике выдвинутых положений и разработанных методик позволяет повысить эффективность управления с учетом всех факторов, влияющих на деятельность вуза, а также оперативно реагировать на отклонения финансовых показателей от нормативных.

Научно-теоретические положения диссертационного исследования, были использованы при разработке учебно-методических комплексов дисциплин «Управленческий учет 1», «Управленческий учет 2», «Ревизия и контроль» для специальности 5В050800 - «Учет и аудит» и применены в практике преподавания данных курсов в НОУ «Алматы Менеджмент Университет».

Отдельные научные положения диссертационного исследования были использованы в рамках научно-исследовательского проекта по теме №5470/ГФ4 «Стратегическое управление вузом в условиях расширения академической свободы» под руководством д.э.н., профессора Святова С.А., который выполняется в НЭУ имени Т.Рыскулова в 2015 году.

В ходе работы над диссертационным исследованием автором совместно с сотрудниками была предложена и апробирована система показателей оценки и анализа эффективности бюджетирования в АО «Новый Экономический Университет им. Т.Рыскулова», для эффективного планирования, анализа доходов и контроля затрат, формирующих себестоимость образовательных услуг;

Методология и методика исследования. Теоретической и методологической основой послужили труды классиков экономической науки, работы ведущих отечественных и зарубежных ученых, законодательные и различные нормативно-правовые документы по вопросам образовательной системы, бухгалтерского и управленческого учета, системы бюджетирования коммерческих вузов.

При этом применялись следующие методы: моделирование и агрегирование; экономическая диагностика; анализ и синтез; дедукция и индукция; логический, диалектический, системный и комплексные подходы; общенаучные методы познания.

Информационной базой исследования послужили: данные Министерства образования и науки Республики Казахстан, Агентства Республики Казахстан по статистике, международные стандарты финансовой отчетности, данные бухгалтерской, статистической и оперативной отчетности вузов и т.д.

В совокупности все использованные методы исследования позволили обеспечить достоверность и обоснованность экономического анализа выводов.

Апробация и реализация работы. Основные положения диссертации доложены на международных и республиканских научно-практических конференциях, в том числе: International Conference on Applied Economics, международной научно-практической конференции «VI Рыскуловские чтения. Социально-экономическая модернизация Казахстана в условиях глобальной финансовой нестабильности», Eurasian Business Economic Society Conference, международной научно-практической конференции «Устойчивое развитие экономики Казахстана: императивы модернизации и бизнес инжиниринг», международной научно-практической конференции студентов и молодых ученых «Научно-образовательный потенциал молодежи в решении актуальных проблем 21 века», международной научно-практической конференции «Мультинаучные исследования как тренд развития современной науки», международной конференции «Весенние научные чтения», международной научно-практической конференции «Актуальные проблемы экономики в XXI веке: причины и решения».

По теме диссертации опубликовано 15 научных работ общим объемом 6 п.л., в том числе 3 – в изданиях, рекомендованных Министерством образования и науки Республики Казахстан и 1 – в международном научном издании, входящих в базу данных Scopus.

Структура и объем работы. Диссертация состоит из введения, трех

разделов, заключения на 143 страницах компьютерного набора, иллюстрированных 32 таблицами, 29 рисунками, списка использованных источников (106 наименований).

1 ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ И МЕТОДОЛОГИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ ВНЕДРЕНИЯ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА В КОММЕРЧЕСКИХ ВУЗАХ РК

1.1 Основные методологические подходы к организации управленческого учета в вузах

Под управленческим учетом в высших учебных заведениях подразумевается система сбора, регистрации и анализа информации в стоимостном и натуральном выражении, необходимой для принятия управленческих решений и эффективного управления как вуза в целом, так и отдельными его структурными подразделениями, видами деятельности, международными программами и проектами [4,с.1].

В контексте финансового менеджмента управленческий учет описывается как инструмент, позволяющий получить необходимую информацию об объектах управления с целью принятия экономически обоснованных решений.

В исследованиях Ястребовой О.К., основными задачами управленческого учета в высших учебных заведениях являются:

- обоснованное и справедливое отнесение затрат на измеримые результаты;
- обеспечение прозрачности затрат путем установления взаимозависимостей между достигнутыми результатами и затраченными ресурсами;
- оптимизация распределения ресурсов путем учета фактических затрат на достижение желаемых результатов;
- обеспечение надежности и достоверности финансовой и управленческой отчетности;
- создание необходимой информационной базы для сопоставления результатов по видам деятельности, подразделениям, международным программам, проектам, как внутренней отчетности самого вуза, так и между различными вузами [4,с.1].;
- формирование информационной базы для анализа отклонений между фактическими и планируемыми (нормативными) доходами и затратами [5,с.3].

Ключевым элементом системы управленческого учета в высших учебных заведениях является информационная база.

Создание и ведение информационной базы управленческого учета в вузе предполагает разработку документов:

- порядок ведения управленческого учета;
- план счетов управленческого учета;
- сводные, операционные и вспомогательные бюджеты;
- график документооборота управленческого учета;
- порядок распределения затрат в разрезе центров финансовой ответственности [6].

Отправной точкой процесса внедрения системы управленческого учета в высших учебных заведениях является подготовка построения ведения управленческого учета. Ведение управленческого учета утверждается ведомственным нормативным актом (приказом ректора вуза).

При разработке порядка ведения управленческого учета необходимо:
в организационно-технической части документа:

- определить структурные подразделения вуза, ответственные за реализацию управленческого учета и представление руководству в своевременный срок необходимую информацию для принятия управленческих решений;

- утвердить структуру вуза на основе центров финансовой ответственности для реализации бюджетного управления;
- утвердить требования, график к документообороту;
- утвердить требования к организации учета (периодичность, формы учета и отчетности, аналитические разрезы и т.д.) [4,с.4].

В методической части документа:

- утвердить план счетов управленческого учета;
- определить формы управленческой отчетности;
- утвердить сроки и набор составления бюджетов;
- установить порядок учета затрат.
- определить принадлежность затрат к прямым или косвенным затратам;
- утвердить порядок распределения косвенных затрат;
- установить порядок распределения затрат между центрами финансовой ответственности [4,с.5].

Требования к структуре, содержанию и порядку представления управленческих отчетов определяются необходимостью удовлетворения информационных потребностей каждого из уровней управления высшего учебного заведения и устанавливаются руководителями соответствующих управленческих звеньев. Формы управленческой отчетности и требования к их представлению утверждаются нормативными актами вуза. Управленческая отчетность, которая составлена в соответствии с требованиями и разъяснениями и своевременно представлена, обеспечивает решение следующих задач:

- получение информации для оперативного обзора текущей деятельности;
- получение информации для проведения расчетов затрат, доходов и эффективности работы подразделений, видов деятельности, учебных программ и научно-исследовательских проектов;

- выявление существующих недостатков и проблем, а также указание на потенциальные проблемы в будущих периодах;

- получение информации для выбора оптимальных вариантов решения проблем и вопросов, возникающих в деятельности вуза, а также получение информации для принятия стратегические решения.

В своем исследовании Галимуллина Н. А., к основным требованиям составлению управленческой отчетности относит:

- целесообразность – содержание формируемой информации определяется целью ее подготовки;
- рентабельность – расходы на подготовку управленческой информации не должны превышать полезность ее использования;
- адресность – информация должна быть доведена соответствующему центру ответственности с использованием адекватных средств коммуникации при соблюдении необходимого уровня конфиденциальности;
- объективность – порядок подготовки и представления информации должен препятствовать ее предвзятости;
- краткость – содержание управленческой отчетности не должно включать показатели, в которых нет необходимости;
- точность – степень погрешности представляемых показателей отчетности не должна превышать уровня, влияющего на принимаемое решение;
- оперативность – сроки представления управленческой отчетности должны соответствовать потребностям в управленческой информации для принятия решений;
- сопоставимость – информация, содержащаяся в управленческой отчетности, должна быть в большинстве случаев сопоставимой по времени и (или) по подразделениям, программам и проектам вуза [7].

По мнению Фоминой О.Б., системы формирования отчетности должны обеспечить предоставление отчетов финансовому руководству вуза в кратчайший срок после окончания отчетного периода. График документооборота в управленческом учете утверждается нормативным актом вуза. Руководство высшего учебного заведения и его подразделений самостоятельно разрабатывает и утверждает формы управленческого учета и отчетности в зависимости от специфики задач и характера деятельности [8].

Для ведения управленческого учета и формирования управленческой отчетности в высших учебных заведениях могут быть использованы следующие формы учета и отчетности:

- журналы (книги) - для регистрации операций в определенной сфере деятельности вуза или по подразделениям;
- сводки – для подробных сведений о деятельности подразделения вуза на определенную дату;
- итоговые отчеты - отчеты, о результатах деятельности высшего учебного заведения, ее структурных подразделений и центров финансовой ответственности за определенный период [7, с.46].

Классификация отчетов в соответствии со структурой управленческой отчетности включает в себя:

- а) комплексные отчеты - отражаются следующие показатели:

- результаты деятельности организации в целом и ее структурных подразделений и затраты на их достижение;
- структура затрат по центрам ответственности, структурным подразделениям, отдельным программам, подпрограммам, заданиям и т.д.;
- показатели дебиторской и кредиторской задолженности и т.д.

б) отчеты по ключевым показателям - представляются на определенную дату. В отчетах отражаются существенные для успешного функционирования вуза факторы:

- сравнение фактических результатов деятельности с запланированными результатами;
- оценка эффективности использования ресурсов вуза.

в) аналитические отчеты и записки - готовятся по запросу руководства по мере возникновения потребности в них и более глубоко отражают отдельные аспекты деятельности [7, с.48].

У руководителей вуза при организации управленческого учета неизбежно возникает вопрос, следует ли создавать управленческую систему отдельно, независимо от процесса бюджетирования – что означает создание отдельного структурного подразделения или, организовать отдельную группу работников, которые бы занимались только вопросами управленческого учета, - либо организовывать управленческий учет во взаимосвязи с процессом бюджетирования [4, с.11].

Применительно к деятельности вузов целесообразным представляется вариант интеграции управленческого и процесса бюджетирования, что повлечет за собой:

Во-первых, на сегодняшний день, во многих вузах уже существуют элементы управленческого учета и его информационной базы, которые включены в процесс бюджетирования [4, с.11].

Во-вторых, вузы не обладают возможностями привлечения дополнительного числа квалифицированных специалистов, которые могли бы работать в специализированном подразделении или группе по управленческому учету.

В-третьих, так как существуют многочисленные области пересечения бюджетного учета и управленческого, наличие двух самостоятельных систем учета в одном вузе, неизбежно приведет к росту трудоемкости и затрат на сбор и обработку информации, ненужному дублированию операций, видов работ и увеличению количества ошибок в отчетности [4, с.12].

Исходя из суждений Ястребовой О.К., интеграция системы бюджетирования и управленческого учета позволит вузу получить следующие преимущества:

- возможность проверки и сравнения данных различных систем учета, так как в их основе лежит использование единого информационного пространства;

– элиминируется необходимость дублирования ввода данных и сведений по одним и тем же операциям по исполнению бюджета для нужд различных систем учета;

– обеспечивается экономия трудовых и иных ресурсов в связи с отсутствием необходимости в содержании дополнительных кадров для параллельного ведения различных видов и систем учета и отчетности;

– повышается уровень достоверности управленческой информации за счет однократного ввода данных, что содействует минимизации количества ошибок;

– возрастает оперативность за счет сокращения сроков предоставления запрашиваемой информации руководителям вуза и его подразделений, в результате чего появляется больше времени для принятия оперативных, финансовых и экономически обоснованных решений;

– достигается оптимизация документооборота [4, с.13].

Следующим этапом является разработка плана счетов управленческого учета.

По мнению Чупахиной Н.И., при разработке плана счетов следует придерживаться правила соблюдения баланса необходимого и достаточного уровня детализации данных. Поэтому необходимо предусмотреть возможность отражения информации отдельно по каждому центру ответственности, программе, направлению деятельности, государственному заданию или предстоящему мероприятию [9]. Кроме того, управленческий план счетов должен позволять легко делать выборки данных по определенному признаку, например по центрам финансовой ответственности, программам, сотрудникам, государственному заданию, временным периодам и т.д. Для этого необходимо каждой статье доходов и расходов, каждому центру финансовой ответственности и каждому виду деятельности присвоить соответствующие коды. Для гибкости анализа в различных разрезах следует разработать справочники с использованием системы кодов, объектов управленческого учета, которые прикрепляются к значимым счетам для системы управленческого учета [7, с.8].

Данная система кодов должна быть построена для обеспечения взаимосвязи управленческого учета и процесса бюджетирования с применением методов программно-целевого подхода, отдельных справочников управленческого учета.

Например, для оценки эффективности расходов на реализацию задачи повышения квалификации преподавателей, управленческий учет должен быть построен таким образом, чтобы получить полную информацию о затратах.

Для этого в плане счетов должны быть предусмотрены аналитические показатели, позволяющие выделить:

– из расходов на оплату прочих работ и услуг – расходы на оплату повышения квалификации педагогических кадров;

– из расходов на транспортные услуги – расходы на оплату проезда к месту повышения квалификации и обратно;

– из расходов на заработную плату – расходы по сохранению заработной платы работнику, направленному на повышение квалификации и т.д.

Для систематизации и агрегирования однородных данных в управленческом учете могут быть применены аналитические признаки, позволяющие соотнести произведенные расходы с центрами затрат, образовательными программами, подразделениями вуза [10].

Для целей управленческого учета могут также вводиться забалансовые счета. Учет ведется без применения двойной записи.

Код номера счета управленческого учета может включать следующие коды показателей:

- код центра ответственности;
- код центра затрат;
- код объекта затрат, в составе:
 - код вида деятельности;
 - код программы;
 - код задания, работы;
- код показателя по смете, код формы ведомственной отчетности;
- код аналитического показателя.

На счетах управленческого учета отражаются данные о доходах и затратах в денежном выражении, а также другая вспомогательная информация, необходимая для планирования, прогнозирования, проведения расчетов показателей финансовой деятельности вуза, как в натуральном так и в денежном выражении.

Одним из важных условий эффективной деятельности высшего учебного заведения является оптимальная организация его структуры с аргументированным закреплением соответствующих прав и обязанностей и распределением функций, то есть выделение «центров финансовой ответственности». Определение центров финансовой ответственности в структуре высшего учебного заведения является неременным условием организации и внедрения системы управленческого учета в целом.

Центром финансовой ответственности является структурное подразделение высшего учебного заведения или направление деятельности, выделенное руководством университета.

Для каждого центра финансовой ответственности устанавливаются права и обязанности, границы ответственности и порядок взаимодействия с другими центрами финансовой ответственности и руководством вуза.

Независимо от масштабов структурного подразделения для целей управленческого учета выделяются четыре вида центров ответственности, характеризующихся различным характером управленческих полномочий их руководителей и разным содержанием управленческой отчетности:

- центр затрат: руководитель отвечает только за понесенные затраты, связанные с оказанием услуг (работ);
- центр доходов: руководитель отвечает только за получение доходов, связанных с оказанием услуг (работ);
- центр прибыли: руководитель отвечает одновременно как за получение доходов, так и за осуществление затрат, связанных с оказанием услуг (работ);
- центр инвестиций: руководитель отвечает за затраты и доходы центра ответственности, и за эффективность использования инвестированных в него средств [9, с.23].

Как правило, в качестве центров ответственности выделяют:

- факультеты (центры прибыли, руководитель – декан);
- кафедры (центры затрат, руководитель – заведующий кафедрой);
- административные структурные подразделения (центры затрат, руководитель – руководители соответствующих подразделений);
- хозрасчетные подразделения (центры прибыли, руководитель – руководители соответствующих подразделений);
- учреждение в целом (центр инвестиций, руководитель – ректор).

При выделении центров ответственности целесообразно их максимальное приближение к существующей функционально-организационной структуре высших учебных заведений, а также соблюдение следующих условий:

- для каждого центра ответственности должны быть установлены определенные показатели деятельности, подконтрольные центру; не допускается установление показателей, которые выходят за границы полномочий и компетенции центра ответственности;
- каждый центр ответственности должно возглавлять уполномоченное лицо, наделенное полномочиями на осуществление прав и обязанностей, необходимых для достижения определенных для центра показателей деятельности;
- сфера ответственности, объем прав и обязанностей, а также механизмы их реализации, установленные для каждого центра ответственности должны быть закреплены нормативными локальными актами высшего учебного заведения.

Факторы, влияющие на изменения управленческого учета:

- развитие и внедрение в высших учебных заведениях информационных технологий, которые предоставят новые возможности и способствуют увеличению скорости получения оперативной информации;
- внедрение бухгалтерских компьютерных программ;
- необходимость ориентации на потребителя и качество;
- необходимость в совершенствовании управления вузом [11].

Следующим шагом внедрения системы управленческого учета в вузе служит организация финансового планирования, которое является функциональным элементом финансового управления. В ходе его реализации

становится возможным всесторонняя оценка состояния финансовых активов вуза, выявления потенциальных возможностей увеличения финансовых ресурсов, перспективных направлений их использования. Исходя из этого, финансовое планирование обеспечивает сбалансированность между объектами ресурсов и их распределением в вузе [12].

Иерархическая связь понятий: управление, финансовый менеджмент, финансовое планирование, финансовые потоки, бюджетирование:

- Финансовый менеджмент - сфера управления;
- Финансовое планирование - функциональный элемент финансового менеджмента;
- Финансовые потоки - объект управления и планирования;
- Бюджетирование - инструмент управления финансовыми потоками и метод финансового планирования [11, с.70].

В работе Голубева А.А. описывается, что данные инструменты управления должны обеспечивать финансовую устойчивость вуза, так как:

- Финансовые потоки позволяют оценить эффективность функционирования системы в целом, что подчеркивает их значимость как одного из важнейших объектов управления.
- Бюджетирование, выраженное процессом составления, анализа и контроля исполнения, совокупности бюджетов, используемой для повышения и выработки финансовой обоснованности принимаемых решений, выступает, с одной стороны, учитывая казначейскую составляющую, является инструментом, а с другой стороны, как институт финансового планирования [13, с.44].

Ключевым вопросом организации управленческого учета является организация планирования и учета затрат высшего учебного заведения и исчисления себестоимости оказываемых услуг, главным образом, образовательных.

Оптимально организованная система управленческого учета позволяет не только оперативно исчислять достоверный показатель себестоимости оказываемых образовательных услуг, но и управлять ею.

Себестоимость образовательной услуги – денежная оценка затрат на ее оказание и реализацию. Затраты на оказание образовательной услуги зависят от факторов, влияющих на технологию ее оказания, в частности содержание образовательных программ, структура учебных планов, квалификационные характеристики профессорско-преподавательского состава, техническая оснащенность учебного процесса, количество обучающихся и т.д.

Способ калькуляции себестоимости образовательных услуг зависит от требуемой точности расчета, имеющихся в распоряжении исходных данных для проведения расчетов, своевременности и оперативности представления информации [15].

В исследовательских работах Мальцевой Г.И. и Торховой А.Н. описаны наиболее распространенные методы калькуляции. Эти методы целесообразно классифицировать по трем основным признакам:

1 По характеру используемой информации:

– расчет по фактическим затратам (исчисляется фактическая себестоимость оказания образовательной услуги);

– расчет по плановым затратам (исчисляется плановая себестоимость оказания образовательной услуги);

– расчет по нормативным затратам (определяется расчетно-нормативная себестоимость оказания образовательной услуги).

2 По количеству применяемых баз распределения затрат между образовательными услугами:

– калькуляция себестоимости образовательной услуги с применением одной базы распределения затрат;

– калькуляция себестоимости образовательной услуги с применением нескольких баз распределения затрат.

3 По характерным особенностям применяемых методов калькуляции себестоимости образовательных услуг:

– расчет на основе распределения затрат с помощью коэффициентов приведения – основной базой распределения затрат по образовательным услугам является численность обучающихся, приведенная к очной форме обучения;

– расчет по укрупненным показателям – основной базой распределения затрат между образовательными услугами является численность всех обучающихся без учета различий в затратах при разных формах и уровнях обучения;

– расчет на основе группировки затрат с подразделением на прямые и косвенные;

– расчет с применением штатных нормативов (одной из основных баз распределения затрат является численность профессорско-преподавательского состава, рассчитываемая с помощью штатных нормативов);

– расчет с применением стандартных баз распределения затрат (для каждого вида затрат по всем номенклатурным статьям затрат вуза устанавливается собственная «стандартная» база распределения соответствующего вида затрат);

– расчет с использованием удельной трудоемкости учебного плана оказания образовательной услуги [6, с. 24, 14, с. 22].

Как отмечалось выше, выбор определенного метода калькуляции себестоимости образовательных услуг зависит от целей исчисления этого показателя с учетом факторов рациональности, своевременности, целесообразности, состава исходных данных. При этом, каждый из перечисленных методов имеет как преимущества, так и недостатки [15].

Методы с применением одной базы распределения затрат отличаются относительной простотой при проведении расчетов, малым объемом необходимой исходной информации и, соответственно, недостаточной степенью точности в определении реальной себестоимости подготовки специалиста в высших учебных заведениях.

Методы исчисления себестоимости образовательных услуг с применением укрупненных показателей способствуют определению усредненной годовой себестоимости оказания образовательных услуг по укрупненным показателям в масштабах одного или нескольких высших учебных заведений. Общий недостаток таких методов – слабая точность, что определяется отсутствием учета различий в объеме и структуре затрат на подготовку одного специалиста по разным формам обучения – очной, очно-заочной, заочной, - в разных вузах. В связи с этим результаты исчисления себестоимости по укрупненным показателям не могут использоваться для определения стоимости оказания образовательных услуг и определения норм бюджетного финансирования. В свою очередь, рассматриваемые методы широко применяются для проведения сравнительного анализа затрат на подготовку специалистов в отраслевых группах высших учебных заведениях Республики Казахстан, а так же в различных странах мира [16].

В следующей подгруппе методов предпринимается попытка определить себестоимость оказания образовательных услуг в зависимости от формы обучения, используя коэффициенты приведения для приравнивания всех форм и уровней обучения к единой базе – очной форме обучения студентов. Основным отрицательным моментом этих методов является недостаточная обоснованность применимых коэффициентов приведения.

Методы исчисления себестоимости с применением нескольких баз распределения затрат отличаются высокой степенью детализации. Точность расчетов, производимых с применением этих методов, определяется главным образом количеством используемых баз распределения затрат и степенью обоснованности значений коэффициентов приведения. С увеличением количества используемых баз распределения затрат при прочих равных условиях точность расчета возрастает, так как точнее учитываются различия состава и структуры затрат при оказании различных видов образовательных услуг и различных формах обучения. Для этих методов характерно распределение затрат на прямые и косвенные [6, с. 26].

К недостаткам рассматриваемых методов относят:

- невозможность определения себестоимости оказания одного вида образовательных услуг вуза без выполнения полного комплекса работ по распределению затрат и исчислению себестоимости всех видовых оказываемых образовательных услуг, что обуславливает высокую степень трудоемкости практической реализации рассматриваемых методов;

- увеличение сложности и трудоемкости проводимых расчетов при увеличении количества баз распределения затрат. В связи, с чем целесообразно

ограничение количества применяемых баз распределения (как правило, две-четыре).

На практике при организации управленческого учета рассмотренные выше методы применяются в различных сочетаниях, что позволяет сделать вывод о возможности практической реализации различных вариантов планирования и учета затрат и исчисления себестоимости образовательных услуг, оказываемых учреждением высшего профессионального образования, в зависимости от целей проводимых расчетов, масштабов и характера деятельности определенного вуза [17].

В процессе планирования, учета и анализа затраты, образующие себестоимость образовательных услуг, группируются:

- по месту возникновения затрат и центрам ответственности;
- по видам оказываемых образовательных услуг (работ, другим объектам калькуляции);
- по видам затрат;
- по способу включения затрат в себестоимость отдельных видов образовательных услуг: прямые и косвенные;
- по связи, включаемых в себестоимость оказываемых услуг (объектов калькуляции) с изменением объема продукции: условно-постоянные и условно-переменные [18].

Затраты, связанные с оказанием услуг (продукции, работ) полностью распределяются по соответствующим их видам – объектам калькуляции. В целях обоснованного распределения их по видам услуг затраты группируются по статьям затрат.

В высших учебных заведениях устанавливается следующая типовая номенклатура калькуляционных статей затрат:

Статья «Затраты на оплату труда с начислениями на нее», в том числе:

- Затраты на оплату труда профессорско-преподавательского состава;
- Затраты на оплату труда административно-управленческого персонала;
- Затраты на оплату труда учебно-вспомогательного персонала;
- Затраты на отчисления от фонда оплаты труда.

Статья «Затраты на стипендиальное обеспечение, материальное обеспечение детей-сирот, и детей, оставшихся без попечения родителей, проведение практики студентов», в том числе:

- Затраты на стипендиальное обеспечение;
- Затраты на материальное обеспечение детей-сирот и детей, оставшихся без попечения родителей;
- Затраты на проведение практики студентов;

Статья «Затраты на приобретение расходных материалов» и статья «Затраты на коммунальные услуги и затраты, связанные с использованием имущества», в том числе:

- Затраты на коммунальные услуги;
- Затраты на содержание движимого имущества;

- Затраты на содержание недвижимого и особо ценного имущества;
- Амортизация движимого имущества;
- Амортизация недвижимого и особенно ценного имущества;
- Затраты на аренду нефинансовых активов;

Статья «Общехозяйственные затраты» включает в себя в том числе:

- Затраты на оплату труда обслуживающего и хозяйственного персонала с начислениями на нее;
- Затраты на приобретение услуг связи;
- Затраты на приобретение транспортных услуг;
- Затраты на служебное командирование;
- Затраты на повышение квалификации персонала;
- Прочие общехозяйственные затраты.

Устанавливаемая группировка затрат по статьям должна обеспечить выделение прямых и косвенных затрат с целью последующего исчисления себестоимости конкретных образовательных услуг, выделенных учреждением в качестве объектов калькуляции [19-28].

Прямые затраты непосредственно связаны с оказанием конкретных видов услуг (объектов калькуляции) и могут быть прямо и экономично включены в себестоимость определенного объекта калькуляции. С учетом специфики оказания образовательных услуг учебных заведений, к прямым затратам относятся: затраты на оплату труда профессорско-преподавательского состава, административно-управленческого персонала и учебно-вспомогательного персонала с начислениями, а также затраты на стипендиальное обеспечение, материальное обеспечение детей-сирот и детей, оставшихся без попечения родителей, проведение практик студентов. Перечисленные затраты относятся на себестоимость оказания отдельных видов образовательных услуг (объектов калькуляции), как правило, прямым путем.

Косвенные затраты, связанные с оказанием нескольких видов образовательных услуг, включаются в их себестоимость путем распределения пропорционально избранному признаку, характеризующему связь таких затрат с затратами на оплату труда или других. С учетом специфики оказания образовательных услуг вузов, к косвенным затратам относятся затраты на приобретение расходных материалов, затраты на коммунальные услуги и затраты, связанные с использованием имущества, а также общехозяйственные затраты. В состав косвенных включена также часть прямых затрат, учет которых в качестве прямых не соответствует требованию рациональности.

При планировании и анализе себестоимости оказываемых услуг (объектов калькуляции) затраты подразделяются на условно-постоянные и условно-переменные. Это необходимо производить для целей анализа затрат и планирования, так отдельные методы анализа основаны на разделении затрат по данному признаку.

К условно-постоянным затратам относятся, абсолютная величина которых при изменении объема оказываемых услуг существенно не изменяется:

(значительная часть общехозяйственных затрат, затрат на коммунальные услуги и содержание имущества и др.).

К переменным затратам относятся затраты, абсолютная величина, в которых изменяется пропорционально изменению объема оказываемых услуг (затраты на стипендиальное обеспечение, практику студентов и др.).

В зависимости от времени возникновения и списания на себестоимость оказываемых услуг затраты подразделяются на:

- затраты текущего периода – постоянные или имеющие частую (менее месяца) периодичность затраты, связанные с оказанием услуг;

- затраты будущих отчетных периодов – однократные или периодические (с периодичностью более месяца) производимые затраты, связанные с оказанием услуг в течение длительного времени, которые хотя и возникают в текущем или планируемом отчетном периоде, но подлежат отнесению на себестоимость услуг в заранее определенном размере как в данном году, так и в течение последующих отчетных периодов (например, затраты на страхование, оплату отпусков, вознаграждение за выслугу лет, отдельные виды рекламы, консультационных услуг и др.). Такие затраты включаются в себестоимость оказываемых услуг соответствующего отчетного периода в определенных учреждением размерах, как правило, на пропорционально-временной основе.

Общая сумма затрат на оказание услуг в каждом периоде складывается из текущих затрат и части затрат будущих периодов, относимых за себестоимость оказанных в этом периоде услуг, в размерах, определяемых с помощью специально произведенного расчета [29-31].

На сегодняшний день, система бухгалтерского учета в Казахстане находится в постоянном совершенствовании и развитии. Переход Казахстана к рыночной экономике расширил возможности выбора ведения бухгалтерского учета, управленческого учета в сфере высшего образования. Выбранные варианты бухгалтерского учета закрепляются в учетной политике вуза, разделом которой является бюджетная политика вуза, утверждаемая с целью закрепления и выработки принципов формирования показателей бюджетных статей, методов их оценки, закрепление регламентов бюджетирования.

Подготовка бюджета расходов на оказание образовательных услуг требует предварительного составления следующих вспомогательных бюджетов:

- Бюджет затрат на оплату труда с начислениями на нее;
- Бюджет затрат на стипендиальное обеспечение, материальное обеспечение детей-сирот и детей, оставшихся без попечения родителей, проведение практик студентов;
- Бюджет затрат на приобретение расходных материалов;
- Бюджет затрат на коммунальные услуги и затраты, связанные с использованием имущества;
- Бюджет общехозяйственных затрат.

В целях составления отдельных вспомогательных бюджетов используются расчетные формы, содержащие дополнительные данные, необходимые для формирования показателей бюджетов затрат.

Бюджеты затрат составляют по соответствующим центрам ответственности и учреждению высшего профессионального образования в целом [32].

Таким образом, при использовании методов управленческого учета производится классификация затрат для дальнейшего анализа и бюджетирования.

1.2 Теоретические аспекты и особенности процесса бюджетирования в системе управленческого учета

Мировой спад экономики predetermined проблемы управленческого учета, и сориентировал предприятия в первую очередь на конечный результат работы. Понемногу произошла интеграция учёта и бюджетирования, планирования, прогнозирования.

В наши дни, не существует однозначного определения управленческого учета, поскольку его организация и методика уникальна на каждом предприятии и определяется во многом особенностями сферы деятельности и управления.

Система управленческого учета, соответствующая требованиям управления состоит из множества процедур. В зависимости от целей, задач и методик управления состав элементов системы управленческого учета может меняться. Информация и методы ее анализа позволяют определить целостную картину финансового состояния предприятия в разрезе функциональности управления [2, с.68].

В своей работе, Колесников С. «для целей определения управленческого учета рассмотрел в первую очередь его эволюцию, развитие и изменение целей и задач его внедрения и применения, а также наиболее распространенные в настоящее время точки зрения на сущность, роль и назначение управленческого учета, и его место в системе управления предприятием.

В связи с этим выделил два следующих основных подхода к сущности управленческого учета, сформировавшихся в результате развития и расширения сферы использования управленческого учета — традиционные модели и современные концепции управленческого учета» [33]. Сопоставление управленческого и финансового учета и отчетности в рамках традиционного подхода представлены в таблице 1.

В экономической литературе, в частности К. Друри отмечает что, бюджетирование и управленческий учет относятся к числу общих управленческих технологий, которые в полной мере удовлетворяют самые основные потребности управления большинства коммерческих предприятий [34, 35].

Таблица 1- Сопоставление управленческого и финансового учета и отчетности в рамках традиционного подхода

Параметры	Финансовый учет	Управленческий учет
Цели	Предоставление упорядоченной информации об итогах работы организации в денежном выражении для внешних групп интересов.	Предоставление упорядоченной информации в денежном и натуральном выражении менеджерам организации для принятия оперативных и стратегических управленческих решений.
Пользователи информации	Внешние группы интересов: акционеры, инвесторы, потенциальные покупатели компании, банки, органы государственного контроля и регулирования, местные сообщества.	Руководители и операционные менеджеры организации.
Регламентирующие документы	Состав и содержание форм бюджетной (финансовой) отчетности, сроки их представления жестко регламентируются соответствующим государственным органом.	Целесообразность, формы, методы и сроки управленческого учета и отчетности определяются руководством организации исходя из стратегических и оперативных задач деятельности. Выпускаются локальные акты, регламентирующие основные вопросы организации и функционирования системы управленческого учета.
Форма представляемых данных	Данные представляются исключительно в денежном выражении.	Данные могут быть представлены как в денежном, так и в натуральном выражении – в зависимости от потребностей руководителей и линейных менеджеров.
Период, за который представляется отчетность	Представленная в документах бюджетной (финансовой) отчетности информация должна содержать достоверные сведения о результатах работы организации в целом за определенный период.	Представленная в документах управленческой отчетности информация должна содержать достоверную информацию для принятия управленческих решений как тактического (оперативного), так и стратегического характера. Решения могут приниматься как в отношении организации в целом, так и в отношении ее отдельных подразделений, направлений, видов деятельности, бизнес-процессов и даже отдельных операций.
Примечание - составлено автором на основе источника [34, 35]		

Но при первых же проблемах, мы находим, что единство во взглядах исследователей в понимании сущности и методов управленческого учета и бюджетирования в литературе расходятся.

В то же время, стандартные наборы методов управленческого учета были описаны в работах МакЛейни Э., Этрилл П., Вахрушиной М.А. и других, ограничивались анализом поведения затрат, методами калькуляции затрат (стандартной стоимости, прямых затраты и т.д.), которые используются для определения рентабельности различных сегментов рынка (виды продукции, деятельность, клиенты) и принятия решения по вопросам ценообразования в ассортименте услуг [36, 37].

В зарубежных институциональных теориях, проблемы бюджетирования рассматривается с разных точек зрения, в классической теории управления - как одной из функций управления, в концепции поведенческой теории принятия решений - как выбор из нескольких альтернатив в условиях неопределенности, с точки зрения поведения компании в результате влияния различных внешних и организационных факторов. Эти разные подходы часто встречаются в разной степени, в работах западных авторов, учитывая проблемы бюджетного управления.

Ряд исследований по оценке эффективности, изданные в 60-е годы формальных систем долгосрочного планирования, подтвердили положительную связь между развитием этих систем и эффективности экономической деятельности коммерческой организации. Неэффективность управления бюджетом в некоторых случаях объяснялась, как правило, сбоями в ее организации и осуществлении, а не фундаментальной несовместимости корпоративного управления. Классическая теория, определяется эффективностью исполнения бюджета, она объявила ее необходимость, как функции управления, и это, на наш взгляд, является одним из проявлений ее ограничений.

Проблема бюджетного управления анализируется в рамках концепции принятия решений [38]. В отличие от классической теории в концепции бюджетирования принятия решений служит многоступенчатый процесс с комплексом прямых и обратных связей, и характеризуется сочетанием интеллектуальной деятельности многих составляющих с различными моделями и методами, а также характеризует совместный сбор данных, передачи и обработки технической информации. С этой точки зрения, бюджетирование должно охватывать все аспекты управления в компании. Фундаментальные основы поведенческой теории принятия решений были описаны в трех монографиях:

- Административное поведение - Саймона Г., Марча Дж.;
- Организация - Марча Дж., Саймона Г.;
- Поведенческая теория фирмы - Сайсрта Р., Марча Дж.

Важно отметить, что, несмотря на внутренние разногласия, взгляды двух основных понятий теории бюджетного управления не являются противоположными [39, 41].

Свой взгляд в теорию и практику исследований в области управления бюджетом, внесли американские ученые в области бухгалтерского учета и финансового анализа Джай К. Шим и Джой Г. Сигел. Авторы считают бюджетирование как распределительная система координированного управления бизнес единицами. В своем исследовании, авторы описали новый взгляд предоставления информации для бизнес лидеров, среди них - описания сценарного подхода к анализу экономической деятельности предприятия на основе бюджетов. Под общим бюджетом понимается модель финансового бизнеса, которая позволяет определить изменение затрат, рентабельности, потребности в финансировании, в зависимости от управленческих решений и условий окружающей среды [42].

В монографии описаны различные учетные формы и виды бюджетов в натуральном и стоимостном выражении, финансовых и экономических показателях для планирования и мониторинга результатов работы, связанные с различными типами центров ответственности.

Хотя нет ни одного, универсального определения системы бюджетирования западных теоретиков, на основе изучения их позиции по этому вопросу, следует отметить, что использование процесса бюджетного управления является всеобъемлющим, с хорошо функционирующей системой как текущим, так и стратегическим непрерывным планированием. Не исключая аспекты поставленных целей и задач исследования, нужно контролировать его надлежащее выполнение на всех этапах.

В целях повышения эффективности системы, используется специальное автоматизированное программное обеспечение.

С введением управленческого учета в коммерческих организациях, должны быть приняты необходимые меры, чтобы увязать эту программу для того, чтобы создать возможность использования данных бюджетного учета для формирования информации в системе управленческого учета. Предпочтение следует отдавать такому обмену информации, в которой вся первичная информация исходит из системы бюджетного учета [43].

Преобразование данных из управленческого учета в финансовый план включает в себя следующие задачи:

- разработка правил бюджетного учета преобразования данных в управлении;
- установление соответствующих статей классификации операций и управления доходов / расходов, денежных потоков, активов и обязательств;
- внедрение, при необходимости, дополнительных аналитических возможностей в счета бюджетного учета - плана счетов и дополнительных деталей, где будет указана с помощью программных входных форм первичная учетная документация.

Для того, чтобы развивать правила бюджетного учета трансформации данных, в бюджетном и финансовом управлении необходимо пересмотреть все операции по исполнению бюджета, осуществляющиеся в университете, как они отражаются в бухгалтерском учете, бюджете и документах, по которым были совершены операции.

Необходимо установить соответствие счетов бюджетного учета, отражение информации на счетах управленческого учета, в том числе соблюдения дополнительных аналитических показателей, пунктов и подпунктов классификации операций и управления статей доходов / расходов, вне оборотных активов и обязательств [4, с.13].

Например, для того, чтобы в управленческом учете сформировалась информация о направлениях расходования средств бюджета на оплату коммунальных услуг, необходимо составить соответствие подстатьи классификации операций сектора управления «Коммунальные услуги» и подстатей управленческого учета «Оплата отопления, технологических нужд и горячего водоснабжения», «Оплата потребления газа (включая его транспортировку по газораспределительным сетям и плату за снабженческо-сбытовые услуги)»; «Оплата потребления электроэнергии для хозяйственных, производственных, технических, лечебных, научных, учебных и других целей»; «Оплата водоснабжения, водоотведения, ассенизации» и т.д [44].

Управленческий учет, в отличие от журнала операций, которая выстраивается снизу - со счетов хозяйственных операций, выстраивается сверху - исходя их потребностей высшего руководства и пользователей управленческой информации. Кроме того, учетная политика для бухгалтерского учета и управленческого могут отличаться [45].

Основой управленческого учета, а также бухгалтерского учета, является в основном отражение хозяйственных операций в определенных регистрах бухгалтерского учета системы вуза (первичный или оперативный учет), но группировка информации в целях учета осуществляется в различных разделах, с разной степенью документального подтверждения, следовательно, с разной скоростью.

В бухгалтерском учете верхнего уровня компании подводят итоги финансовой деятельности операций. В случае управления вузом, административные регистры оформляются согласно количественно выраженным целям финансово-хозяйственной деятельности, представляют основные задачи и обеспечивают общий успех ведения управленческой деятельности.

Одной из основных целей управленческого учета является планирование, учет и контроль над исполнением основных показателей деятельности необходимых для достижения заявленных целей и поставленных задач высшего учебного заведения. Для этих целей в системе управленческого учета используется инструмент, называемый бюджетированием.

Процесс бюджетирования включает формирование сводных, операционных и вспомогательных бюджетов высшего учебного заведения, а также сравнение плановых и фактических показателей с последующим анализом причин возникновения существенных отклонений и, наконец, контроля исполнения бюджетов вуза. При этом под бюджетом понимается количественный план в денежном выражении, утвержденный для определенного периода времени, отражающий планируемую величину доходов, расходов, и других показателей деятельности.

Бюджетирование в системе управленческого учета обеспечивает достижение следующих основных результатов:

- определение ключевых показателей, обеспечивающих достижение утвержденных целей и задач деятельности вуза;
- исчисление плановых и фактических значений ключевых показателей;
- формирование информационной базы управленческого учета вуза,
- оперативная оценка финансового состояния вуза и тенденций его развития;
- разделение ответственности за достижение показателей деятельности между структурными подразделениями (центрами ответственности) вуза;
- организация четкой системы документооборота и информационных потоков в процессе планирования и контроля.

При полномасштабном внедрении системы управленческого учета бюджетирование должно охватывать все виды и деятельности, осуществляемые учреждением высшего профессионального образования, и формировать полный набор взаимосвязанных сводных, операционных и вспомогательных бюджетов, в состав которых, в частности, могут входить:

- сводные бюджеты: бюджет доходов и расходов, бюджет движения денежных средств, бюджетный баланс;
- операционные бюджеты: бюджет доходов, бюджет расходов, бюджет инвестиций;
- вспомогательные бюджеты: бюджет затрат на оплату труда и начислений на нее, бюджет затрат на стипендиальное обеспечение, материальное обеспечение детей-сирот, детей, оставшихся без попечения родителей, проведение практики студентов, бюджет затрат на приобретение материальных ресурсов, бюджет затрат на коммунальные платежи и затрат на содержание имущества, бюджет общехозяйственных затрат.

Принимая во внимание подчиненность системы управленческого учета специфическим целям и задачам деятельности определенных вузов, номенклатура, структура, соотношение и содержание бюджетов, а также процедуры формирования и обобщения показателей сводных, операционных и вспомогательных бюджетов определяется каждым учреждением самостоятельно [46].

Формирование полной и достоверной информации о доходах и расходах, связанных с оказанием образовательных услуг, осуществляется в системе управленческого учета с применением инструментов бюджетирования, посредством которых определяются плановая и фактическая величины:

- доходов от оказания образовательных услуг;
- расходов, связанных с оказанием образовательных услуг;
- себестоимости оказания конкретных образовательных услуг;
- финансового результата (прибыли/убытка) от оказания конкретных образовательных услуг.

В составляемых бюджетах должны содержаться плановые и фактические данные по всем включенным в них показателям за соответствующий период (текущий финансовый год, либо очередной финансовый год и плановый период), а также фактические показатели за предшествующий отчетный период (отчетный финансовый год).

В связи с тем, что в рамках управленческого учета, вуз самостоятельно определяют период, на который планируются показатели доходов и расходов, и формирование плановых показателей на последующие периоды может осуществляться до окончания текущего финансового года, применяются термины «плановый период» и «период, предшествующий плановому периоду». Плановый период, как правило, совпадает с очередным финансовым годом и плановым периодом. В качестве показателей периода, предшествующего плановому периоду, могут приниматься показатели текущего финансового года, либо отчетного финансового года, в зависимости от их релевантности.

Плановые показатели исчисляются в расчете на год с распределением по кварталам, а при необходимости – по месяцам. Фактические показатели исчисляются ежемесячно на основании данных бюджетного учета, а при необходимости – на основании проведения внесистемных расчетов.

Плановые и фактические показатели исчисляются для всех видов образовательных услуг, определенных учреждением в качестве объектов калькуляции. Номенклатуру объектов калькуляции целесообразно определять в соответствии с номенклатурой образовательных услуг, оказываемых высшими учебными заведениями, с их последующей детализацией при необходимости.

Плановые показатели исчисляются на основе экономически и технологически обоснованных норм расходования трудовых, материальных, финансовых и иных видов ресурсов, необходимых и достаточных для оказания образовательных услуг, с учетом требований законодательных и нормативных актов, нормативно установленных цен и тарифов, либо сложившегося уровня рыночных цен на ресурсы. При отсутствии обоснованных норм, в расчет принимаются фактически сложившийся либо прогнозный уровень расходования соответствующих видов ресурсов.

Отправной точкой для начала процесса бюджетирования на плановый год является анализ итогов деятельности по результатам промежуточного периода,

в котором осуществляется планирование, на основании которого формируются и корректируются цели деятельности вуза на плановый период.

Фактические финансовые показатели, на основании которых производится анализ, позволяют оценить результаты деятельности вуза, выявить недостатки, скрытые резервы. Анализ итогов деятельности, позволяет понять, насколько можно оперировать отчетными данными для составления бюджета на следующий период.

Формулирование целей и задачи деятельности вуза на плановый период призвано:

- обеспечить взаимосвязь и непротиворечивость стратегическим целям, задачам и возможностям структурных подразделений и вуза в целом с точки зрения объемов финансирования, трудовых, материальных и иных ресурсов;
- определить приоритетные направления деятельности на предстоящий бюджетный период;
- обосновать планируемый объем доходов и расходов вуза, необходимых для достижения намеченного финансового результата.

При отсутствии существенных изменений в деятельности вуза на плановый период, при составлении бюджетов следует руководствоваться отчетными данными за прошедший период с их корректировкой на:

- итоги деятельности вуза за отчетный период, полученные в результате анализа итогов деятельности вуза;
- внешних факторов воздействия на деятельности вуза в плановом периоде (уровня инфляции, тарифов, демографической ситуации, изменения спроса на оказываемые образовательные услуги, параметры государственного задания).

Ректор вуза и руководители центров ответственности несут персональную ответственность за целевую и экономическую обоснованность формулируемых целей и задач вуза, а также за их соответствие стратегическим целями и задачам деятельности вуза [47].

Процесс составления бюджетов, осуществляется, как правило, в следующем порядке:

- формируется Бюджет доходов от оказания образовательных услуг;
- формируется Бюджет расходов, связанных с оказанием образовательных услуг, запланированных в Бюджете доходов от оказания образовательных услуг;
- формируется сводный Бюджет доходов и расходов по оказанию образовательных услуг, на основе Бюджета доходов от оказания образовательных услуг и Бюджета расходов, связанных с оказанием образовательных услуг.

В случае если в учреждении применяется затратный подход к ценообразованию на оказываемые образовательные услуги, первоначально может формироваться Бюджет расходов, связанных с оказанием

образовательных услуг, а на основе его данных – Бюджет доходов от оказания образовательных услуг. С последующим объединением их показателей в сводном Бюджете доходов и расходов по оказанию образовательных услуг.

Основная цель составления бюджета доходов – определение планового объема доходов от оказания образовательных услуг в разрезе их видов и источников финансирования.

Показатели бюджета доходов от оказания образовательных услуг учитываются при формировании сводного бюджета доходов и расходов по оказанию образовательных услуг.

Задача данного бюджета состоит:

- в определении источников финансирования деятельности по оказанию образовательных услуг;
- в формировании параметров договорного «портфеля» на плановый период;
- в осуществлении контроля над заключением и исполнением договоров;
- в планировании календарного графика оказания услуг;
- в прогнозировании объема доходов от оказания образовательных услуг.

Составление бюджета осуществляется в соответствии с установленным государственным заданием, фактически заключенными договорами на оказание образовательных услуг, а также с установленными на плановый период целями деятельности с учетом их приоритетности в контексте стратегического планирования деятельности высшего учебного заведения.

Основанием для планирования доходов от оказания образовательных услуг является информация о государственном задании (установленные плановые цифры приема), о заключенных и находящихся в стадии заключения договорах на оказание образовательных услуг (платное обучение), а также календарный план-график оказания этих услуг.

Принимая во внимание сезонно-циклический характер заключения договоров на оказание образовательных услуг и оплаты образовательных услуг, в целях выявления финансового результата от образовательной деятельности высших учебных заведений, рекомендуется при формировании бюджета доходов от оказания образовательных услуг, планировать доходы с их распределением по плановым периодам на пропорционально-временной основе в соответствии с периодом фактического оказания образовательных услуг по заключенным договорам.

Бюджет расходов вуза должен аккумулировать данные о величине затрат на оказание образовательных услуг, в том числе государственных, запланированных при формировании бюджета доходов.

Под затратами понимается стоимостная оценка используемых в процессе оказания услуг трудовых, материальных, информационно-технологических и других видов ресурсов (работ, услуг), направленных (прямо или косвенно) на достижение конкретного результата. В процессе учета затрат осуществляется соотнесение понесенных затрат с определенными объектами учета затрат, в

качестве которого может быть выделен центр ответственности, оказываемые образовательные услуги и другие объекты в зависимости от поставленных управленческих целей.

Задача бюджета расходов состоит в определении периода, видов и количества ресурсов, необходимых и достаточных для оказания образовательных услуг, в том числе государственных, с учетом установленных стандартов качества их оказания.

В следующий уровень информации, содержащийся в отчетах, следует включить контроль и диагностику причин определенных значений верхнего уровня. Это предопределяет возможность получения дополнительной информации по интересующим показателем, выявление причин отклонений от стандартных значений индекса легкий, доступ к данным, на основе которых она была разработана, других показателей, и т.д.

Основываясь на данных аналитических таблиц учета доходов и расходов, руководство сможет оперативно решить следующие вопросы:

- определение количества нераспределенных средств (накладных единиц);
- получать прогноз доходов инвестиций;
- выбор направлений дальнейших инвестиций;
- предотвращать перерасход средств для каждого центра затрат и университета в целом;
- оценка единиц.

Наиболее важным компонентом управленческого учета в вузе является механизм сегментной отчетности. Она может быть определена как система сбора, отраженного в единой базе данных и обобщения информации о деятельности отдельных структурных подразделений университета. Данный сегментарный управленческий учет удовлетворяет информационные потребности внутреннего контроля, позволяет контролировать затраты и выгоды различных уровней руководства, а также готовить отдельные внутренние отчетности.

Для более полноценного контроля над исполнением системы управленческого учета необходимо использование мониторинга, то есть:

- отслеживание протекающих на предприятии процессов финансово-хозяйственной деятельности в режиме реального времени;
- составление оперативных отчетов о результатах работы предприятия на любую дату;
- сравнение целевых результатов с фактически достигнутыми.

Система управленческого контроля, основанная на информации сегментарного учёта и отчётности, дает возможность руководителям всех уровней реализовывать одну из своих управленческих функций – контроль выполнения принятых решений (рисунок 1). Хорошо налаженный управленческий учёт позволяет рассчитывать фактические затраты на оказание образовательных услуг и управлять ими [48].

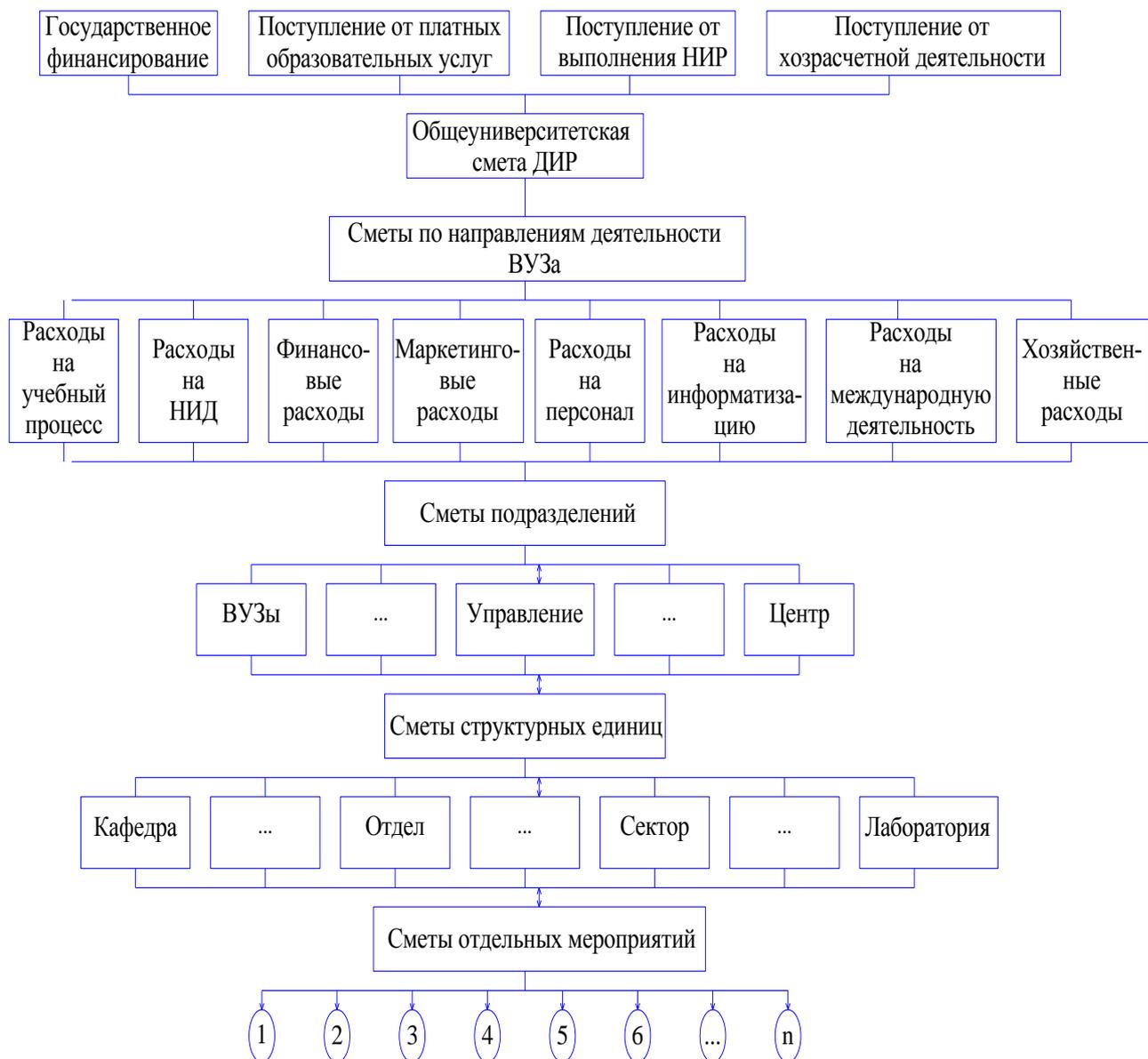


Рисунок 1 - Управленческий учет в вузах

Примечание - составлено автором на основе источника [48]

Для реализации долгосрочных целей предприятия применяется стратегический управленческий учет, который представляет собой:

- систему, которая позволяет обеспечить необходимой информацией нужных людей, в нужное время для успешного внедрения и работы стратегического менеджмента в вузе;

- основной акцент делается на информацию, связанную с внешними факторами, влияющими на эффективность, в то же время, уделяя надлежащее внимание и внутренней информации вуза (в т.ч. нефинансовой);

При этом постоянно следует проводить анализ данных (рисунок 2).

- по качественному и количественному составу абитуриентов;

- по конкурентам;
- тенденциям мирового образовательного рынка;
- экономико-политической среде;
- рынкам технологий;
- рынку труда;
- платежеспособности населения;
- социально-политической сфере;
- качественного состава ППС и сотрудников;
- технических и технологических ресурсов;
- научно-исследовательской деятельности;
- территориального расположения вуза;
- организационной структуры;
- экономического состояния вуза;
- качественного состава выпускников и т.д.

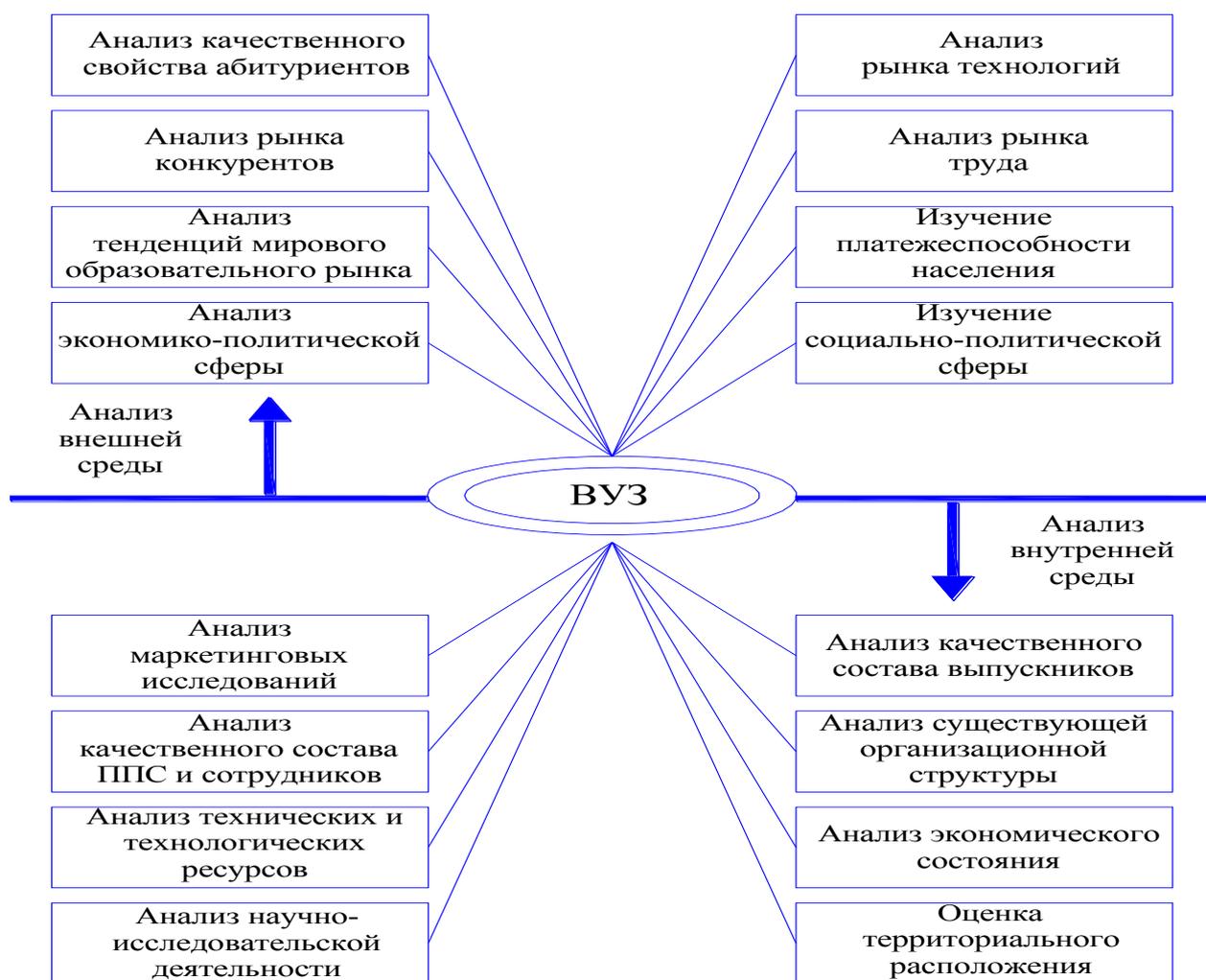


Рисунок 2- Стратегическое планирование

Примечание - составлено автором на основе источника [48]

Для долгосрочного существования вузов в условиях конкуренции нужны:

- адаптация стратегических целей к изменяющимся условиям рынка внешней среды;
- согласование оперативных планов вуза со стратегическим планом;
- координация и интеграция оперативных планов;
- создание системы обеспечения менеджмента информацией для различных уровней управления в срок;
- создание системы контроля над исполнением планов и корректировки их содержания и сроков реализации;
- адаптация организационной структуры управления предприятием с целью повышения ее гибкости и способности быстро реагировать на меняющиеся требования рынка [4, с.11].

Таким образом, применение управленческого учета в вузе имеет свои специфические особенности, которые следует учитывать при его внедрении и использовании.

Особенность эта заключается в работе со специфической клиентурой, которая представляет собой индивидуумов, инвестирующих свои финансовые средства в образование.

1.3 Экономический механизм управления вузом посредством бюджетирования

Экономический механизм управления вузом основан, главным образом, на системе бюджетирования. Бюджетирование является одним из наиболее важных составных элементов финансового менеджмента предприятия в современных условиях.

Бюджет университета представляет собой финансовый, количественно выраженный план его устойчивого экономического развития для достижения поставленных целей.

Роль и место бюджетирования в общей системе управления экономической стабильностью вуза адекватно характеризуют основные экономические функции его бюджета:

1 Операционное планирование для достижения целей функционирования и развития вуза. Основные решения, как правило, производятся в подготовке программ, проектов, соответствующих общей стратегии развития, принятой в университете. Процесс проектирования бюджета является по существу уточнением этих финансовых планов;

2 Координация различных видов деятельности в университете в целом и в его подразделениях, координация индивидуальных интересов и интересов всего университета. Можно утверждать, что планы руководства не будут реализованы, пока все исполнители не осмыслят содержимое этих планов. Плановый бюджет включает такие конкретные вопросы, как доходы, включая все источники, объемы услуг и расходы. В расходной части бюджета должны быть предоставлены максимальные суммы, которые могут быть потрачены на

заработную плату, ремонт, и развитие логистики, административных расходов и других приоритетных расходов на исчерпывающем списке. Деятельность университета в целом, зависит от производительности каждого его подразделения. Деятельность каждого центра ответственности должна зависеть от работы других центров ответственности. В бюджетном процессе вуза некоторые виды деятельности координируются таким образом, что все подразделения работают в целом, пытаясь понять, общие цели;

3 Стимулирование руководителей всех уровней для достижения целей их подразделений, мониторинг текущей деятельности, обеспечение плановой дисциплины. Каждый руководитель должен точно знать, чего ожидать от центра финансовой ответственности руководства вуза.

При составлении бюджета разработчики опираются на достигнутые результаты, а также принимают во внимание текущее развитие системы высшего образования. Тщательно подготовленный бюджет следует делать по установленному стандарту и с ним сравнивать достигнутые результаты, так как он включает в себя оценку влияния всех переменных, предсказанных в ходе его разработки.

Сравнение фактических данных с бюджетом показывает сферы деятельности, которые должны быть откорректированы в ходе работы. Анализ отклонений между фактическими результатами и плановым бюджетом предназначен для выявления:

- проблемных областей, которые требуют первоочередного внимания;
- новых возможностей, не предусмотренных в процессе разработки бюджета.

Отклонения от бюджета, определяемые ежеквартально, обеспечивают цели мониторинга в течение всего года. Сравнение фактических и плановых данных бюджета по итогам года является одним из основных факторов оценки в каждом центре и финансовой ответственности их руководителей [49];

4 Бюджетирование способствует не только детальному изучению деятельности всех подразделений и их взаимоотношений с другими структурами, но также централизованному обслуживанию вуза и его администрации.

В литературе приводится множество видов и форм бюджетов, структура которых зависит от:

- Объекта бюджетирования;
- Организационной структуры;
- Степени интеграции центров финансовой ответственности всего университета;
- Периода бюджетирования.

В отличие от формализованных форм бухгалтерской и налоговой отчетности, бюджет не связан с определенными стандартами [50]. В связи с этим представления бюджета, могут разрабатываться независимо каждой

кафедрой университета. Этот бюджет должен быть доступен для пользователей, принимающих управленческие решения.

Бюджетирование вуза имеет следующие цели [51]:

1 Разработка концепции университетского устойчивого развития.

В том числе:

– Планирование финансово-хозяйственной деятельности университета в течение определенного периода;

– Оптимизация распределения ресурсов;

– Для координации деятельности различных ведомств и Центров Финансовой Ответственности (ЦФО);

2 Взаимосвязь исполнения бюджета на различных уровнях;

3 Мотивация персонала и руководителей для достижения целей в области развития вуза;

4 Мониторинг и оценка лидеров среди подразделений вуза путем сравнения фактических и бюджетных данных;

5 Определение потребности в финансировании и возможности оптимизации денежных потоков;

Процесс бюджетирования университета базируется на основных принципах бюджетного управления:

– Принцип "Уникальности" предполагает уникальную интерпретацию терминов и понятий бюджетных правил, личные "зоны ответственности" и "производительности" бюджетного процесса в университете;

– Принцип «целостности и непротиворечивости» подразумевает единство и согласованность учетной политики, методы, концепции бюджетной модели, информационного потока, которые обеспечивают формат данных;

– Принцип «унификации и методологической целостности» всех бюджетных форм, алгоритмов расчета и методов стандартизированных и обязательных для всех участников бюджетного процесса;

– Принцип «личной ответственности» предполагает, что каждый член бюджетного процесса несет персональную ответственность в сфере своей компетенции;

– Принцип «Непрерывности бюджетного процесса» говорит о том, что процесс планирования, учета, контроля, анализа и настройки бюджетов университета осуществляется непрерывно в соответствии с положением;

– Принцип «Недопустимость корректировки предыдущих планов» определяет неприемлемость изменения целей на прошедший период;

– Принцип «Ясность и прозрачность» говорит об открытости и доступности информации об осуществлении деятельности университета на всех уровнях бюджетной системы;

– Принцип "Сбалансированные бюджеты" предполагает обеспечение плановых бюджетных мер, а также необходимых оперативных и финансовых ресурсов;

– Принцип «Сбалансированный бюджет» предполагает формирование сбалансированного бюджета по принципу позитивных и негативных денежных потоков.

Основные бюджеты, которые формируются в процессе бюджетирования, могут быть следующими:

– Бюджет доходов и расходов (BIE – Budget incomes and expenditures) должен быть подготовлен методом начисления. Цель бюджета - поддержание безубыточной деятельности университета и обеспечение необходимого уровня рентабельности, а также для определения минимального размера выручки (прибыли) или плановых потерь;

– Бюджет движения денежных средств (BCF – Budget cash flow). Целью данного бюджета является обеспечение платежеспособности, гибкого финансового менеджмента и выявления периодов нехватки денежных средств (приложение Д);

– Прогнозный баланс (BBS – Budgeted balance sheet). Цель бюджета - определение финансового состояния вуза в конце года, возможность влиять на управление структурой баланса, активами и пассивами, а также проведение финансового анализа и прогнозирования капитализации.

В процессе бюджетирования обязательно применяются следующие виды поддержки бюджетов:

– Инвестиционный бюджет и капитальные расходы, который предназначен для контроля инвестиционных проектов. Он включает расходы, предусмотренные на плановый период утвержденных в установленном порядке бизнес-планов по конкретным инвестиционным проектам;

– Бюджет заработной платы (оценки) предназначен для контроля одного из основных статей расхода бюджета;

– Бюджет продаж (доход). Цель бюджета - определение конкретных сделок и объемов для обеспечения запланированного уровня выручки. Бюджет составляется в разбивке по типу услуг в целях дальнейшего определения наиболее экономически эффективных.

Бюджет затрат на оплату труда является интегрированной формой и включает в себя информацию обо всех затратах на оплату труда профессорско-преподавательского состава, административно-управленческого и учебно-вспомогательного персонала [52-56].

При подготовке бюджета затрат на оплату труда используются данные:

– плановой численности профессорско-преподавательского состава, административно-управленческого персонала и учебно-вспомогательного персонала;

– плановой численности сотрудников, имеющих ученые степени доктора наук и кандидата наук;

– плановой величине должностных окладов в соответствии со штатным расписанием;

– плановой величине выплат компенсационного характера, выплачиваемых в соответствии с законодательными и нормативными правовыми актами и системными положениями по оплате труда;

– плановой величине выплат стимулирующего характера, выплачиваемых в соответствии с законодательными и нормативными правовыми актами и системными положениями по оплате труда;

– плановой величине доплат за наличие ученой степени доктора наук и кандидата наук.

При планировании могут быть использованы фактические данные периода, предшествующего плановому, если существует предположение об их незначительном изменении в плановом периоде.

Плановые затраты на оплату труда с начислениями на нее определяются по формуле:

$$R_{OT} = R_{ППС} + R_{УВП} + R_{АУП} + R_{ВФК} + R_{НАЧ} \quad , \quad (1)$$

где, R_{OT} - затраты на оплату труда с начислениями на нее,

$R_{ППС}$ - затраты на оплату труда профессорско-преподавательского состава,

$R_{УВП}$ - затраты на оплату труда учебно-вспомогательного персонала,

$R_{АУП}$ - затраты на оплату труда административно-управленческого персонала,

$R_{ВФК}$ - затраты на оплату труда персонала военных факультетов (военных кафедр),

$R_{НАЧ}$ - затраты на начисления на оплату труда.

Плановые затраты на оплату труда профессорско-преподавательского состава определяются по следующей формуле:

$$R_{ППС} = Z_{ППС1} + Z_{ППС2} + Z_{ППС3} + Z_{ППС4} + Z_{ППС5} \quad , \quad (2)$$

где, $R_{ППС}$ - затраты на оплату труда профессорско-преподавательского персонала,

$Z_{ППС1}$ – затраты на фонд оплаты труда по должностным окладам профессорско-преподавательского состава,

$Z_{ППС2}$ – затраты на выплаты по почасовой оплате труда профессорско-преподавательского состава ,

$Z_{ППС3}$ – затраты на доплаты за ученую степень доктора наук и ученую степень кандидата наук профессорско-преподавательскому составу,

$Z_{ППС4}$ – затраты на выплаты компенсационного характера профессорско-преподавательскому составу,

$Z_{ППС5}$ – затраты на выплаты стимулирующего характера профессорско-преподавательскому составу.

Затраты на фонд оплаты труда по должностным окладам профессорско-преподавательского состава определяются посредством произведения плановой численности профессорско-преподавательского состава на среднюю величину

должностного оклада профессорско-преподавательского состава, выведенную из штатного расписания вуза на плановый период:

$$Z_{ППС1} = P_{ППС} * O_{ППС} \quad , \quad (3)$$

где, $P_{ППС}$ - плановая численность профессорско-преподавательского состава,

$O_{ППС}$ – средний должностной оклад профессорско-преподавательского состава на плановый период.

Плановая численность профессорско-преподавательского состава исчисляется исходя из фактически утвержденного штатного расписания вуза, с учетом планируемых изменений по движению персонала на плановый период.

При отсутствии тенденций к существенному изменению показателей периода, предшествующего плановому, в расчет могут приниматься фактические показатели этого периода. Расчет также может производиться не на основе усредненных данных о должностных окладах, а на основе индивидуальных показателей.

Плановые затраты на выплаты по почасовой оплате труда профессорско-преподавательского состава исчисляются в процентном отношении от величины затрат на фонд оплаты труда по должностным окладам профессорско-преподавательского состава с применением фактически сложившегося в периоде, предшествующему плановому, коэффициента соотношения этих видов затрат.

Таким образом, определение плановой величины затрат на выплаты профессорско-преподавательскому составу по почасовой оплате труда производится по формуле:

$$Z_{ППС2} = k_{ППС1} * Z_{ППС1} \quad . \quad (4)$$

где, $Z_{ППС1}$ - затраты на фонд оплаты труда по должностным окладам профессорско-преподавательского состава на текущий финансовый год,

$k_{ППС1}$ – коэффициент исчисления выплат по почасовой оплате труда профессорско-преподавательскому составу, фактически сложившийся в периоде, предшествующем плановому, из соотношения затрат на выплаты по почасовой оплате труда профессорско-преподавательскому составу и затрат на фонд оплаты труда по должностным окладам профессорско-преподавательского состава.

Плановые затраты на выплаты по почасовой оплате труда профессорско-преподавательского состава могут исчисляться на основании не усредненного, а специально произведенного расчета, учитывающего прогнозируемые на плановый период объемы привлечения профессорско-преподавательского состава на условиях почасовой оплаты труда и величину почасовой оплаты труда.

Плановые затраты на доплаты за ученую степень доктора наук и ученую степень кандидата наук рассчитываются посредством произведения величины доплаты, установленной законодательными и нормативными правовыми актами на плановый период или период, предшествующий плановому, и плановой численности докторов наук и кандидатов наук в составе профессорско-преподавательского состава, определяемой исходя из сложившегося в учреждении высшего профессионального образования процента численности докторов наук и кандидатов наук, выведенного из штатного расписания.

Величина затрат на оплату труда профессорско-преподавательского состава увеличивается на плановую величину затрат на выплаты компенсационного характера и выплаты стимулирующего характера.

В целях определения плановых затрат по начислениям на оплату труда вычисляется величина затрат на оплату труда профессорско-преподавательского состава, на которые производится начисление единого социального налога и страховых взносов на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний.

Плановые затраты на фонд оплаты труда по должностным окладам учебно-вспомогательного персонала определяются либо в порядке, аналогичном порядку, применимому для исчисления плановых затрат на фонд оплаты труда по должностным окладам профессорско-преподавательского состава, либо в процентном отношении к величине затрат на фонд оплаты труда по должностным окладам профессорско-преподавательского состава, исходя из фактически сложившегося соотношения этих видов затрат в периоде, предшествующем планируемому.

Исчисленная величина затрат на фонд оплаты труда по должностным окладам учебно-вспомогательного персонала увеличивается на величину плановых затрат на выплаты компенсационного характера и выплаты стимулирующего характера учебно-вспомогательному персоналу, определенных в порядке, аналогичном порядку, применимому при расчете плановых затрат на выплаты компенсационного характера и стимулирующего характера профессорско-преподавательскому составу.

В целях исчисления затрат по начислениям на оплату труда определяется величина затрат на оплату труда учебно-вспомогательного персонала, на которые производится начисление единого социального налога и страховых взносов на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний.

Плановые затраты на фонд оплаты труда по должностным окладам административно-управленческого персонала определяются либо в порядке, аналогичном порядку, применимому для исчисления плановых затрат на фонд оплаты труда по должностным окладам профессорско-преподавательского состава, исходя из плановой численности этого персонала и должностных

окладов, исчисленных из штатного расписания вуза, либо в процентном отношении к суммарной величине затрат на фонд оплаты труда по должностным окладам профессорско-преподавательского состава, фонд оплаты труда по должностным окладам учебно-вспомогательного персонала, фонд оплаты труда по должностным окладам (ставкам заработной платы) обслуживающего и хозяйственного персонала, исходя из фактически сложившегося соотношения этих видов затрат в периоде, предшествующем планируемому.

К исчисленной в указанном порядке плановой величине затрат на фонд оплаты труда по должностным окладам административно-управленческого персонала прибавляются доплаты за наличие ученой степени доктора наук, ученой степени кандидата наук и докторам PhD, имеющим право на получение таких доплат в соответствии с действующими законодательными и нормативными правовыми актами, в соответствии со штатным расписанием, утвержденным руководителем вуза.

Затраты на фонд оплаты труда по должностным окладам административно-управленческого персонала увеличиваются на величину плановых затрат на выплаты компенсационного характера административно-управленческому персоналу и затрат на выплаты административно-управленческому персоналу стимулирующего характера.

Плановые затраты по начислениям на оплату труда профессорско-преподавательского состава, учебно-вспомогательного и административно-управленческого персонала определяются с учетом:

- плановой величины затрат на уплату единого социального налога, исчисляемого в соответствии с налоговым законодательством Республики Казахстан;

- плановой величины затрат на уплату страховых взносов на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний.

Бюджет затрат на приобретение расходных материалов включает совокупные расходы на материальные ресурсы, необходимые для осуществления образовательной деятельности отдельных центров ответственности и вуза в целом. Учитывая установленный законодательными и нормативными правовыми актами применимый порядок налогообложения налогом на добавленную стоимость образовательных услуг, затраты на приобретение материальных ресурсов планируются с учетом налога на добавленную стоимость.

Затраты на материальные ресурсы планируются в разрезе основных статей данного вида затрат, характерных для деятельности определенного вуза, например:

- строительные, хозяйственные, санитарно-технические, лесные, электротехнические материалы;

- книги, брошюры, каталоги, не предназначенные для комплектования библиотечного фонда, иной печатной продукции;
- горюче-смазочные материалы;
- запасные части;
- медикаменты, в том числе в целях формирования аптек;
- мягкий инвентарь и оборудование;
- расходные материалы к оргтехнике и копировально-множительной технике, бумага;
- химикаты, химико-москательные материалы и реактивы, радиоматериалы, стекло и химическая посуда, фото принадлежности;
- спецоборудования для научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ;
- котельно-печного топлива (уголь, мазут, дрова);
- возвратная и обменная тара;
- подопытные животные, молодняк всех видов животных и животных на откорме, посадочный материал;
- корм и фураж, семена, удобрения и другие компоненты для содержания и воспроизводства ресурсов;
- прочих материальных ресурсы, используемые для оказания образовательных услуг.

Целью составления Бюджета затрат на коммунальные услуги и обслуживание имущества является планирование совокупного объема затрат вуза на приобретение данных видов ресурсов.

Исчисление плановых затрат на коммунальные услуги целесообразно производить с использованием расчетных форм, позволяющих получить информацию об использованных для расчета натуральных показателей потребления соответствующих видов коммунальных услуг и стоимостных значений тарифов на соответствующие виды коммунальных услуг в плановом периоде (либо периоде, предшествующем плановому).

Плановые затраты на холодное водоснабжение определяются исходя из тарифов на услуги по холодному водоснабжению, установленных на плановый период, и объемов потребления холодной воды учреждением высшего профессионального образования, с выделением их условно-постоянной части.

Доля условно-постоянных затрат на холодное водоснабжение рассчитывается с применением установленного нормативно-правовыми актами коэффициента - 0,3.

Плановые затраты на горячее водоснабжение определяются исходя из тарифов на услуги по горячему водоснабжению в плановом периоде (периоде, предшествующем плановому) и объемов потребления горячей воды учреждением высшего профессионального образования, с выделением условно-постоянной доли этих затрат.

Доля условно-постоянных затрат на горячее водоснабжение рассчитывается с применением установленного нормативно-правовыми актами коэффициента – 0,3.

Плановые затраты на водоотведение и канализацию определяются исходя из тарифов на услуги по водоотведению в плановом периоде и объемов отпуска стоков учреждением высшего профессионального образования, с выделением условно-постоянной доли этих затрат.

Доля условно-постоянных затрат на водоотведение и канализацию рассчитывается с применением установленного нормативно-правовыми актами коэффициента – 0,3.

Плановые затраты на потребление тепловой энергии определяются исходя из тарифов на тепловую энергию и объемов потребления учреждением высшего профессионального образования, с выделением условно-постоянной доли этих затрат.

Доля условно-постоянных затрат на потребление тепловой энергии рассчитывается с применением установленного нормативно-правовыми актами коэффициента – 0,5.

Плановые затраты на потребление электрической энергии определяются исходя из тарифов на электрическую энергию в плановом периоде и объемов потребления учреждением высшего профессионального образования электрической энергии, с выделением условно-постоянной доли этих затрат.

Доля условно-постоянных затрат на потребление электрической энергии рассчитывается с применением установленного нормативно-правовыми актами коэффициента – 0,3.

Порядок исчисления плановых затрат на содержание имущества должен быть формализован в специальных расчетных формах, позволяющих проанализировать данные, использованные при формировании бюджета затрат на коммунальные услуги и содержание имущества.

Планирование затрат на содержание движимого имущества, недвижимого имущества и особо ценного имущества производится обособленно.

Величина плановых затрат на содержание имущества определяется исходя из ожидаемого в плановом периоде объема затрат по содержанию имущества, определенного с учетом имеющегося в наличии имущества на начало планового периода и прогнозного поступления и выбытия имущества в плановом периоде, его технического состояния и условий эксплуатации, в том числе определенных предприятиями-изготовителями, комплекса планово-предупредительных мероприятий по поддержанию имущества в пригодном к эксплуатации состоянии, запланированного для проведения в плановом периоде, условий заключенных договоров на выполнение работ (оказание услуг), связанных с содержанием имущества в плановом периоде, либо среднего уровня цен на аналогичные услуги, а, при наличии, установленных нормативов расходов на содержание соответствующих видов имущества.

Величина плановых затрат на аренду имущества (нефинансовых активов) определяется на основании условий договоров аренды с учетом дополнительных затрат по оплате отопления, освещения, водоснабжения, текущего ремонта арендованных помещений и других видов имущества, если такие условия предусмотрены договором аренды.

Порядок исчисления плановых затрат на амортизационные отчисления нефинансовых активов должен быть формализован в расчетной форме, позволяющей проанализировать полноту и достоверность использованных для расчетов данных.

Бюджет общехозяйственных затрат формируется с целью определения объема прочих видов затрат, связанных с оказанием образовательных услуг, не включенных в другие статьи затрат на оказание образовательных услуг [57].

Учитывая разнородность затрат, отражаемых в данном бюджете, планирование их производится обособленно с формализацией в расчетных формах порядка произведенных расчетов, позволяющих проанализировать полноту и достоверность примененных в расчетах натуральных и стоимостных показателей. В форме бюджета общехозяйственных затрат целесообразно обособленно представлять информацию о видах затрат, составляющих пять и более процентов от общей величины общехозяйственных затрат в случае необходимости раскрытия такой информации в целях принятия экономических и управленческих решений.

Величина плановых затрат на оплату труда по должностным окладам (ставкам заработной платы) обслуживающего и хозяйственного персонала определяется исходя из плановой численности персонала на плановый период и планового уровня должностных окладов, исчисленного с учетом утвержденного штатного расписания вуза.

Плановые затраты на выплаты компенсационного характера и выплаты стимулирующего характера определяются в порядке, аналогичном для расчета этих показателей по другим профессионально-квалификационным группам.

Плановые затраты на приобретение услуг связи исчисляются исходя из планируемого объема потребления этих видов услуг и установленных тарифов, либо согласованных договорных условий их оказания, с учетом их изменения в плановом периоде.

Аналогичным образом планируются затраты на приобретение транспортных услуг, повышение квалификации и подготовку персонала, участие в конференциях и семинарах и другие виды общехозяйственных затрат.

Планирование затрат на служебное командирование осуществляется отдельно для служебных командировок на территории Казахстана и за рубежом. При этом планируется количество служебных командировок, их продолжительность и направление с учетом средней стоимости проезда к месту командирования и обратно, проживания в месте командирования, установленного нормативными правовыми документами размера суточных и других расходов, связанных с командированием сотрудников вуза.

Общехозяйственные затраты планируются по центрам ответственности и учреждению высшего профессионального образования в целом. Учитывая разнородность общехозяйственных затрат, и, как правило, отсутствие механизмов их адекватного нормирования, особое внимание при составлении Бюджета общехозяйственных затрат следует уделять обоснованности вносимых центрами ответственности предложений по расходованию данного вида ресурсов и их связи с оказанием образовательных услуг.

Цель системы финансового планирования и бюджетирования заключается в следующем:

- повышение финансовой стабильности и улучшения финансового состояния университета в целом;
- планирование финансово-хозяйственной деятельности для наиболее эффективного использования собственных ресурсов, повышения эффективности, имеющихся у вуза активов (материальных и нематериальных), повышение производительности труда;
- координация взаимодействия бюджетного процесса для достижения поставленных целей и задач;
- мониторинг финансового состояния отдельных видов деятельности;
- прогнозирование, анализ и оценка различных сценариев финансового состояния университета, его структурных подразделений и оперативных мероприятий для соответствующих управленческих решений;
- регулирование и контроль текущей финансово-хозяйственной деятельности путем создания целевых показателей, обеспечения получения своевременной и достоверной информации об изменениях этих показателей;
- определение инвестиционных объектов и объема средств, вложенных;
- определение целей для обеспечения сбалансированного роста университета, с учетом существующих и планируемых ресурсов;
- определение приоритетов университета;
- обеспечение и укрепление финансовой дисциплины в университете;
- оценка эффективности финансово-хозяйственной деятельности отдельных элементов организационной и финансовой структуры университета, оценку их вклада в общий финансовый результат деятельности университета;
- улучшение финансовой устойчивости управленческих решений на всех уровнях университета;
- повышение ответственности руководителей различных уровней управления для эффективного использования предоставленных ресурсов и активов;
- участие в бюджетном процессе максимального количества участников с четким распределением обязанностей и персонификацией;
- сильные стимулы для руководителей и сотрудников структурных подразделений для повышения рентабельности деятельности, привлечение к

ответственности, связанные с доходами, расходами и конечными финансовыми результатами.

Таким образом, экономической составляющей процесса планирования и бюджетирования является приведение всех статей расходов и доходов в сбалансированном виде для улучшения финансовых результатов деятельности не только всего вуза, но и каждого центра ответственности.

2 АРХИТЕКТОНИКА СИСТЕМЫ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА В КОММЕРЧЕСКИХ ВУЗАХ РК

2.1 Состояние управленческого учета и возможности применения технологий бюджетирования в коммерческих ВУЗах РК

В управлении вузами, существенной проблемой является несвоевременная оперативная информация для принятия управленческих решений. В силу своей специфики, финансовый учет представляет собой учет уже прошедших операций, регистрация которых осуществляется после их завершения. В этой ситуации уже ничего нельзя изменить, кроме обобщения данных и принятия состоявшегося факта завершённых операций.

Подчиненность системы бухгалтерского учета целям налогообложения также искажает реальную картину финансово-экономического состояния вуза. Действующая система бухгалтерского учета приводит к искажению соотношения доходов и расходов, обложению налогами фиктивной прибыли.

Отрицает правильную квалификацию расходов и капитальных вложений на эксплуатационные расходы и расходы будущих периодов. В настоящее время государственная статистическая отчетность, в основном, направлена на обеспечение государственно необходимой информацией и позволяет лишь частично удовлетворить спрос организаций в необходимой информации. Ненадежная финансовая и экономическая информация, наряду с недостаточно развитой информационной инфраструктурой экономики затрудняет принятие управленческих решений на уровне экономических отношений

Некоторые важные функции не выполняются, что приводит к неэффективному контролю [58]. Например, довольно часто в университетах плохо поставлена работа по анализу затрат, денежных средств, ценообразования, управления дебиторской задолженностью и т.д.

Чисто бухгалтерские функции часто имеют приоритет над финансовыми функциями в связи с тем, что бухгалтеры несут ответственность перед органами государственной власти, в результате чего в отношении всех других ведомств, ответственность менее важна.

Расширение финансовых функций зависит от компетентности и готовности ректора и совета директоров вуза, в отличие от данных бухгалтерского учета, пользователями которых являются и государство в лице его различных регулирующих органов, данные о выполнении всех функций управленческого учета предназначены только для внутреннего использования. Тем не менее, переход от традиционных методов к управленческого учета и распоряжению финансовыми ресурсами в сфере высшего образования в не является простым.

Современные казахстанские вузы являются, как правило, акционерными или частными, что предполагает определенную финансовую независимость вузов от государства. С одной стороны, это облегчает ведение управленческого учета, с другой стороны, лишает частные вузы поддержки государства, что в

условиях конкуренции создает дополнительные трудности при решении финансовых вопросов. Можно провести ряд анализа реализации управленческого учета в вузах, как это представлено в таблице 2.

Таблица 2 - Анкета анализа степени реализации в вузах блоков управленческого учета и входящих в него функций

Блок Управленческого учета	Функция	Функция реализована	Функция реализуется не в полной мере	Функция не реализована
Финансовый учет	– регистрация операций, – подготовка финансовой отчетности.	✓	–	–
Информация	сбор дополнительных данных о: – конкурентах, – состоянии рынка, – платежеспособности населения, – тенденциях развития рынка.	–	–	✓
Анализ данных и дополнительных данных	– анализ возможностей увеличения эффективности за счет улучшения деятельности.	–	✓	–
Управление финансами ресурсами	– планирование и контроль операций с денежными средствами, – планирование поступлений и выбытия денежных средств, – планирование и учет налоговых платежей, – учет внутренних платежей.	–	✓	–
Бюджетирование	– создание бюджетов и контроль их выполнения.	–	–	✓
Финансирование инвестиций	– разработка инвестиционных проектов.	–	–	✓
Примечание - составлено автором на основе источника 58				

Система бюджетирования в основном менее формально опирается на данные управленческого учета, принципы, которых могут отличаться от бухгалтерского учета. В системе управленческого учета, в отличие от бухгалтерского, не прописаны права и правила ведения. Зачастую управленческий учет является прерогативой определенной компании.

Управленческие принципы определяются соответственно учетной политики, согласно которым ведется управленческий учет на предприятии. В частности, это касается методов для определения финансовых результатов, распределения накладных расходов, оценки активов и финансовых обязательств.

В последнее время в экономической науке термин планирование сменяется более специализированным термином бюджетирование, под которым понимается управленческая технология финансового планирования, позволяющая контролировать и анализировать планируемые и получаемые финансовые показатели [59], как это представлено на рисунке 3.



Рисунок 3 - Этапы формирования бюджетной структуры предприятия
Примечание - составлено автором на основе источника [19]

Исходя из исследований Егоровой Е.М.: «Система бюджетирования вуза позволяет осуществлять:

– стратегическое финансовое планирование, базирующееся на использовании системы сбалансированных показателей;

- среднесрочное бюджетирование проектов и программ, направленных на повышение финансовой устойчивости и инвестиционной привлекательности вуза;
- финансовую стратегию вуза на основе применения элементов программно-целевого подхода;
- представление релевантной информации для принятия управленческих решений, с целью повышения результативности деятельности вуза» [19].

Одним из важных элементов управленческого учета в вузе, помимо системы сбалансированных показателей и бюджетирования, является классификация и учет затрат, а также калькуляция себестоимости образовательных услуг.

Это становится особенно актуальным в условиях сильной конкуренции, важность которой подчеркивал Леон Сэй: «Там, где есть конкуренция, где рынок знает постоянные колебания цен, себестоимость становится параметром хозяйственной жизни... Ничто не дает возможности судить об уме и опытности производителя, и об его способности понять значение своих операций, как знакомство с тем методом, при помощи которого он организовал учет “своей цены”» [60].

Следующими элементами управленческого учета являются: управленческая отчетность, внутренний контроль, управленческий анализ, подготовка информации для принятия проблемных управленческих решений.

Внутренний контроль осуществляется финансовыми структурами, в том числе бухгалтерией и службой внутреннего аудита. Многие вузы, как правило, ограничиваются финансовым отделом или управлением, которые по своей сути не могут быть независимыми в отличие от аудиторской службы.

Управленческая отчетность отличается от финансовой отчетности и должна быть ориентирована на менеджмент вуза, который в итоге принимает управленческие решения.

Управленческий анализ нацелен на сбор и анализ информации о ресурсах, об объеме услуг, о затратах, о финансовых результатах и других аспектах деятельности вуза.

Подготовка информации для принятия проблемных управленческих решений базируется на всех вышеперечисленных элементах управленческого учета, на основании которых принимается окончательное решение важных стратегических вопросов [61, 67].

Однако, прежде чем рассматривать вопросы управленческого учета в вузе, следует провести анализ образовательной инфраструктуры республики в целом. При рассмотрении тенденции развития образовательной системы можно отметить следующую динамику развития за период с 1990 по 2015 год включительно (приложение Б):

- Количество вузов увеличилось с 55 до 126;
- Численность студентов выросла с 287 367 до 477 387 человек;

– Численность профессорско-преподавательского состава выросла с 21 955 до 40 320 человек.

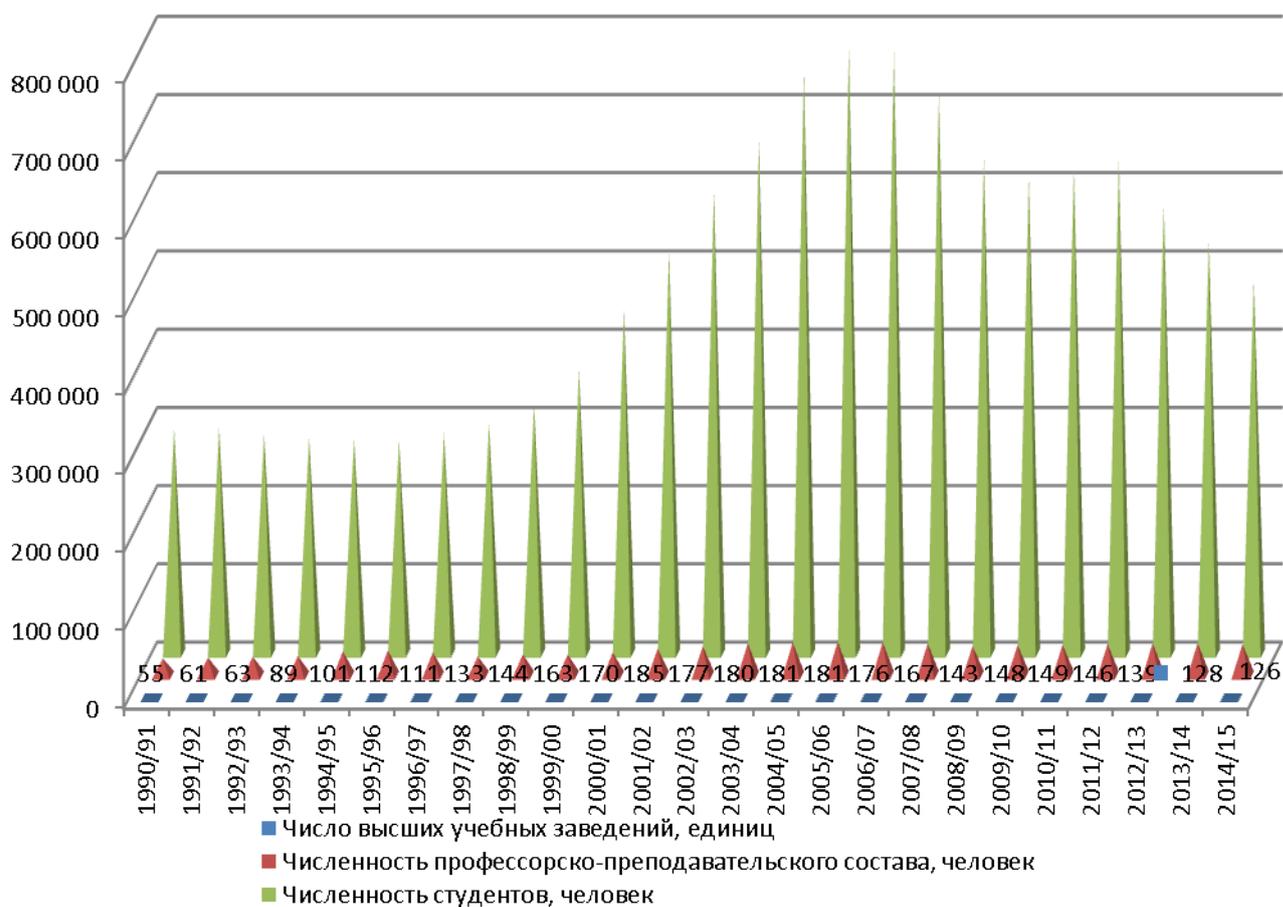


Рисунок 4 - Динамика изменения количества и состава вузов Казахстана
Примечание - составлено автором на основе статистических данных РК

Графический тренд изменения образовательного рынка, представленный на рисунке 3, показывает рост вузов, студентов и профессорско-преподавательского состава на протяжении 25 лет, при этом отмечается наивысшие показатели в 2005-2006 учебном году и небольшое снижение показателей к 2014-2015 учебному году. Все показатели с 1990 года выросли почти вдвое к 2014-2015 году.

Данная тенденция связана с переходом на рыночный путь развития страны и коммерциализацией образования.

Наибольшее количество вузов и профессорско-преподавательский состав отмечается в г. Алматы, как это видно на рисунке 5 (приложение Б):

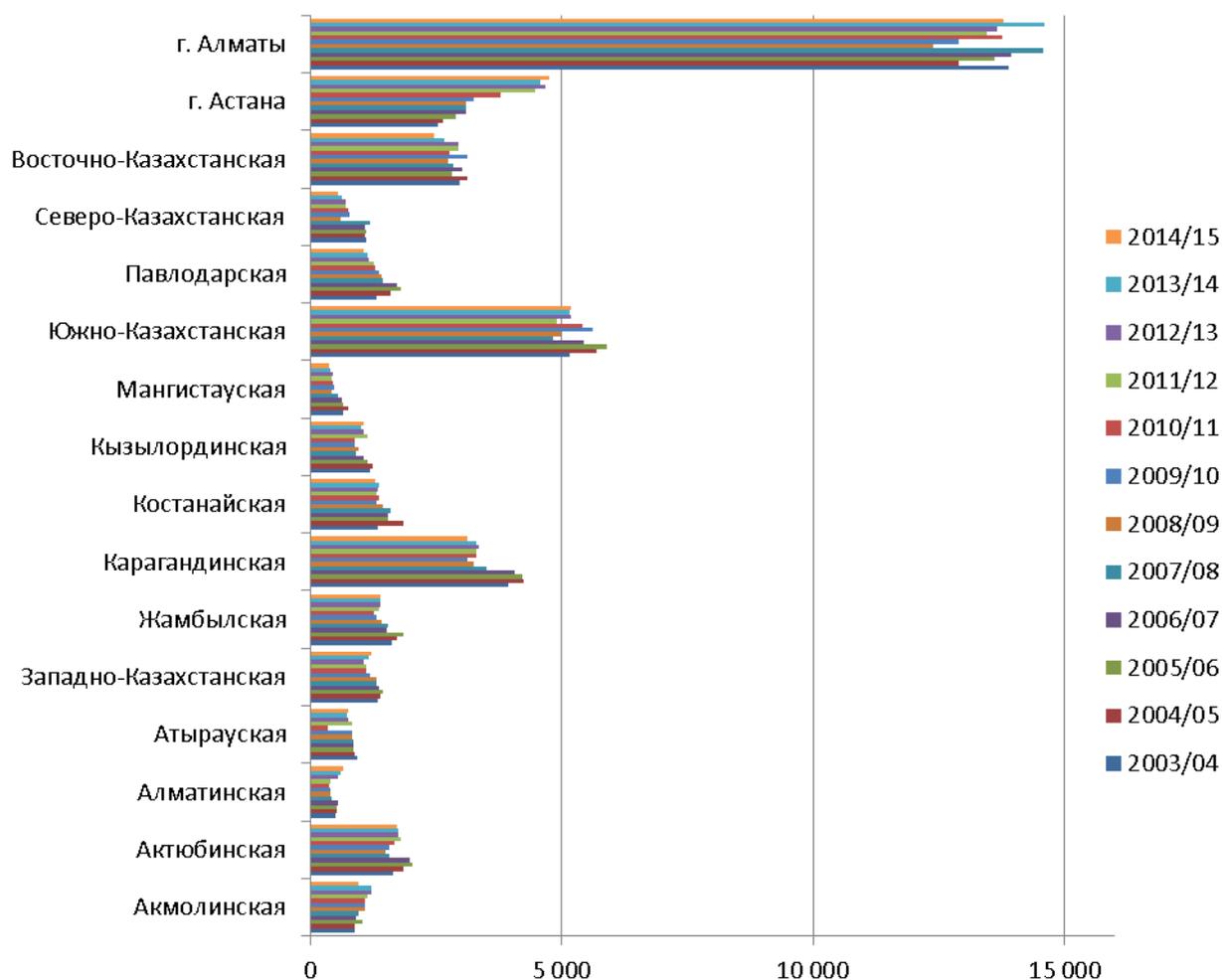


Рисунок 5 - Динамика численности профессорско-преподавательского состава высших учебных заведений, человек

Примечание- составлено автором на основе статистических данных

Наибольшее количество профессорско-преподавательского состава отмечается в 2004-2008 учебных годах, на которые приходилось наибольшее количество студентов, что связано с пиком рождаемости в 1985-1990 годах. Данный тренд показан на рисунке 6 (Приложение В), на котором видно, что г. Алматы является лидером по количеству студентов, обучающихся в вузах города. Следующие позиции занимают, соответственно, Южно-Казахстанская и Карагандинская области.

Таким образом, при планировании образовательной деятельности в рамках управленческого учета, следует провести факторно-системный анализ для выявления тенденций развития образовательной инфраструктуры, рождаемости, платежеспособности населения, наличия квалифицированных кадров и других факторов, которые могут повлиять на рынок образования в стране и за рубежом.

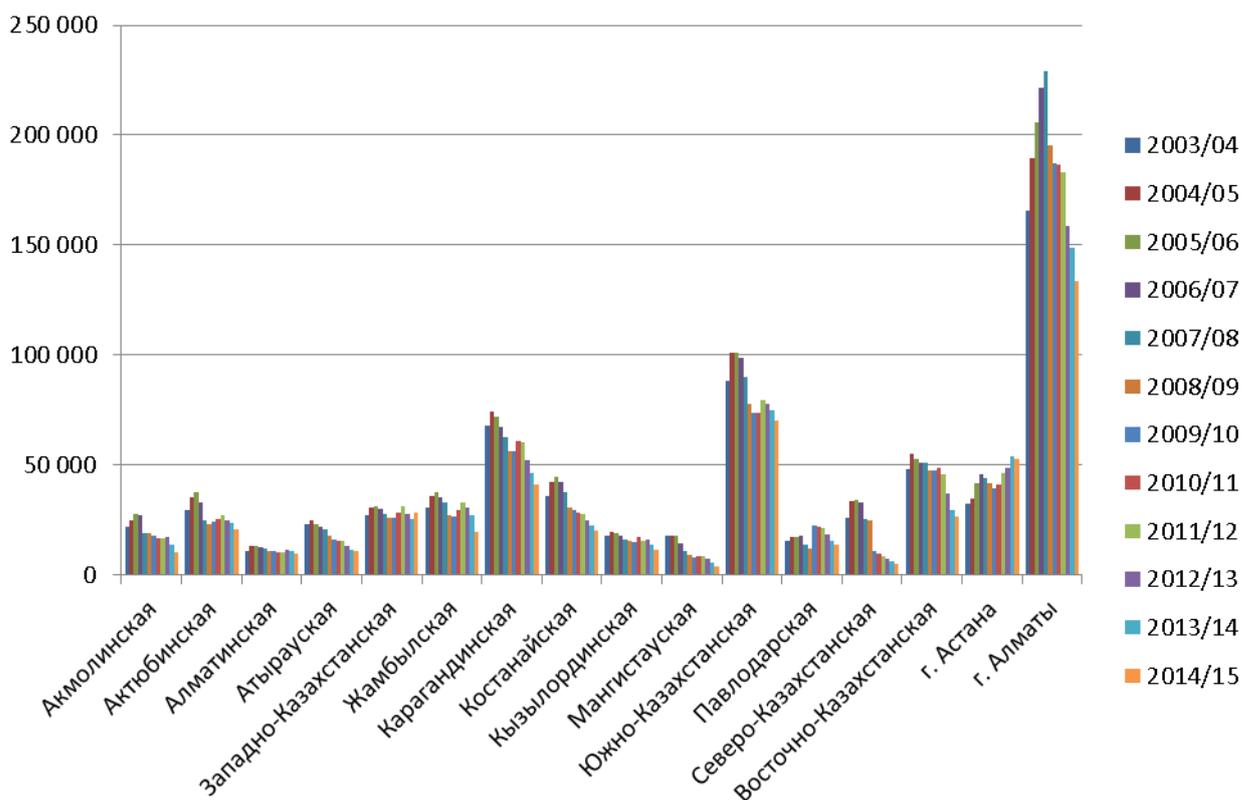


Рисунок 6 - Динамика численности студентов высших учебных заведений, человек

Примечание - составлено автором на основе статистических данных

Также рекомендуется проведение бенчмаркинга по вузам города, региона и страны в целом, что даст представление о состоянии управленческого учета и финансовом положении в вузах Алматы и Казахстана в целом. Дело в том, что отечественным вузам следует искать и сравнивать аналоги в республике или в ближнем зарубежье, так как сравнение с вузами развитых государств пока не реально. Развивающиеся вузы Сингапура, Малайзии, Китая и Южной Кореи также имеют свои характеристики, которые определяют их преимущества, особенно в плане технического и материального оснащения.

Студенты, обучающиеся по программам «Болашак» или самостоятельно выезжающие в зарубежные вузы могут самостоятельно определиться с выбором, так как вся информация о ведущих вузах и их данных можно получить из Интернета.

С обретением независимости, многие жители республики имели возможность сравнить возможности обучения за рубежом, но в настоящее время правительство реализует программы замещения зарубежного образования аналогами в республике. С этим связано с привлечение иностранных преподавателей и специалистов в образовательную сферу республики, что создает дополнительную конкурентную среду, в которой не все вузы могут сохранить свои позиции.

В целях обеспечения надлежащего ведения управленческого учета в вузе процесс прогнозирования или бюджетирования начинается с анализа данных за предыдущие периоды [68]. Для этого проводится системный анализ основных показателей деятельности за адекватный период, например 5, 10 или 15 лет, если данные финансовой отчетности являются сопоставимыми. То есть, данные должны быть проиндексированы, если велико влияние инфляции, гиперинфляции или девальвации. Для приведения данных по управленческому учету в надлежащий вид, после сбора информации следует проанализировать основные показатели деятельности вуза по данным финансовой отчетности. Информация для внутреннего учета предоставляется финансовым департаментом и, главным образом, бухгалтерией. Так, по данным НЭУ, динамика баланса (Приложение Г) за период с 2005 по 2014 годы показывает стабильное увеличение валюты баланса с 1 373655 тыс.тенге до 9323257 тыс. тенге.

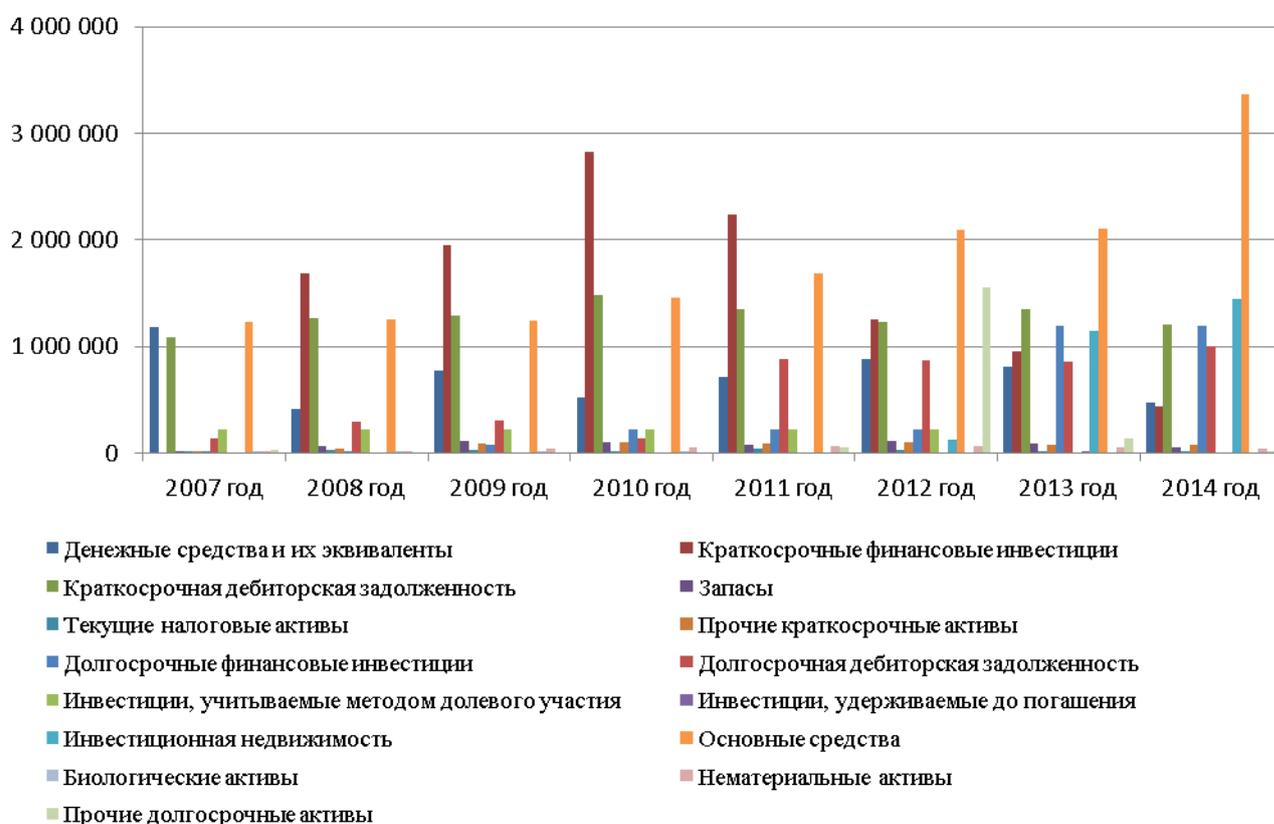


Рисунок 7 - Динамика активов бухгалтерского баланса АО «НЭУ им. Т.Рыскулова» по состоянию на 31 декабря с 2005-2014 гг. (в тыс. тг.)
Примечание- составлено автором на основе финансовой отчетности (приложение Г)

Как видно из диаграммы и данных приложения Г, наибольший удельный вес в составе активов составляют долгосрочные активы, хотя их удельный вес составлял в 2005 году 64%, однако в течение 10 лет их удельный вес варьировался в пределах 29% в 2010 году до 76% в 2014 году (рисунок 7).

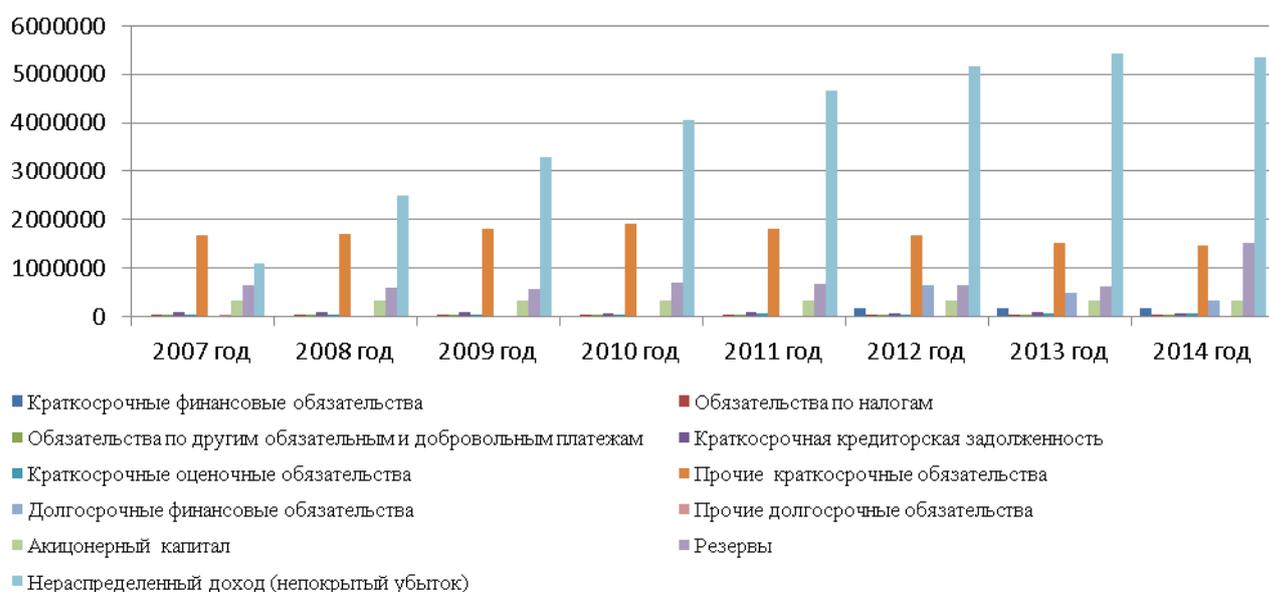


Рисунок 8 - Динамика пассивов бухгалтерского баланса АО НЭУ им Т.Рыскулова по состоянию на 31 декабря с 2005-2014 гг. (в тыс.тг.)
Примечание - составлено автором на основе финансовой отчетности –приложение Г

В составе пассивов также раздел «Собственный капитал» занял наибольший удельный вес от 44% в 2005 году до 77% в 2014 году (таблица 3).

Таблица 3 - Динамика баланса по структуре активов и пассивов %

Показатели	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Итого краткосрочных активов	36	51	59	66	69	71	59	41	37	24
Итого долгосрочных активов	64	49	41	34	31	29	41	59	63	76
Всего активы	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100
Итого краткосрочных обязательств	56	45	47	35	32	29	26	23	56	20
Итого долгосрочных обязательств	0	3	1	0	0	0	0	8	6	3
Итого обязательств	56	48	48	35	32	29	26	30	27	23
Итого капитал	44	52	52	65	68	71	74	70	73	77
Всего пассивы	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100
Примечание - составлено автором по данным приложения Г										

Таким образом, анализ балансов за 10 лет показывает стабильные изменения в структуре баланса, при котором основные показатели практически остаются неизменными или увеличиваются.

Несмотря на то, что частные вузы являются, в основном, некоммерческими организациями, одним из ключевых показателей их деятельности является финансовая независимость и самодостаточность, которые определяются полученным доходом.

Таблица 4 - Динамика прибыли НЭУ за период с 2005 по 2014 годы (в млн. тг)

Показатели/ года	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Валовая прибыль	269	662	802	1 178	1 193	1 511	1 395	1 282	1 020	609
Операционная прибыль	92	420	471	1 375	786	756	583	410	266	103
ЕВИТ	92	420	471	1 375	786	756	583	410	266	-103
амортизация	57	56	56	102	97	112	128	148	171	163
переоценка активов		23	21	32	23	136	23	81	12	922
ЕВИТДА	150	453	506	1 445	859	731	687	477	424	59
Примечание - составлено автором на основе приложения Г,Д										

Данные по валовой и операционной прибыли (таблица 4) показывают рост прибыли с 2005 по 2010 годы и снижение с 2011 по 2014 годы.

Темпы прироста имущества, выручки и прибыли представлены в Приложении Е, в котором проанализированы такие показатели, как:

- Среднегодовая стоимость имущества;
- Стоимость имущества на дату;
- Выручка от продаж;
- Прибыль до налогообложения.

По данным показателям следует, что за период с 2007 по 2014 годы среднегодовая стоимость имущества стабильно растет, также как стоимость имущества на дату, выручка от продаж практически неизменна, в то время как прибыль до налогообложения уменьшается.

Таблица 5 - Анализ показателей независимости в (в млн. тенге)

Показатели/ года	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Собственный капитал	2 056	3 415	4 178	5 071	5 654	6 112	6 378	7 197
Активы	3 926	5 277	6 134	7 127	7 636	8 764	8 772	9 323
Обязательства	1 869	1 861	1 956	2 055	1 982	2 651	2 394	2 126
Коэффициент финансирования	1,10	1,83	2,14	2,47	2,85	2,30	2,66	3,39
Коэффициент независимости	0,52	0,65	0,68	0,71	0,74	0,70	0,73	0,77
Примечание - составлено автором на основе приложения Г								

Показатели независимости определяются отношением собственного капитала к активам и коэффициент финансирования отношением собственного

капитала к обязательствам. По НЭУ данные показатели, представленные в таблице 5, показывают достаточно устойчивую динамику роста.

Таблица 6 - Анализ относительных показателей (в млн. тенге)

Коэффициенты	Значение показателя								Критерий
	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	
Коэффициент автономии независимости (СК/ВБ)	0,50	0,60	0,70	0,70	0,70	0,70	0,70	0,77	0,5-0,6
Собственный капитал	2 056	3 415	4 178	5 071	5 654	6 112	6 378	7 197	
Валюта баланса	3 926	5 277	6 134	7 127	7 636	8 764	8 772	9 323	
Коэффициент маневрированности (СОК/СК)	0,20	0,50	0,50	0,60	0,40	0,20	0,10	0,02	≥0,5
СОК=СК-ДА	431	1 628	2 292	2 984	2 540	969	879	145	
Примечание - составлено автором на основе приложения Г									

Анализ рентабельности по данным НЭУ показывает достаточно высокие результаты в 2008 году и постепенное снижение показателей с 2009 по 2013 годы (таблица 6). Изменение показателей 2014 года зависят от переоценки земли и зданий на сумму 922 280 тыс. тенге.

Таблица 7 - Расчет коэффициентов рентабельности АО "НЭУ им. Т.Рыскулова" за 2007-2014 годы (в млн. тенге)

Показатели	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Активы	3 926	5 277	6 134	7 127	7 636	8 764	8 772	9 323
Акционерный капитал	317	317	317	317	317	317	317	317 5
Собственный капитал	2 056	3 415	4 178	5 071	5 654	6 112	6 378	7 197
Доход от реализации обр. услуг	2 434	3 565	3 400	3 718	3 745	3 693	3 742	2 916
Чистая прибыль	471	1 375	786	756	583	410	266	818
Рентабельность (ЧП/Дб)	0,2	0,4	0,2	0,2	0,2	0,1	0,1	0,3
ROA (ЧП/А)	0,1	0,3	0,1	0,1	0,1	0,1	0,0	0,1
ROE (ЧП/СК)	0,2	0,4	0,2	0,2	0,1	0,1	0,0	0,1
Доходность УК (ЧП/УК)	1,5	4,3	2,5	2,4	1,8	1,3	0,8	2,6
Примечание - составлено автором на основе приложения Г								

Ликвидность, по данным НЭУ им. Т.Рыскулова практически выше рекомендуемых нормативов за весь период с 2007 по 2014 годы. Несмотря на небольшие снижение коэффициент абсолютной (быстрой) ликвидности составляет в 2014 году 0,5 при норме 0,15-0,2, коэффициент текущей (уточненной) ликвидности составил 1,26 при норме 0,5-0,8 и коэффициент общей ликвидности составил 1,21 при норме 1-2 (таблица 8).

Таблица 8 - Расчет коэффициентов ликвидности АО "НЭУ им. Т.Рыскулова" за 2007-2014 годы (в млн. тенге)

№	Показатели	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	Рекоменд уемый критерий
1.	Денежные средства и их эквиваленты	1 175	414	772	515	715	885	804	467	
2.	Краткосрочные финансовые инвестиции	0	1 680	1 948	2 823	2 242	1 256	953	440	
3.	Текущие обязательства	1 827	1 861	1 956	2 055	1 982	1 992	1 906	1 802	
4.	Краткосрочные активы	2 300	3 490	4 249	5 040	4 522	3 621	3 273	2 271	
5.	Дебиторская задолженность	1 082	1 263	1 290	1 476	1 352	1 227	1 343	1 209	
6.	Запасы	18	69	112	102	76	113	85	55	
	Коэффициент абсолютной (быстрой) ликвидности (Кал)=((1+2)/3)	0,64	1,12	1,39	1,62	1,49	1,08	0,92	0,50	0,15-0,2
	Коэффициент текущей ликвидности (Ктл=4/3)	1,26	1,87	2,17	2,45	2,28	1,82	1,72	1,26	0,5-0,8
	Коэффициент общей ликвидности (Кол=(1+2+5+6)/3)	1,25	1,84	2,11	2,39	2,21	1,75	1,67	1,21	1-2
Примечание - составлено автором на основе приложения Г										

Проведенный предварительный анализ данных НЭУ свидетельствует об устойчивом финансовом положении вуза, хотя следует отметить тенденцию

снижения основных показателей по рентабельности и маневренности. Предварительный анализ необходим для проведения более детальной диагностики и прогнозирования будущей деятельности вуза, которые определяют дальнейшую стратегию развития вуза в соответствии с системой управленческого учета. Анализ финансовых коэффициентов свидетельствует о том, что в прогнозном периоде АО «НЭУ им. Т. Рыскулова» сохранит устойчивое финансовое положение [69-73].

2.2 Диагностика и прогнозирование финансовой отчетности как инструмента управленческого учета

Диагностика" (от греческого слова "diagnosis") означает определение, распознавание. Главной задачей исследования процесса диагностики, является результат диагностики, т.е. выводы о состоянии объекта диагностики [74].

Таким образом, суть диагноза заключается в выявлении патологических изменений в системе диагностики. Диагностика как способ распознавания состояния социально-экономической системы относится к способам косвенных измерений, посредством реализации комплексных исследовательских процедур и выявления их слабых сторон организации.

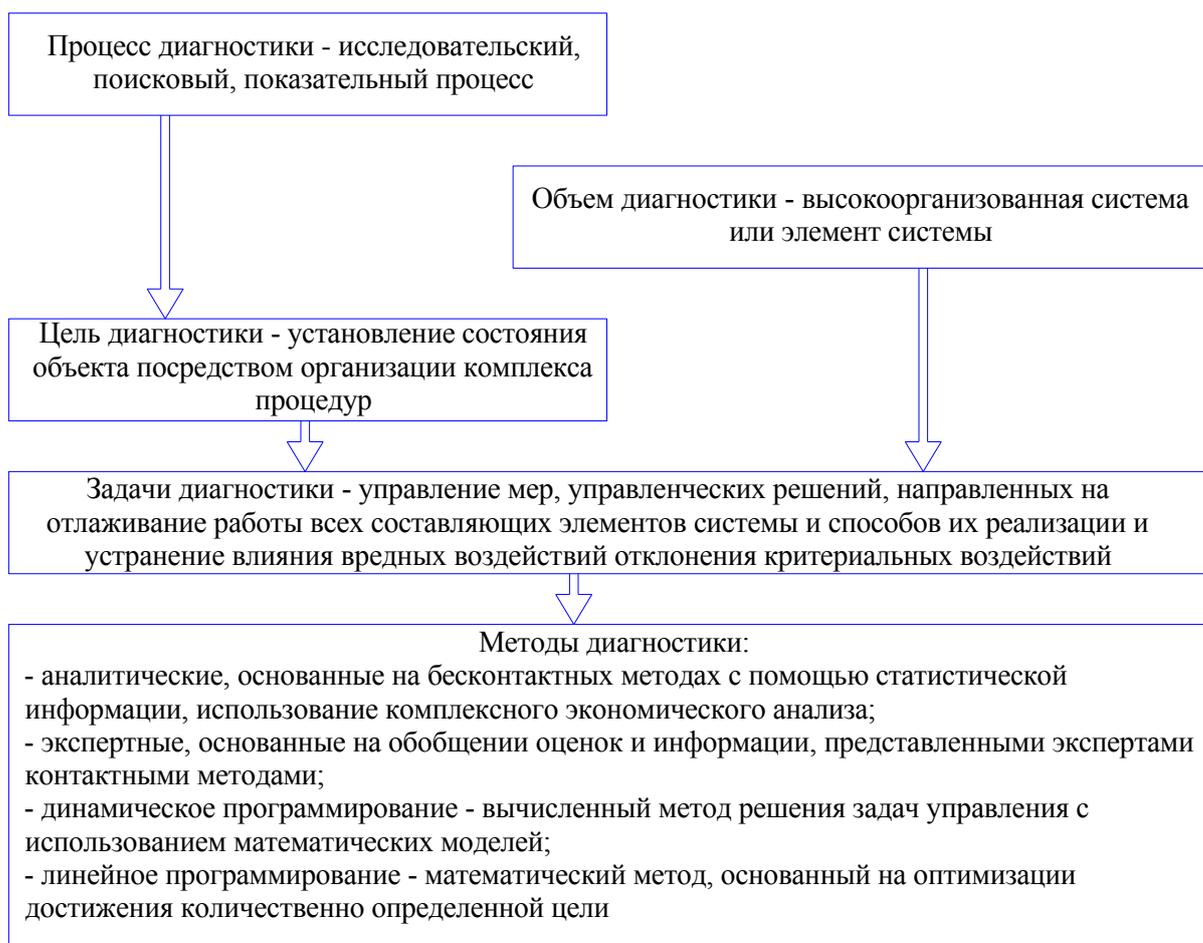


Рисунок 9 - Характеристика диагностики - как процесса
Примечание - составлено на основе источника 75

Элементы социально-экономических систем, свойства которых должны быть определены, как правило, недоступны для непосредственного наблюдения и измерения. Таким образом, не следует измерять их параметры, измеряются их процессы, генерируемые элементами этих систем и которые доступны для измерений. Рисунок 9 описывает характеристики и процесс диагностики. Экономисты дали ряд определений экономической диагностики.

Так, Р. Шниппер, под условиями экономической диагностики подразумевает «изучение состояния хозяйствующего субъекта, влияние факторов развития социально-экономических процессов и выявления отклонений от нормального развития [75].

Экономическая диагностика ориентирована как на познание экономических противоречий, так и на разработку мер по их решению. Комплексный характер экономической диагностики заключается в том, чтобы проследить динамику исследуемых процессов во взаимосвязи, исследовать прямые и обратные связи между процессами. Диагностические методы призваны отражать причинно-следственные связи и зависимости».

Организационная структура АО «НЭУ им. Т. Рыскулова» как образовательное учреждение характеризуется совокупностью рабочих мест профессорско-преподавательского состава, должности управления и вспомогательных подразделений, форм взаимоотношений, которые обеспечивают достижение стратегических целей университета. Формируются на основе требований для обеспечения его долгосрочной конкурентоспособности, целесообразности, экономической эффективности.

Основой для исследования и взвешивания управленческих решений в рамках коммерческих, инновационных, инвестиционных, финансовых и других видов деятельности современных предприятий служит экономическая диагностика. На основе результатов экономической диагностики разработаны рекомендации по совершенствованию экономического механизма предприятий, стабилизации и улучшению его финансового состояния.

Комплексно - экономическая диагностика компании состоит из пяти основных этапов, которые взаимосвязаны и представлены в последовательности, обеспечивающая достижение желаемого результата. Реализация каждого этапа невозможна без предшествующего. Основной целью установки диагностики является ее финансовая оценка состояния и выявление резервов для стабилизации, улучшения и роста.

Средствами реализации этой установки являются организация рациональной финансовой и экономической политики. Инструментом диагностической оценки выступают ряды теоретических показателей. Целью экономической диагностики предприятия служит - оценка его финансового и динамики экономического состояния. При помощи метода оценки финансовых коэффициентов рекомендуется проводить экспресс диагностику [75].

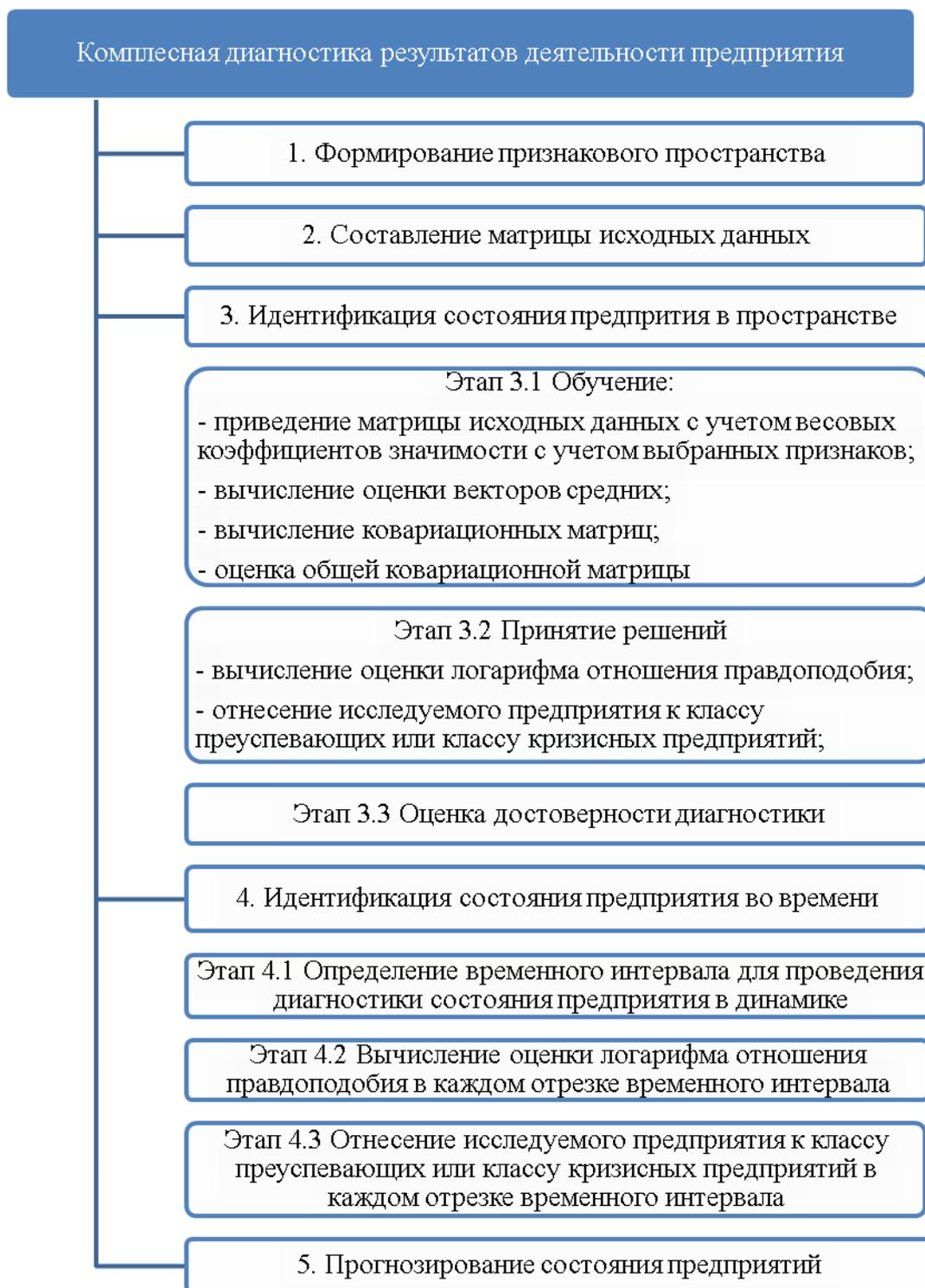


Рисунок 10 - Структурная схема проведения комплексной экономической диагностики результатов деятельности предприятия

Примечание - составлено на основе источника 75

На основе наиболее часто используемых и достоверно описывающих финансовое состояние вуза показателей, предлагается провести рейтинговую оценку АО «НЭУ им. Т. Рыскулова» [76]:

1 Коэффициент рентабельности реализованной продукции $T(ЧП) > T(ДРП)$;

2 Коэффициент рентабельности объема продаж $T(ЧДОД) > T(ДРП)$;

3 Коэффициент рентабельности капитала $T(ЧП) > T(СК)$;

4 Коэффициент рентабельности основных средств $T(ЧП) > T(ОС)$;

5 Коэффициент рентабельности оборотного капитала $T(ЧП) > T(БВ)$.

Для оценки финансового результата эффективности хозяйственной деятельности АО «НЭУ им.Т. Рыскулова» была использована система аналитических показателей: прибыли и рентабельности [77-81].

Выделяются следующие показатели прибыли:

– валовая прибыль, определяется как разница между чистым доходом от оказания услуг и себестоимостью;

– прибыль от операционной деятельности, рассчитывается как алгебраическая сумма валовой прибыли, прочих операционных доходов, расходов по сбыту, административных расходов и другие операционных расходов;

– прибыль от обычной деятельности, определяется как алгебраическая сумма прибыли от основной деятельности финансовых и других расходов, финансовых и других доходов;

– чистая прибыль, рассчитывается как алгебраическая сумма прибыли от обычной деятельности и чрезвычайных доходов, убытков и налогов от чрезвычайной прибыли.

– существенным фактором, влияющим на величину прибыли от оказания услуг, является изменение уровня себестоимости продукции. Вопреки прямо пропорциональной связи влияния объема оказания услуг на уровень прибыли, связь между величиной прибыли и уровнем себестоимости обратная. Чем ниже себестоимость предоставляемых услуг, определяемая уровнем затрат, тем выше прибыль, и наоборот.

Данные для определения финансового состояния возьмем из финансовых отчетов НЭУ им. Т.Рыскулова за 2012-2014 гг.

Факторы, влияющие на рентабельность за период с 2012-2014 года АО «НЭУ им. Т.Рыскулова» описаны в таблице 9.

Таблица 9 - Абсолютные значения, темпы роста и значения рангов показателей за 2012-2014 гг. (в тыс. тенге)

Показатели	Годы			Темпы роста			
	2012 г.	2013 г.	2014 г.	2013 г.	ранг 2013 г.	2014 г.	ранг 2014 г.
1	2	3	4	5	6	7	8
Денежные средства от основной деятельности	5 874 292	3 402 506	3 306 065	0,579	9	0,972	6

Продолжение таблицы 9

1	2	3	4	5	6	7	8
Доход от реализации продукции и оказания услуг	3 369 495	3 210 790	2 916 938	0,953	5	0,908	8
Себестоимость реализованной продукции и оказанных услуг	2 087 173	2 190 577	2 307 372	1,050	1	1,053	5
Основные средства	2 097 745	2 110 274	3 360 463	1,006	3	1,592	2
Валовая прибыль	1 282 322	1 020 213	609 566	0,796	7	0,597	9
Собственный капитал	6 112 132	6 378 575	7 197 238	1,044	2	1,128	4
Чистая прибыль	410 934	266 443	818 663	0,648	8	3,073	1
Административные расходы	988 027	858 367	1 185 098	0,869	6	1,381	3
Текущие обязательства	1 992 158	1 906 373	1 802 259	0,957	4	0,945	7
Примечание - составлено автором							

Для проведения анализа финансовых показателей НЭУ им. Т.Рыскулова не достаточно было только абсолютных показателей прибыли для вычисления матричной модели университета, поэтому была использована система относительных аналитических показателей рентабельности работы вуза по рангу важности и составлена таблица инверсий за 2013-2014 год, которая предоставлена в таблице 10.

Таблица 10 - Таблица инверсий за 2013-2014 гг.

Показатели	Нормативный ранг (i)	Факт.ранг		Инверсия			
		2013 г.	2014 г.	2013 г.		2014 г.	
				i<j	i>j	i<j	i>j
1	2	3	4	5	6	7	8
Денежные средства от основной деятельности	1	9	6	8	0	5	0
Доход от реализации продукции и оказания услуг	2	5	8	3	0	6	0
Себестоимость реализованной продукции и оказанных услуг	3	1	5	0	2	2	0
Основные средства	4	3	2	0	1	0	2

Продолжение таблицы 10

1	2	3	4	5	6	7	8
Валовая прибыль	5	7	9	2	0	4	0
Собственный капитал	6	2	4	0	4	0	2
Чистый доход	7	8	1	1	0	0	6
Административные расходы	8	6	3	0	2	0	5
Текущие обязательства	9	4	7	0	5	0	2
Сумма инверсий				14	14	17	17
Примечание - составлено автором							

Из таблицы инверсий было выявлено за 2013 год - 28 нарушений, за 2014 год - 34 нарушений.

Оценки устойчивости по блоку показателей финансовой независимости:

Расчет финансовой устойчивости за 2013 год:

$$Y^o = 1 - \frac{\sum_{i=1}^9 m_i}{n(n-1)} = 1 - \frac{14+14}{72} = 0,611$$

Расчет финансовой устойчивости по показателям за 2014 год:

$$Y^o = 1 - \frac{\sum_{i=1}^9 m_i}{n(n-1)} = 1 - \frac{17+17}{72} = 0,5278$$

Следующим этапом анализа прибыли вуза является изучение факторов, повлиявших на ее изменения, т.е. проведение факторного анализа [82]. Факторный анализ – это метод интегрированной системы изучения и оценки влияния факторов на показатели выходных данных показателей (таблица 11).

Таблица 11 - Инверсии за 2013 и 2014 гг.

Показатель	Факт 2013 г. ранг (i)	Факт 2014 г. ранг (i)	Инверсия	
			i<j	i>j
1	2	3	4	5
Денежные средства от основной деятельности	9	6	8	0
Доход от реализации продукции и оказания услуг	5	8	3	0
Себестоимость реализованной продукции и оказанных услуг	1	5	0	2
Основные средства	3	2	0	1
Валовая прибыль	7	9	2	0
Собственный капитал	2	4	0	4

Продолжение таблицы 11

1	2	3	4	5
Чистый доход	8	1	1	0
Административные расходы	6	3	0	2
Текущие обязательства	4	7	0	5
Сумма			17	17
Примечание - составлено автором				

Используя метод устранения, на основе данных, приведенных в таблице 12 определим влияние на чистую прибыль вуза каждого из предоставленных факторов.

Таблица 12 - Факторный анализ оценки устойчивости по блоку показателей рентабельности

Показатели	№ ранга	Инверсия		Факторный анализ				
		2013 г.	2014 г.	Динамическая диагностика			Экономическая диагностика	
				$\Delta У(\Pi_i)$	$a_i, \%$	$\beta_i, \%$	$\Delta У^*(\Pi_i)$	$b_i, \%$
1	2	3	4	$5=(3-4)/п(п-1)$	$6=5/Уb$	$7=6/сумма$	$8=4/п(п-1)$	$9=8/сумма$
Денежные средства от основной деятельности	1	8	5	0,042	0,068	-0,500	0,069	0,147
Доход от реализации продукции и оказания услуг	2	3	6	-0,042	-0,068	0,500	0,083	0,176
Себестоимость реализованной продукции и оказанных услуг	3	2	2	0,000	0,000	0,000	0,028	0,059
Основные средства	4	1	2	-0,014	-0,023	0,167	0,028	0,059
Валовая прибыль	5	2	4	-0,028	-0,045	0,333	0,056	0,118
Собственный капитал	6	4	2	0,028	0,045	-0,333	0,028	0,059
Чистый доход	7	1	6	-0,069	-0,114	0,833	0,083	0,176
Административные расходы	8	2	5	-0,042	-0,068	0,500	0,069	0,147
Текущие обязательства	9	5	2	0,042	0,068	-0,500	0,028	0,059
Сумма		28	34	-0,083	-0,136	1,000	0,472	1,000
Примечание - составлено автором								

Из факторного анализа следует что изменения в показателях динамической диагностики составила -8,38%. Предоставлен удельный вес изменения каждого показателя за 2014год. В графе экономическая диагностика описываются изменения за 2014 каждого показателя отдельно и их удельный вес в целом.

Рассчитанные данные свидетельствуют, что почти по всем основным показателям финансово - хозяйственной деятельности АО «НЭУ им. Т. Рыскулова» произошел спад. Так, выручка от реализации услуг университета в текущих ценах составила 2,917 млн. тенге, это на 9,2 % процента меньше, чем показатель прошлого года.

Незначительную тенденцию к увеличению имеет и себестоимость реализованных услуг, так, по сравнению с 2012 годом, когда она составила 94 тыс. тенге по сравнению с 2013 годом она повысилась до 224 тыс. тенге, прирост составил около 0,6%.

Однако нельзя не отметить и спад текущих затрат вуза, сравнивая показатели прошлого года и анализируемого периода.

Наибольшее уменьшение по текущим затратам принесло уменьшение показателя (примерно 4,6%), наименьший спад – административные затраты (около 13,2% от показателя прошлого года).

Таблица 13 - Расчет циклических компонентов за период с 2005-2015 года (в млн. тенге)

Год	Валовая прибыль	У полином	Себестоимость реализованной продукции и оказанных услуг	У полином	Доход от реализации продукции и оказания услуг	У логорифмическая
1	2	3	4	5	6	7
2005	269	204	712	688	982	1 057
2006	662	621	845	1 007	1 507	1 801
2007	802	948	1 422	1 291	2 225	2 236
2008	1 179	1 184	1 550	1 539	2 729	2 545
2009	1 194	1 329	1 912	1 751	3 106	2 784
2010	1 512	1 383	1 832	1 928	3 344	2 980
2011	1 395	1 346	1 995	2 069	3 390	3 145
2012	1 282	1 219	2 087	2 175	3 370	3 288
2013	1 020	1 001	2 310	2 245	3 211	3 415
2014	610	691	2 307	2 280	2 917	3 528
2015		596		2 279		3 630
2016		298		2 243		3 723

Продолжение таблицы 13

1	2	3	4	5	6	7
Год	Административные расходы	У полином	Чистая прибыль	У степенная	Собственный капитал	У полином
2005	181	183	92 998	213 531	603	122
2006	283	299	420 687	312 433	1 643	1 140
2007	448	412	471 063	390 345	2056.,6	2 102
2008	532	524	1 375 685	457 143	3 415	3 007
2009	581	633	786 766	516 732	4 178	3 856
2010	749	741	756 474	571 142	5 072	4 648
2011	872	847	583 076	621 590	5 655	5 383
2012	988	951	410 934	668 879	6 112	6 062
2013	978	1 053	266 443	713 568	6 379	6 684
2014	1 185	1 153	818 663	756 068	7 197	7 249
2015		1 252		796 691		7 758
2016		1 348		835 679		8 210
Год	Текущие обязательства	У полином	Основные средства	У полином	Денежные средства от основной деятельности	У степенная
2007	1 828	1 801	1 233	1 296	2 458	2 792
2008	1 862	1 904	1 248	1 209	3 401	3 085
2009	1 956	1 973	1 246	1 238	3 367	3 271
2010	2 056	2 008	1 462	1 384	3 808	3 409
2011	1 982	2 009	1 683	1 645	3 639	3 520
2012	1 992	1 976	2 098	2 023	3 874	3 614
2013	1 906	1 908	2 110	2 517	3 403	3 695
2014	1 802	1 807	3 360	3 127	3 306	3 767
2015		1 672		3 854		3 831
2016		1 503		4 696		3 890

Примечание - составлено автором

В целом незначительно вырос уровень операционных затрат (рисунок 11).

НЭУ им. Т. Рыскулова в 2012 году посчитало возможным увеличить заработную плату своим сотрудникам, следовательно, фонд заработной платы значительно возрос и составил 113,4% показателя предыдущего года. Однако показатель уровня фонда оплаты труда в 2014 году имеет меньше значение, чем показатель уровня 2013 года (на 13%).

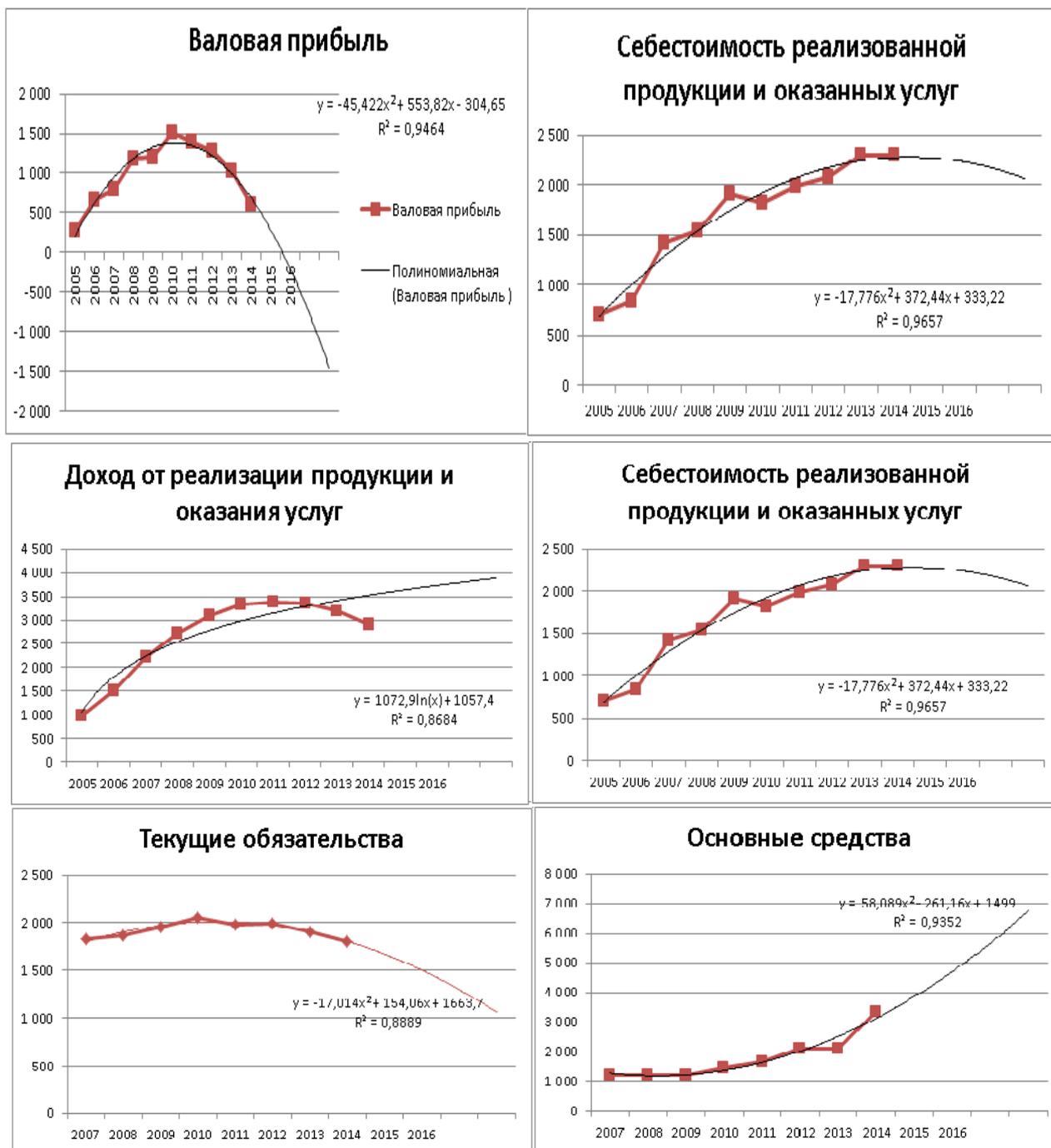


Рисунок 11- Прогноз показателей рентабельности

Примечание - составлено автором

Чистая прибыль, полученная высшим учебным заведением в 2014 году, составила около 835 679 тыс. тенге, он в 3,13 раз больше по сравнению с данными прошлого года.

Также имеет положительную тенденцию роста и средняя стоимость основных фондов и оборотных средств, их прирост находится в тенденциях роста и составляет 3,17 и 9,2 % соответственно.

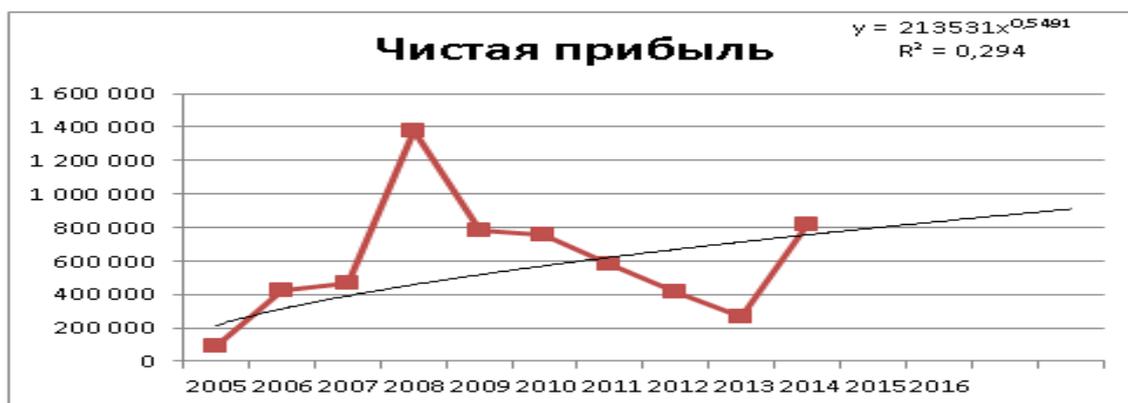


Рисунок 12 - Прогноз показателей чистой прибыли

Примечание- составлено автором

Существенную пользу НЭУ им. Т. Рыскулова может принести анализ показателей финансово-хозяйственной деятельности и содействовать повышению эффективности процесса бюджетирования. Исследование финансовой деятельности может открыть руководству вуза зоны внутренних сильных и слабых сторон в долгосрочной перспективе. Исходя из вышеизложенных данных, был проведен анализ и прогнозирование будущих денежных потоков на 2014-2015 года, сводная таблица прогноза предоставлена в таблице 14.

Таблица 14 - Прогноз показателей рентабельности на 2014-2015 года

Показатели	Абсолютные значения показателей	
	2015 г.	2016 г.
Себестоимость реализованной продукции и оказанных услуг (млн.тг.)	2 279	2 243
Валовая прибыль (млн.тг.)	596	298
Собственный капитал (млн.тг.)	7 758	8 210
Денежные Средства от основной деятельности (млн.тг.)	3 831	3 890
Чистая прибыль (тыс.тг.)	796 691	835 679
Доход от реализации продукции и оказания услуг (млн.тг.)	3 630	3 723
Основные средства (млн.тг.)	3 854	4 696
Административные расходы (млн.тг.)	1 252	1 348
Текущие обязательства (млн.тг.)	1 672	1 503
Примечание-составлено автором (прогноз на 2 года вперед)		

Используя данные прогнозируемые за 2014-2015 года, были выявлены положительные темпы роста и ранг факторов практически по всем показателям

за исключением валовой прибыли и себестоимости реализованной продукции и оказанных услуг университета, в виду того что велик рост административной нагрузки, в частности прогнозируется увеличение заработной платы и основных средств высшего учебного заведения.

Таблица 15 - Прогнозируемые абсолютные значения, темпы роста и значения рангов показателей рентабельности на 2015-2016 года

Показатели	Абсолютные значения, в млн. тенге			Темпы роста		ранг 2015 г.	ранг 2016 г.
	2014 г.	2015 г.-прог.	2016 г.-прог.	2015 г.-прог.	2016 г.-прог.		
1	2	3	4	гр3/гр.2	гр.4/гр3		
Денежные средства от основной деятельности	3 306	3 831	3 890	1,16	1,02	2	6
Доход от реализации продукции и оказания услуг	2 917	3 630	3 723	1,24	1,03	1	5
Себестоимость реализованной продукции и оказанных услуг	2 307	2 279	2 243	0,99	0,98	6	7
Основные средства	3 360	3 854	4 696	1,15	1,22	3	1
Валовая прибыль	609	596	298	0,98	0,50	7	9
Собственный капитал	7 197	7 758	8 210	1,08	1,06	4	3
Чистая прибыль (тыс.тг.)	818 663	796 691	835 679	0,97	1,05	8	4
Административные расходы	1 185	1 252	1 348	1,06	1,08	5	2
Текущие обязательства	1 802	1 672	1 503	0,93	0,90	9	8
Примечание - составлено автором							

Далее следует произвести расчет финансовой устойчивости по прогнозным показателям за 2015-2016 года.

Надо рассчитать по новым показателям, выявим темпы роста за 2015 и 2016 года. В соответствии с произведенными расчетами, надо найти ранг прогнозируемого года. Ранги 2015 и 2016 года могут распределяться не одномерно.

Таблица 16 - Прогнозируемый факторный анализ на 2015-2016 года

Показатель	Норм. ранг (i)	Факт. ранг		Инверсия			
		2015 прог.	2016 прог.	2015г прогноз		2016г прогноз	
				i<j	i>j	i<j	i>j
Денежные средства от основной деятельности	1	2	6	1	0	5	0
Доход от реализации продукции и оказания услуг	2	1	5	0	1	3	0
Себестоимость реализованной продукции и оказанных услуг	3	6	7	3	0	4	0
Основные средства	4	3	1	0	1	0	3
Валовая прибыль	5	7	9	2	0	4	0
Собственный капитал	6	4	3	0	2	0	3
Чистый доход	7	8	4	1	0	0	3
Административные расходы	8	5	2	0	3	0	6
Текущие обязательства	9	9	8	0	0	0	1
Сумма инверсий				7	7	16	16
Примечание - составлено автором							

Однако наблюдается рост по показателям инверсии за 2016 год до 32 нарушений по сравнению с 2015-14 нарушений.

Расчет финансовой устойчивости по показателям за 2015год:

$$y^{\sigma} = 1 - \frac{\sum_{i=1}^9 m_i}{n(n-1)} = 1 - \frac{7+7}{72} = 0,8055$$

Расчет финансовой устойчивости по показателям за 2016 год:

$$y^{\sigma} = 1 - \frac{\sum_{i=1}^9 m_i}{n(n-1)} = 1 - \frac{16+16}{72} = 0,5555556$$

Исходя из вышеуказанных вычислений следует что АО «НЭУ им. Т.Рыскулова» находится в стабильном положении, так как прогноз на перспективу до 2017 года составил $U_0=0,555>0,5$.

Таблица 17 - Прогнозируемый факторный анализ оценки устойчивости по блоку показателей рентабельности на 2015-2016 года

Показатели	№	Инверсия		Факторный анализ				
		2015	2016	Динамическая диагностика			Экономическая диагностика	
				$\Delta Y(\Pi_i)$	$a_i, \%$	$\beta_i, \%$	$\Delta Y^*(\Pi_i)$	$b_i, \%$
1	2	3	4	$5 = (3-4)/\pi(\pi-1)$	$6 = 5/Yb$	$7 = 6/\text{сумма}$	$8 = 4/\pi(\pi-1)$	$9 = 8/\text{сумма}$
Денежные средства от основной деятельности	1	1	5	-0,056	-0,069	0,444	0,069	0,313
Доход от реализации продукции и оказания услуг	2	0	3	-0,042	-0,052	0,333	0,042	0,188
Себестоимость реализованной продукции и оказанных услуг	3	3	4	-0,014	-0,017	0,111	0,056	0,250
Основные средства	4	0	0	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000
Валовая прибыль	5	2	4	-0,028	-0,034	0,222	0,056	0,250
Собственный капитал	6	0	0	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000
Чистый доход	7	1	0	0,014	0,017	-0,111	0,000	0,000
Административные расходы	8	0	0	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000
Текущие обязательства	9	0	0	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000
Сумма		7	16	-0,125	-0,155	1,000	0,222	1,000
Примечание - составлено автором								

Прогнозируемый факторный анализ оценки устойчивости по блоку показателей рентабельности на 2015-2016 года, относительно динамической диагностики показывает, что существует риск недооценки результатов планирования в 12,5%, тогда как, по экономическим показателям 22%, что соответствует норме.

Для характеристики экономической эффективности, которая представляет собой относительный показатель, соизмеряющий полученный эффект с затратами или ресурсами, использованными для достижения эффекта, используется показатель рентабельности [83].

Как известно, размер выручки от реализации зависит от таких факторов как цена реализуемой услуги, удельный вес каждого вида услуг в общем объеме реализации и количество реализуемых услуг [84-87].

Таблица 18 - Финансово-оперативные коэффициенты рентабельности в %

Наименование коэффициента	2014 г.	2015 г.- прог.	2016 г.- прог.	% Отклонение	
				гр.3-гр.2	гр.4-гр.3
1	2	3	4		
Коэффициент рентабельности реализованной продукции	28,07	21,95	22,45	-6,12	0,50
Коэффициент рентабельности объема оказанных услуг	35,49	34,96	37,26	-0,53	2,30
Коэффициент рентабельности собственного капитала	11,38	10,27	10,18	-1,11	-0,09
Коэффициент рентабельности основных средств	24,36	20,67	17,80	-3,69	-2,88
Коэффициент рентабельности продаж	20,88	16,42	8,00	-4,46	-8,41
Примечание - составлено автором					

АО «НЭУ им. Т. Рыскулова» функционирует на достаточно плотном сегменте рынка, цены на образовательные услуги исследуемого университета на сегодняшний день являются стабильными и существенно не отличаются от цен других вузов, поэтому улучшить показатели деятельности исследуемого вуза за счет внешних факторов экономического рынка не представляется возможным. Следовательно, целесообразно искать резервы роста прибыли в сфере внутренних факторов вуза [88].

Одним из показателей вероятности скорого банкротства организации является Z-счет Альтмана (применительно к АО "НЭУ им. Т. Рыскулова" взята 4-факторная модель для коммерческих непроизводственных компаний с корректировкой для развивающихся рынков и Казахстана в том числе).

Планируемая вероятность банкротства Z-счета Альтмана зависит от следующих значений:

- Если $Z^* > 2,9$ – зона финансовой устойчивости («зеленая» зона);
- Если $1,23 < Z^* < 2,9$ – зона неопределенности («серая» зона);
- Если $Z^* < 1,23$ – зона финансового риска («красная» зона).

Таблица 19 - Z-счет Альтмана - расчет:

$$Z = 3.25 + 6.56 * X1 + 3.26 * X2 + 6.72 * X3 + 1.05 * X4, \text{ где}$$

Показатель	Расчет	Значение на 31.12.2014	Множитель	Произведение (гр. 3 x гр. 4)
T ₁	Оборотный капитал/Активы	0,050	6,56	0,3300
T ₂	Нераспределенная прибыль/Активы	0,574	3,26	1,8701
T ₃	Операционная прибыль/Активы	-0,011	6,72	-0,0742
T ₄	Собственный капитал/ Обязательства	3,385	1,05	3,5545
Z-счет Альтмана:				=5,6803+3.25 =8.9303
Примечание - составлено автором				

Для АО "НЭУ им. Т. Рыскулова" значение Z-счета на 31 декабря 2014 г. составило 8,9303. Это означает, что АО "НЭУ им. Т. Рыскулова" находится в зоне низкой вероятности банкротства, так как с 2005 года по 2014 год выросла доля капитализированной прибыли, увеличение которой свидетельствует, что деятельность АО "НЭУ им. Т. Рыскулова" высокоэффективна и она обладает финансовой независимостью. Несмотря на полученный результат, следует отметить, что Z-счет Альтмана позволяет очень условно оценить вероятность банкротства организации, и окончательный вывод следует делать по результатам более глубокого анализа.

Финансовые результаты за период 01.01.14–31.12.14	Финансовое положение на 31.12.2014									
	AAA	AA	A	BVV	BV	B	CCC	CC	C	D
Отличные (AAA)	•									
Очень хорошие (AA)	•									
Хорошие (A)	•									
Положительные (BVB)	V									
Нормальные (BV)	•									
Удовлетворительные (B)	•									
Неудовлетворительные (CCC)	•									
Плохие (CC)	•									
Очень плохие (C)	•									
Критические (D)	•									

Итоговый рейтинг финансового состояния "НЭУ им. Т. Рыскулова" по итогам анализа за период с 01.01.2014 по 31.12.2014 (шаг анализа - год):
A (хорошее)

Рисунок 13 - Рейтинговая оценка финансового положения и результатов деятельности АО "НЭУ им. Т. Рыскулова"

Примечание - составлено автором

По итогам проведенного анализа финансовое положение АО "НЭУ им. Т. Рыскулова" оценено по балльной системе в 1,8175, что соответствует рейтингу AAA (отличное положение). Финансовые результаты деятельности организации за год оценены в 0,0539, что соответствует рейтингу ВВВ (положительные результаты). Следует отметить, что итоговые оценки получены с учетом как значений показателей на конец анализируемого периода, так и динамики показателей, включая их прогнозные значения на последующий год.

Итоговый балл финансового состояния, сочетающий в себе анализ финансового положения и результаты деятельности организации, равняется 1,112 – по шкале рейтинга А - Хорошее состояние.

Таблица 20 - Расчет рейтинговой оценки финансового положения и результатов деятельности

Показатель	Уд. вес показ.	Оценка			Средняя оценка (гр.3 x 0,25 + гр.4 x 0,6 + гр.5 x 0,15)	Оценка с учетом веса (гр.2 x гр.6)
		На 2013 г.	На 2014 г.	Прогноз на 2015 г.		
I. Показатели финансового положения вуза						
Коэффициент финансовой зависимости	0.3	0.3025	0.2729	0.3020	0.2847	0.0854
Индекс постоянного актива	0.2	0.8414	0.8622	0.8518	0.8554	0.1711
Коэффициент текущей ликвидности	0.3	4.4000	4.6000	4.2846	4.5027	1.3508
Коэффициент быстрой ликвидности	0.1	1.0800	0.9200	1.1633	0.9965	0.0996
Коэффициент абсолютной ликвидности	0.1	1.0608	1.1271	1.0939	1.1055	0.1106
Итого	1	Итоговая оценка (итого гр.7 : гр.2):				1.8175
II. Показатели эффективности (финансовые результаты) деятельности вуза						
Рентабельность собственного капитала (ROE)	0.4	0.0672	0.0418	0.0572	0.0505	0.0202
Рентабельность активов (ROA)	0.4	0.0469	0.0304	0.0406	0.0361	0.0144
Динамика выручки	0.2	0.1220	0.0830	0.1076	0.0964	0.0193
Итого	1	Итоговая оценка (итого гр.7 : гр.2):				0.0539
Примечание - составлено автором						

Рейтинг "А"- "ВВВ" свидетельствует о положительном финансовом состоянии организации, ее способности отвечать по своим обязательствам в краткосрочной перспективе. Имеющие данный рейтинг организации относятся к категории заемщиков, для которых вероятность получения кредитных ресурсов велика (хорошая кредитоспособность).

Итоговая рейтинговая оценка финансового состояния АО "НЭУ им. Т. Рыскулова" $(1,8175 \times 0,6) + (0,0539 \times 0,4) = 1,112$ (А-Хорошее).

Условное обозначение (рейтинг)	Балл		Качественная характеристика финансового состояния
	от	до (включ.)	
AAA	2	1.6	Отличное
AA	1.6	1.2	Очень хорошее
A	1.2	0.8	Хорошее
ВВВ	0.8	0.4	Положительное
ВВ	0.4	0	Нормальное
В	0	-0.4	Удовлетворительное
ССС	-0.4	-0.8	Неудовлетворительное
СС	-0.8	-1.2	Плохое
С	-1.2	-1.6	Очень плохое
D	-1.6	-2	Критическое

Рисунок 14 - Градации качественной оценки финансового состояния
Примечание - составлено автором на основе источника 89

Следует отметить на то, что данный рейтинг определен по исходным данным за весь анализируемый период, но для получения достаточно достоверного результата необходим анализ за период минимум 2-3 года.

2.3 Формирование и калькуляция управленческой отчетности вуза

Формирование внутренней управленческой отчетности связано с необходимостью выбора наилучшего варианта при принятии управленческого решения. Для подготовки управленческого решения проводится анализ фактических данных и полученных результатов за предыдущий период, на основании которого составляется бюджет, план и прогноз на будущий период [24]. Данная технология комплексно раскрывает вопросы информационного обеспечения управления современным предприятием, к которым можно отнести и современные вузы. Фундаментальные основы классического управленческого учета используют на практике новейшие калькуляционные

системы, бюджетные технологии, организационные приемы, связанные со стратегическими аспектами управления.

Процесс бюджетирования начинается с определения будущей прибыли, который составляется как производственный КРІ для всего вуза в целом и по отдельным подразделениям. Современная технология разработки КРІ используется вузами для определения центров ответственности и самоокупаемости отдельных подразделений. Данная технология применима к любому предприятию, имеющему многопрофильный спектр деятельности и многофилиальную сеть [25].

Как и в коммерческих организациях, набор индикаторов оценки деятельности каждого вуза и степени достижения его целей сугубо индивидуален. Такие цели могут отражать реализацию финансовой политики и стратегии вуза, прозрачность деятельности, эффективность управленческих решений, конкурентоспособность, доступность и качество образовательных ресурсов, программ и проектов, эффективность системы образовательного процесса, развитие кадрового потенциала и многие другие направления развития вуза.

Большое количество разнородных индикаторов, структура их взаимосвязей, необходимость системного комплексного понимания модели управления, а также потребность в инструментах анализа показателей обуславливает применение вузами современных систем управления. Ключевыми показателями эффективности (КРІ).

КРІ способствует повышению эффективности управления широким спектром задач, стоящих перед современным вузом:

- Реализация финансовой политики и стратегии вуза;
- Прозрачность деятельности;
- Эффективность управленческих решений;
- Конкурентоспособность, доступность и качество образовательных ресурсов, программ и проектов;
- Эффективность системы образовательного процесса;
- Развитие кадрового потенциала;
- и многие другие задачи, связанные с направлениями деятельности и развития вуза.

Профиль метрик и критериев комплексной оценки эффективности деятельности вуза в первую очередь определен регламентированными показателями государственной аккредитации. Примером таких показателей могут быть:

- Процент ППС с ученой степенью и/или ученым званием;
- Количество диссертаций, защищенных штатными преподавателями и внутренними совместителями;
- Средний возраст преподавателей;
- Процент магистров;
- Среднегодовой объем финансирования научных исследований и др.

Помимо этого, вузы используют показатели общественно-независимой оценки, показатели оценки успешности выпускников на рынке труда: доля выпускников, трудоустроившихся по специальности, уровень их зарплаты и другие показатели, которые могут отражать реализацию стратегии вуза по различным направлениям его деятельности.

Примерами группировки показателей вуза по областям применения могут быть следующие блоки:

- Управление персоналом;
- Управление учащимися;
- Финансы и бюджетирование;
- Учебный процесс и успеваемость;
- Научно-исследовательская деятельность;
- Аккредитация.

Технологические возможности КРІ позволяют реализовать настройку единой многоуровневой системы управления вузом, включающей все направления его деятельности с любой структурой, определить взаимосвязи показателей стратегического и оперативного уровней, задать произвольные алгоритмы расчета показателей, входящих в систему [26].

В таблице 22 представлен производственный КРІ вуза, доходы которого определяются по всем образовательным программам, включая:

- бакалавриат,
- магистратура,
- докторантура (PhD),
- школы бизнеса
- общежитие и т.д.

Таблица 21 - Ключевые показатели эффективности. Производственный КРІ

№	Наименование статьи	Отчетный месяц-февраль			Отчетный месяц-январь		
		Средне- годовое кол-во, чел.	Годовая стои- мость обучения в тыс.тенге	Доход, в тыс. тенге	Средне- годовое кол-во, чел.	Годовая стоимость обучения, в тыс.тенге	Доход, в тыс. тенге
1	2	3	4	5	6	7	8
	Всего доходы			314 308			291 395
	Доходы по образовательным программам, всего			276 338			266 307
1	Бакалавриат, в том числе:	6 420	653 023	198 007	6 426	671 720	191 067

Продолжение таблицы 21

1	2	3	4	5	6	7	8
	на договорной основе	6 052	309 784	187 481	6 058	328 481	180 532
	государственный образовательный грант	368	343 239	10 526	368	343 239	10 535
2	Магистратура, в том числе	617	926 596	29 789	636	921 317	30 539
	на договорной основе	470	530 596	24 938	489	525 317	25 688
	государственный образовательный грант	147	396 000	4 851	147	396 000	4 851
2	Военная кафедра, в том числе:	447	134 004	4 992	448	134 004	5 002
	государственный образовательный грант	447	134 004	4 992	448	134 004	5 002
3	Докторантура PhD, в том числе:	49	1 307 020	5 337	49	1 307 000	5 337
	государственный образовательный грант	49	1 307 020	5 337	49	1 307 000	5 337
4	Программы МБШ	223	913 498	20 371	221	917 240	20 271
5	Стипендиальный фонд, в том числе:	501	-	14 197	511	-	14 091
	бакалавриат	308		5 184	318		5 277
	научно-педагогические кадры	144		6 091	144		5 892
	Докторантура PhD	49		2 922	49		2 922
6	Льготный проезд			3 645			-
7	Общежития			6 123			3 493
8	Прочие доходы			31 847			21 595
	ЕВИТ			23 948			21 152
	ЕВИТДА			42 184			39 433
	Чистая прибыль\убыток			26 686			22 273
Примечание - составлено автором							

В составе образовательных программ могут быть также краткосрочные курсы, МВА, ДВА, проведение модульных программ повышения квалификации и другие услуги образования. Все полученные доходы анализируются по подразделениям (таблица 22) для коррекции запланированных показателей.

Таблица 22 - Анализ доходов от основной деятельности (в тыс. тенге)

Виды работ/услуг	Отчетный месяц, факт (март)	Факт за период с начала года (1 квартал)
Бакалавриат	198 026	587 100
Магистратура	29 849	90 177
Докторантура PhD	5 337	16 011
Программы МБШ	20 371	61 013
Военная кафедра	4 992	14 986
Прочее	14 197	46 130
Итого	272 772	815 417
Примечание - составлено автором		

По центрам ответственности разрабатывается себестоимость образовательных и прочих услуг, определяемых как себестоимость реализованных услуг [90]. Основной статьей расходов в вузе является заработная плата, так как профессорско-преподавательский состав осуществляет основной вид деятельности – обучение (таблица 23).

Таблица 23 - Себестоимость реализации (в тыс. тенге)

Наименование	Бакала- вриат	Магист- ратура	Докто- рантура PhD	Про- граммы МБШ	Военная кафедра	Отчет- ный месяц- март, факт	Факт за период с начала года
1	2	3	4	5	6	7	8
Зарплата и соответствующие отчисления	89 936	13 167	2 359	9 004	2 216	116 682	347 286
Расходы по ремонту	2					2	202
Стипендия	5 664	6 012	2 922			14 598	47 271
Расходы по учебному процессу		1 381		35		1 416	43 299
Резерв по отпускам						-	-
Материальные затраты	1 369	1 253	33	128	31	2 814	5 268
Коммунальные услуги, связь	3 761	748	136	519	128	5 292	18 474

Продолжение таблицы 23

1	2	3	4	5	6	7	8
Налоги и другие обязательные платежи в бюджет						-	1 123
Повышение квалификации						-	165
Командировочные расходы	232	34	283	23	6	577	928
Прочие расходы	10 229	5 400	5 679	523	13	21 844	35 677
Износ и амортизация	8 589	1 258	307	860	212	11 226	33 857
Итого	19 780	29 252	11 719	11 092	2 606	174 450	533 549
Примечание - составлено автором							

Из данных таблицы 24 следует, что за 3 месяца данные практически остаются неизменными и варьируются в небольшом диапазоне, в том числе среднесписочная численность работников варьирует в пределах 1124-1138 человек, среднемесячная заработная плата в пределах 96695-106701 тенге.

Данные по составу и заработной плате следует в дальнейшем сравнить со среднестатистическими данными по другим вузам для прогноза на будущее. Следует при этом учитывать нормативы Министерства образования и науки по количественным критериям студентов в расчете на одного преподавателя и в соответствии с этим прогнозировать данные планы.

Таблица 24 - Оплата труда

№	Наименование показателя	Ед. изм	Отчетный месяц март	Отчетный месяц март, план	Отчетный месяц февр.	Отчетный месяц февр. план	Отчетный месяц янв.	Отчетный месяц янв., план
1	2	3	4	5	6	7	8	9
1	Среднесписочная численность работников всего, в том числе	чел	1 126	1 126	1 126	1 124	1 138	1 137
1.1	Профессорско-преподавательский состав	чел	575	575	572	570	566	570
1.2	Административно-управленческий персонал	чел	307	307	309	310	328	325

Продолжение таблицы 24

1	2	3	4	5	6	7	8	9
1.3	Учебно-вспомогательный персонал	чел	67	67	66	68	68	68
1.4	Младший обслуживающий персонал, обслуживающий персонал	чел	177	177	179	176	176	174
2	Фонд оплаты труда всего, в том числе	тыс. тенге	142 613	151 986	148 216	151 986	140 916	151 986
2.1	Профессорско-преподавательский состав	тыс. тенге	84 938	86 050	84 464	86 050	83 781	86 050
2.2	Административно-управленческий персонал	тыс. тенге	46 122	54 050	51 031	54 050	45 155	54 050
2.3	Учебно-вспомогательный персонал	тыс. тенге	3 320	3 659	3 545	3 659	3 659	3 659
2.4	Младший обслуживающий персонал, обслуживающий персонал	тыс. тенге	8 233	8 227	9 176	8 227	8 322	8 227
3	Среднемесячная заработная плата, в том числе	тенге	98 505	106 701	104 448	106 468	96 695	104 591
3.1	Профессорско-преподавательский состав	тенге	147 719	149 652	147 665	150 965	148 023	150 965
3.2	Административно-управленческий персонал	тенге	150 233	176 059	165 149	174 355	137 666	166 308
3.3	Учебно-вспомогательный персонал	тенге	49 553	54 612	53 719	53 809	53 810	53 809
3.4	Младший обслуживающий персонал, обслуживающий персонал	тенге	46 514	46 480	51 260	46 744	47 282	47 282
Примечание - составлено автором								

Немаловажно, придерживаться международных стандартов при расчете количества обучающихся на одного преподавателя в соответствии с Болонским процессом, так как прохождение международных аккредитаций требует соблюдения данных стандартов образования.

Кроме производственных расходов, связанных с образовательной деятельностью, вузы предусматривают непроизводственные расходы, которые непосредственно не связаны с образованием, но необходимы для поддержания статуса вуза, его материально-технической инфраструктуры, коммунальными услугами, транспортной логистикой и другими статьями расходов (таблица 25). Расчет непроизводственных расходов имеет в составе общие и административные расходы, расходы по реализации, прочие расходы, которые связаны с ремонтом, обслуживанием, командировочными, консультационными и другими, которые должны быть запланированы ранее.

Таблица 25 - Общие и административные расходы (в тыс. тенге)

Наименование	Отчетный месяц, факт (март)	Факт за период с начала года 1 квартал
1	2	3
Зарплата и соответствующие отчисления	61 461	166 342
Командировочные расходы	1 255	3 165
Аудиторские и консультационные услуги	500	500
Материальные расходы	68	994
Налоги и другие обязательные платежи в бюджет		395
Представительские расходы	80	154
Транспортные расходы		
Банковские услуги	947	1 954
Связь и интернет	1 425	4 244
Хозяйственные расходы		
Юридические / нотариальные услуги	48	226
Расходы на безнадежные долги		
Аренда	252	756
Охрана	6 881	20 261
Износ и амортизация	3 776	11 293
Расходы на содержание зданий и сооружений	681	1 125
Расходы по персоналу		64
Ремонт автотранспорта	471	795
Ремонт, техобслуживание оргтехники	419	1 197
Повышение квалификации	50	805
Подписка на периодические издания	22	372
Почтовые услуги	206	375
Расходы по ремонту	484	971
Топливо и ГСМ	627	1 919
Коммунальные платежи	1 310	4 643
Страхование	124	326

Продолжение таблицы 25

1	2	3
Услуги сторонних организаций	840	1 798
Прочие расходы	486	9 058
Итого	82 413,0	233 732,0
Примечание - составлено автором		

В составе непроизводственных расходов обязательны расходы по налогам, которые зависят от ставок налогов, определяемых налоговыми органами. Отчетность по налогам входит в состав управленческой отчетности, так как налоги являются неотъемлемой частью производственной деятельности любого предприятия. Любое изменение ставок налогов может повлиять на результаты деятельности компании и вуза (таблица 26). Вузы, как правило, не дифференцируют и не индексируют оплату за обучение, за редким исключением, поэтому увеличение налогов может негативно отразиться на доходах, в том время как уменьшение может увеличить доходы.

Таблица 26 - Расходы по налогам (в тыс. тенге)

Наименование	Отчетный месяц, факт (март)		Факт за период с начала года	
	Начисленные	Уплаченные	Начисленные	Уплаченные
НДС				24 500,00
НДС за нерезидента				2 500,00
Имущественный налог			1 353,10	1 335,80
Земельный налог			350,40	1 968,80
Налог на транспорт				
Индивидуальный подходный налог		12 000,00		35 950,00
Индивидуальный подходный налог с доходов нерезидента				
Плата по пользование земельными участками			1 061,00	
Прочие налоги		49,60	129,10	227,20
Итого:	-	12 050,00	2 894,00	66 482,00
Примечание: составлено автором				

В составе прочих расходов предусматриваются такие статьи расходов, как зарплата вспомогательного персонала с отчислениями, коммунальные услуги,

расходы по благоустройству, на студенческие мероприятия и прочие (таблица 27).

Таблица 27 - Прочие расходы (в тыс. тенге)

Наименование статей	2014 факт	2014 план
Зарплата и соответствующие отчисления	204	620
Износ и амортизация	3 170	9 540
Расходы по ремонту зданий	1 566	6 894
Коммунальные услуги	9 354	26 747
Связь и интернет	10	27
Расходы на студенческие мероприятия	3	1 175
Расходы по благоустройству		-
Налоги и другие обязательные платежи в бюджет		1 376
Расходы по займу, возмещаемые фондом Даму		-
Ремонт, техобслуживание оргтехники		-
Прочие	1 604	4 144
Итого:	15 911	50 523
Примечание - составлено автором		

В составе управленческой отчетности расходы на ремонтные работы показываются по факту, так как не всегда их можно запланировать заранее, так как некоторые виды ремонтных работ могут производиться по форс-мажорным обстоятельствам. Остальные виды ремонта планируются заранее, в соответствии со сроками износа, что облегчает процесс прогнозирования расходов (таблица 28).

Таблица 28 - Ремонтные работы по состоянию на отчетный период 31 марта 2015г. (в тыс.тенге)

Название	Виды работ	Сумма договора	Факт. оплачено	Факт. выполнено	Статус выполненных работ	Договор
Компания А	Замена замков на окнах в санузлах ГУКа, (каб.124,138,443,446,512)		813	813	100%	Без договора
Компания Б	Автомобильный паркинг	389 800	69 554	66 055		Договор №XXX
Компания В	Ремонт сан.узлов в УЛК-2, ГУКе 2 этаж		457	457		Без договора
Итого:			70 824	67 325		
Примечание - составлено автором						

Расходы по реализации связаны с имиджевой политикой вуза, представительскими, командировочными расходами, расходами на рекламу и

заработную плату сотрудников соответствующих подразделений с отчислениями (таблица 29).

Таблица 29 - Расходы по реализации (в тыс. тенге)

Наименование	Отчетный месяц, факт (март)	Факт за период с начала года 1 квартал
Брокерские услуги		
Зарплата и соответствующие отчисления		
Командировочные расходы		
Реклама и рекламные материалы	1 565,51	5 513,41
Материальные расходы		
Налоги и другие обязательные платежи в бюджет		
Таможенные расходы		
Услуги по экспорту		
Износ и амортизация		
Прочие расходы		
Итого:	1 565,5	5 513,4
Примечание - составлено автором		

Отчет о прибылях и убытках в составе управленческой отчетности имеет специфическую форму по центрам ответственности и дохода, так как все подразделения, приносящие основной доход, должны составлять свои планы в соответствии с полученным результатом.

Таблица 30 - Бюджетный отчет о прибылях и убытках (в млн. тенге)

Наименование	Факт за март	План за март	Факт за период с начала года 1 квартал	План за период с начала года 1 квартал	Отклонение, %
1	2	3	4	5	6
Доход от реализации продукции и оказания услуг	272	276	815	843	(0,01)
Бакалавриат	198	207	587	621	(0,05)
Магистратура	29	29	90	87	0,02
Докторантура PhD	5	5	16	15	0,06
Программы МБШ	20	16	61	55	0,18
Военная кафедра	4	5	14	15	(0,01)

Продолжение таблицы 30

1	2	3	4	5	6
Прочее	14	12	46	47	0,09
Себестоимость реализованной продукции и оказанных услуг	163	182	499	546	(0,12)
Бакалавриат	105	130	301	390	(0,23)
Магистратура	21	19	101	56	0,12
Докторантура PhD	8	3	13	10	0,56
Программы МБШ	10	12	28	38	(0,27)
Военная кафедра	2	3	7	10	(0,56)
Прочее	14	12	47	38	0,12
Валовая прибыль	109	93	315	296	0,15
Расходы на реализацию продукции и оказания услуг	1	3	5	9	(1,01)
Административные расходы	78	71	222	217	0,09
Износ и амортизация	18	17	54	51	0,06
Прочие расходы	12	0,1	40	12	0,68
Прочие доходы	160	28	212	84	0,83
Результаты операционной деятельности – ЕВИТ	159	25	204	90	0,84
Финансовые доходы	6	2	17	7	0,59
Финансовые расходы	5	5	13	16	0,06
Прибыль до налогообложения	159	22	208	82	0,86
Корпоративный подоходный налог					
Сальдированно отложенные налоговые обязательства и активы					
Прочее					
Прибыль/убыток за период	159	22	208	82	0,86
ЕВИТДА	177	42	258	142	
Примечание - составлено автором					

Помимо доходов, расходы также, могут быть спланированы заранее, в соответствии с уже сложившимися данными или прогнозируемыми статьями расходов.

Таким образом, управленческая отчетность представляет собой внутреннюю отчетность об условиях и результатах деятельности структурных подразделений вуза, отдельных направлениях его деятельности, а также результатах деятельности по подразделениям.

Управленческая отчетность обладает определенными отличительными от финансовой отчетности характеристиками, так как она:

– более подробная, например, содержит информацию по отдельным видам услуг, центрам ответственности или дохода и так далее, которая обычно не разглашается сторонним организациям;

– более масштабна и включает как будущие, так и прошлые расходы, доходы и прибыль;

– характеризует потенциальный эффект от еще не принятых решений, таких как возможности инвестиций, внедрение новых услуг или увеличение продаж;

– структура и содержание управленческой отчетности в большей степени зависят от специальных требований к управленческим решениям и коммуникациям в конкретной компании, нежели от инструкций по финансовой отчетности.

Удовлетворение оперативных информационных потребностей внутри вузовского управления путем предоставления стоимостных и натуральных показателей, позволяющих оценивать, планировать и прогнозировать, контролировать финансовую деятельность структурных подразделений вуза или отдельных направлений его деятельности, а также высших руководителей является основной целью составления управленческой отчетности.

Цель составления внутренней отчетности зависит от ее периодичности и форм, а также набора показателей. Аккуратность и объем приводимых данных зависят от организационно-технологических и экономических особенностей, присущих объекту управленческого учета. Исходя из этого, разработка внутренней отчетности является главной задачей вуза. Содержание, формы, сроки и обязанности представления этой отчетности, а также пользователи зависят от сферы деятельности вуза (технический, экономический, медицинский).

Внутренняя отчетность - это первичный материал для проведения управленческого анализа, но еще не результат. Управленческий анализ является важнейшим элементом управленческого учета. На основе внутренней отчетности можно дать общую оценку результатов деятельности центров финансовой ответственности, судить о степени достижения стратегических целей и правильности принятых оперативных управленческих решений [91].

Ознакомление персонала предприятия с данными управленческой отчетности улучшает отношения в коллективе, формирует уверенность работников в своем положении.

Разработка управленческой отчетности это скорее организаторская, а не экономическая, задача, и она требует системного подхода. В этом случае наиболее приемлем пошаговый подход к процессу составления управленческой отчетности.

Таблица 31 - Матрица пользователей управленческой отчетности

Ответственное лицо	Отчет о прибылях и убытках	Отчет о доходах подразделений	Отчет по дебиторской задолженности	Отчет по расходам
Ректор	Смотрит итог по прибыли	Смотрит итог по каждому подразделению	Смотрит итог по просроченной задолженности	Сравнивает общую сумму расходов с доходами Не нужно: расшифровка расходов по мелочам. Нужно: отделить расходы на образовательные услуги от административных расходов.
Проректор по финансам	Смотрит сумму продаж по каждому подразделению	Смотрит сумму продаж по каждому менеджеру. Нужно: количество новых клиентов по каждому менеджеру	Смотрит просроченную и общую задолженность по каждому менеджеру	Смотрит сумму производственных и непроизводственных расходов, рекламных, представительских и командировочных расходов.
Проректор по академическим вопросам	Смотрит сумму продаж по каждому подразделению	Смотрит сумму поступлений по каждому менеджеру. Нужно: количество студентов по каждому менеджеру	Смотрит просроченную и общую задолженность по каждому менеджеру	Смотрит сумму производственных расходов и выявляет «узкие места». Не нужно: непроизводственные и административные расходы. Нужно: среднемесячная зарплата профессорско-преподавательского состава; административные расходы деканатов, кафедр.
Проректор по науке	Смотрит сумму продаж по науке.	Смотрит сумму поступлений по каждому менеджеру.	Смотрит просроченную и общую задолженность по каждому менеджеру	Смотрит сумму непроизводственных расходов на науку. Не нужно: производственные расходы. Нужно: административные расходы на развитие науки
Примечание - составлено автором				

Для того чтобы рационально составить управленческую отчетность, необходимы следующие шаги:

1 Составить список финансово-ответственных топ-менеджеров, которым нужно и можно использовать управленческую отчетность;

2 Собрать существующую управленческую отчетность в том виде, в каком она есть;

3 Составить матрицу для управленческой отчетности:

- пользователи отчетов и виды отчетов,
- необходимые данные по отчетности и т.д.

На данном этапе вырисовывается картина «как есть» и из нее необходимо отобрать все наиболее рациональное, чтобы в новой управленческой отчетности было все необходимое;

4 Составить управленческий классификатор или бюджет доходов и расходов (БДР), движения денежных средств (БДДС), бюджета инвестиций (БИ) и статей для учета оборотов между статьями баланса;

5 Далее, для создания управленческой отчетности необходимо **принять решение, какие еще аналитические справочники нужны** для составления управленческой отчетности;

6 Для создания управленческой отчетности нужно **сделать основные формы отчетности:** БДР, БДДС, Баланс;

7 Сделать **остальные формы управленческой отчетности** на базе статей оборотов, аналитических справочников, аналогичные тем, что уже используются в вузе. Затем сравнить с материалами аналогичных вузов и предложить дополнительные формы управленческой отчетности, если в них есть необходимость;

8 Добавить в созданные отчеты **формулы и вычисляемые значения.** На этом шаге управленческая отчетность уже начинает приобретать почти законченный вид;

9 **Сформировать (или заполнить) формы управленческой отчетности реальными данными за один и тот же месяц.** Согласовать получившиеся заполненные формы с исполнителями, которые ранее составляли управленческую отчетность;

10 **Согласовать заполненную отчетность с пользователями** по списку из таблицы 32. Процесс может оказаться итеративным, т.е. управленческую отчетность нужно будет дodelывать по замечаниям.

Таким образом, управленческая отчетность составляется поэтапно и с учетом потребностей пользователей из числа руководителей, ответственных за принятие будущих управленческих решений. Важно, при составлении управленческой отчетности, на каждом этапе следить за правильностью заполнения отчетности. При тщательном выполнении всех «заданий», управленческая отчетность будет составлена грамотно.

3 МЕТОДИЧЕСКИЕ РЕКОМЕНДАЦИИ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА ЗАТРАТ В КОММЕРЧЕСКИХ ВУЗАХ РЕСПУБЛИКИ КАЗАХСТАН

3.1 Методология организации управленческого учета на основе теории обстоятельств

В последнее время в исследованиях появились новые приемы и подходы управленческого учета, которые в большинстве случаев соответствуют сегодняшней конкурентной бизнес-среде в сфере образования. Стратегический управленческий учет и оперативный управленческий учет как система целостного управленческого учета, имеют свою специфическую методологию и принципы.

Тем не менее, исходя из исследований отечественных и зарубежных ученых, методологические аспекты управленческого учета в основном сводятся к анализу поведения затрат и описанию методов расчета затрат на производство. Существующая методология управленческого учета в коммерческих организациях позволяет использовать полученную оперативную информацию для определения прибыльности различных сегментов и принятия решений по вопросам политики продвижения продукции, расширения рынков сбыта и ценообразования. Следует отметить, что ввиду специфики образовательной деятельности, не все методы управленческого учета подходят для вуза.

Недостаточность или отсутствие информации о влиянии внешних факторов приводит к тому, что менеджеры, имеющие неполную информацию, часто принимают неправильные решения, чтобы повлиять на внутренние показатели организации. Если в краткосрочной перспективе это приводит к видимому улучшению финансовых показателей, то в долгосрочной перспективе, предприятие может утратить контроль над рынком, так как не были приняты во внимание тенденции его трансформации. Поддержка стратегического управления в организации требует введения в систему управленческого учета более обширного круга показателей методов анализа и контроля, определяющих эффективность бизнеса. Вследствие чего это приведет к необходимости введения в систему управленческого учета организации показателей, которые характеризуют изменение рыночной ситуации.

Теория сопряженных обстоятельств Лоуренса-Лорша является одним из инструментов, используемых в современных теориях организации, который применяется для выявления и решения проблем в различных ситуациях. Данная теория описывает соответствие между внутренними и внешними условиями характеристиками компании, индивидуальными предрасположенностями работников [93].

Исследования Дж. Лорша и П. Лоуренса направлены на изучение плохо предсказуемой и быстро изменяющейся внешней среды, которая оказывала

влияние на внутренние параметры самой организации. Данное исследование было направлено не на поведение главного руководителя компании, а на восприятие поведения значительной группы топ-менеджеров, что и повлекло рассмотрения двух видов системного функционирования компаний:

– Во-первых, по мере своего увеличения, системы начинают распределяться по частям, вследствие чего их основная задача разбивается на несколько частей. Для обеспечения жизнеспособности основной системы, необходимо эти части связать между собой.

– Во-вторых, данные системы быстро адаптируются к внешним условиям.

В своих исследованиях П. Лоуренс и Дж. Лорш идентифицировали три измерения развития различий систем, которые включают в себя: ориентацию на определенные или различные цели, временную зависимость или безотлагательность проблем и межличностную направленность.

Чтобы развить свою идею, авторы использовали понятие компании как открытой системы, действия работников которых определены их личностными характеристиками поведения, поставленной перед ними задачей и формальными и неформальными правилами (рисунок 15).

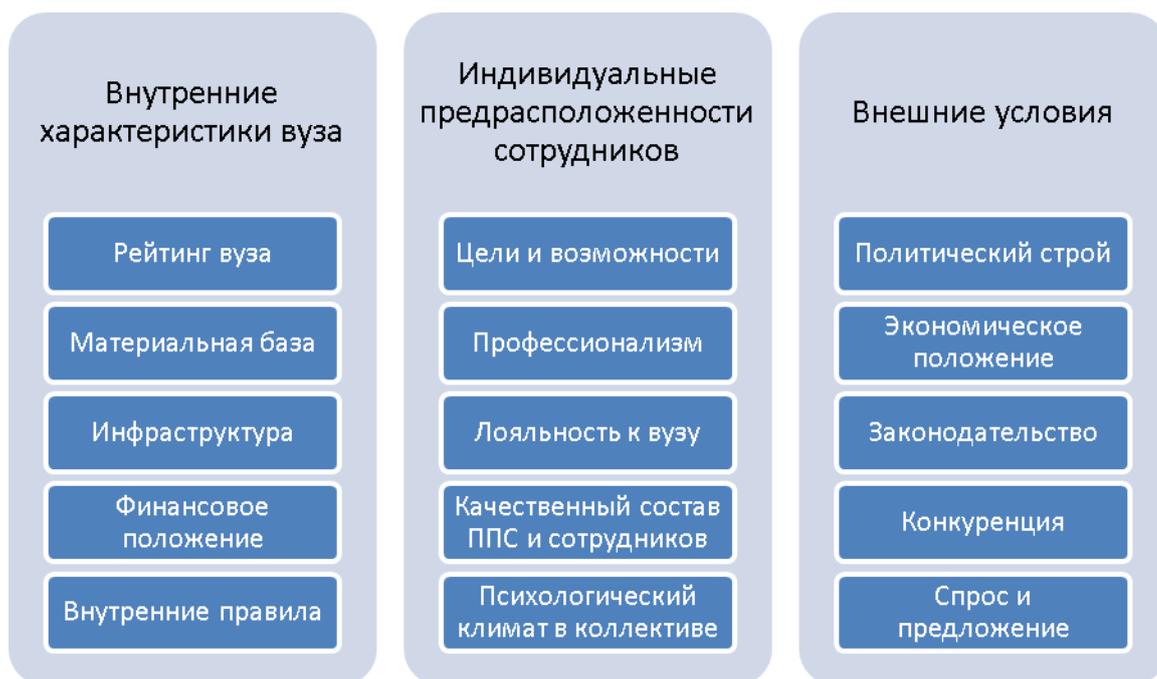


Рисунок 15 -Теория сопряженных обстоятельств Лоуренса-Лорша: составляющие элементы для вузов

Примечание - составлено автором на основе источника [93]

Если интерпретировать глубже теорию сопряженных обстоятельств, то можно проследить закономерность изменения всех составляющих в зависимости от изменения внешней среды.

Влияние политического строя на внутренние характеристики вуза и индивидуальные предрасположенности сотрудников осуществляется следующим образом:

- Меняется цель и методика образования;
- Качественный состав преподавателей (Китай, «Культурная революция» 1965-1975 годы) и их идеология;
- Психологический климат (тоталитарные режимы всех времен и стран);
- Рейтинг вуза становится значимым фактором.

Влияние экономического положения в стране, регионе и в мире также влияет на образовательный процесс:

- Материальная база может быть недостаточной для обеспечения образовательного процесса (бедные страны и регионы, а также годы «Великой депрессии» 1929-1939 годы);
- Качественный состав преподавателей и обучающихся меняется;
- Финансовое положение вузов дестабилизируется или улучшается;
- Инфраструктура видоизменяется [94].

Законодательство страны или союза стран также оказывает влияние на образовательный процесс и деятельность вузов, например:

- Стандарты образования изменяются, что приводит к изменениям внутренних правил, регламентов, качественного и количественного профессорско-преподавательского состава;
- Расходы вуза зависят от налогового законодательства;
- Доходы вуза также могут изменяться в соответствии с установленными нормами и лимитами.

Конкурентная среда и конкуренция оказывают влияние на деятельность вузов:

- В период глобализации, когда доступны многие виды образования в разных странах, усиливается конкуренция между вузами на территории страны, в том числе и за ее пределами;
- Изменяется профессорско-преподавательский состав в связи с привлечением иностранных специалистов или отечественных кадров с зарубежным образованием;
- Меняется состав и объем статей расходов в связи с необходимостью улучшения материально-технического состояния вуза;
- Требуется постоянное поддержание высокого рейтинга вуза, вследствие чего необходимо проходить различного рода аккредитации, аттестации, что также увеличивает расходную часть бюджета.

Спрос и предложение на рынке образовательных услуг также влияет на внутренние характеристики вуза и индивидуальные предрасположенности сотрудников, так как от данных параметров зависит поступление финансовых средств, политика ценообразования и конкурентоспособность вуза. При этом

доходы вузов напрямую зависят от спроса и предложения на рынке образовательных услуг.

Таким образом, практически все внешние условия влияют на расходы и доходы вуза, что вызывает необходимость рассмотрения их влияния на доходную и расходную часть бюджета в первую очередь.

Особенность использования концепции сопряженных обстоятельств заключается в том, что в классической теории управления доминировала идея универсальности. То есть, предполагалось, что результативная концепция управления в определенной одной компании, стиль лидерства или бюрократическая структура, будет действенна и в другой организации. Однако в системе образования появились альтернативные убеждения, или принцип определенных обстоятельств, когда появившиеся в обусловленные моменты времени в компании факторы могут быть рассмотрены как уникальные. В учебных пособиях такие обстоятельства предоставлены как «кейсы», «практикумы» или «случаи из практики». Обучение менеджменту предполагает анализ большого числа разнообразных ситуаций, поэтому универсальных принципов не существует. В определенной новой ситуации менеджер должен принять решение об использовании наиболее результативных методов воздействия, которые объединяет концепция теории сопряженных обстоятельств. Благоприятное решение возникающих в компаниях проблем зависит от способности менеджеров определять основные характеристики в текущей ситуации (рисунок 15).

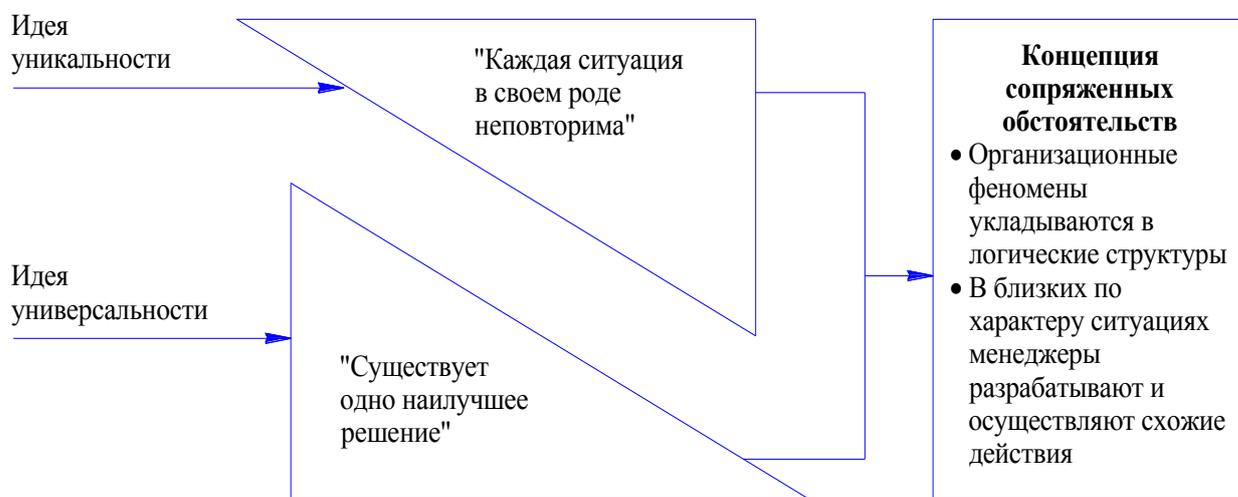


Рисунок 16 - Менеджмент и теория сопряженных обстоятельств

Примечание - составлено автором на основе источника [35, с.604]

В соответствии с концепцией сопряженных обстоятельств действенные в определенной ситуации методы не всегда показывают такие же хорошие результаты в других условиях. Наиболее важными сопряженными обстоятельствами любого вуза или организации являются сфера деятельности, новые IT технологии и культуры различных стран. Примером служит практика

менеджмента в высоко-развивающейся и стабильной отрасли, так как она будет совершенно иной.

В управленческом учете данная концепция работает аналогично, так как вузы находятся примерно в одинаковых условиях, представлены в отрасли «образование», используют современные технологии в образовательном процессе и используют предыдущий опыт, культуру и методологию ведения обучения.

Как правило, основное внимание стратегического учета в равной степени направлено на внутреннюю и внешнюю среду, когда как оперативный учет в основном направлен на внутреннюю отчетность деятельности высших учебных заведений.

Изучение внешней среды и ее влияния на успешное управление организацией имеет свои ограничения, представленные в работах Джоан Вудворда, которые определили ситуационный подход к решению вопросов управления. Суть ситуационного подхода выявляет связь между технологией, структурой и производительностью труда [93, с. 278].

Для вуза, как любой организации, эта связь действенна, так как организационная структура вуза и применяемые технологии напрямую влияют на производительность труда преподавателей и сотрудников. Многие стили управления, апробированные и имеющие хорошие характеристики, могут не сработать в конкретной организации и в конкретной ситуации.

Как правило, руководитель не способен изменить свой стиль управления, значит, его нужно направлять в такие условия, где он сможет лучше проявить себя. В условиях, когда цели и задачи управления четко определены, то служебные полномочия значительны, соответственно отношения с подчиненными становятся более благоприятными. Если условия не благоприятны, руководству, целесообразнее использовать инструментальный стиль управления.

Инструментальный стиль руководства подходит для умеренно благоприятных ситуаций, когда отсутствует полная власть, чтобы обеспечить необходимый уровень сотрудничества с подчиненными, так как он, направлен на поддержание человеческих отношений среди работников. В такой ситуации использование инструментального стиля увеличит возможности руководителя в компании и сделает его более влиятельным.

Еще одним из вариантов ситуационного подхода служит модель «путь – цель», созданная Митчелом и Хаусом [93, с. 441]. Особенностью этой модели является то, что руководитель может побуждать и направлять подчиненных работников к достижению целей компании, а так же, воздействовать на пути достижения установленных целей, следствием чего, первостепенная задача руководства состоит в том, чтобы разъяснить, какие условия и оплаты труда смогут получить подчиненные, если будут работать ответственно и лучше.

Разработанная Бланшаром и Херсли теория жизненного цикла является еще одним из примеров ситуационного подхода [93, с. 564]. Данная теория

основывается на применении управляющим односторонней коммуникации, когда он объясняет работнику, что он должен сделать и как проявить свои качества.

Исходя из исследования Бланшара и Херсли, можно выделить основные четыре стиля руководства:

1 Стиль участника – руководитель и подчиненные в процессе принятия решений участвуют через двухстороннюю коммуникацию.

2 Приказывающий стиль или принцип односторонней коммуникаций, основанный на указаниях подчиненным, как им необходимо выполнять поставленные задачи.

3 Стиль продавца, который стремится направить подчиненных психологически «закупать» те решения, которые им необходимо выполнить, при помощи двухсторонней связи и социо-эмоциональной поддержки работников.

4 Делегирующий стиль, в котором руководитель поручает и передает свои полномочия, так как уровень подчиненных высококвалифицированный.

Однако Иеттон и Врум в своих работах выделили пять стилей руководителя компании:

1 Самостоятельно принимает решения;

2 Объясняет работникам текущую проблему, выслушивает их мнения и принимает решения;

3 Объясняет проблему подчиненным, принимает во внимание их мнения и с учетом этого принимает окончательное решение;

4 Вместе с работниками обсуждает проблему, и формируется общее мнение по решению проблемы;

5 Постоянно контактирует с определенной группой работников, которая согласовывает решение с коллективом, или принимает лучшее предложенное решение независимо от его автора [93, с. 389].

Основные параметрами при выборе стиля руководства являются:

– единоличное решение, что руководитель получит поддержку;

– обусловленность проблемы;

– достоверность информации и квалификационного опыта у работников;

– уровень требований, предъявляемых к принятию решения;

– взаимосвязь работников с делами компании;

– личный интерес исполнителей;

– возникновение конфликтов в результате принятого решения.

Данные стили применимы к вузам, которые действуют по правилам любой организации. При этом особенность вузов проявляется в том, что существует четкая иерархия подчинения, при которой решение производственных вопросов происходит в строго регламентированных группах: ректорат, ученый совет, совет попечителей, деканат и так далее по соподчиненности.

Но, несмотря на преимущества теории сопряженных обстоятельств, и ситуационного подхода, следует помнить, что управление, как со стороны

менеджмента, так и учета, требует макро интегрированного подхода. Руководителям вузов всегда нужно выбирать такие научные подходы, концепции, методы и другой инструментарий управления, которые лучше всего соответствуют текущим и долговременным целям университета, а также особенностям сферы образования.

Структурная схема вуза, часто отображается в плоской двухмерной организационной блок-схеме. Данные блок-схемы включают в себя модели, помогающие увидеть сложную взаимосвязь между отдельными подразделениями, структурными единицами в высшем учебном заведении. При более точном отображении структуры, помог бы «мобайл» — передвижное изображение, а не устоявшаяся блок-схема. Если руководство заменит один элемент или какую-то одну часть управления, другие взаимосвязанные части в определенной степени испытают воздействие этих перемен. Эти изменения могут сказаться на будущей эффективности вуза в целом.

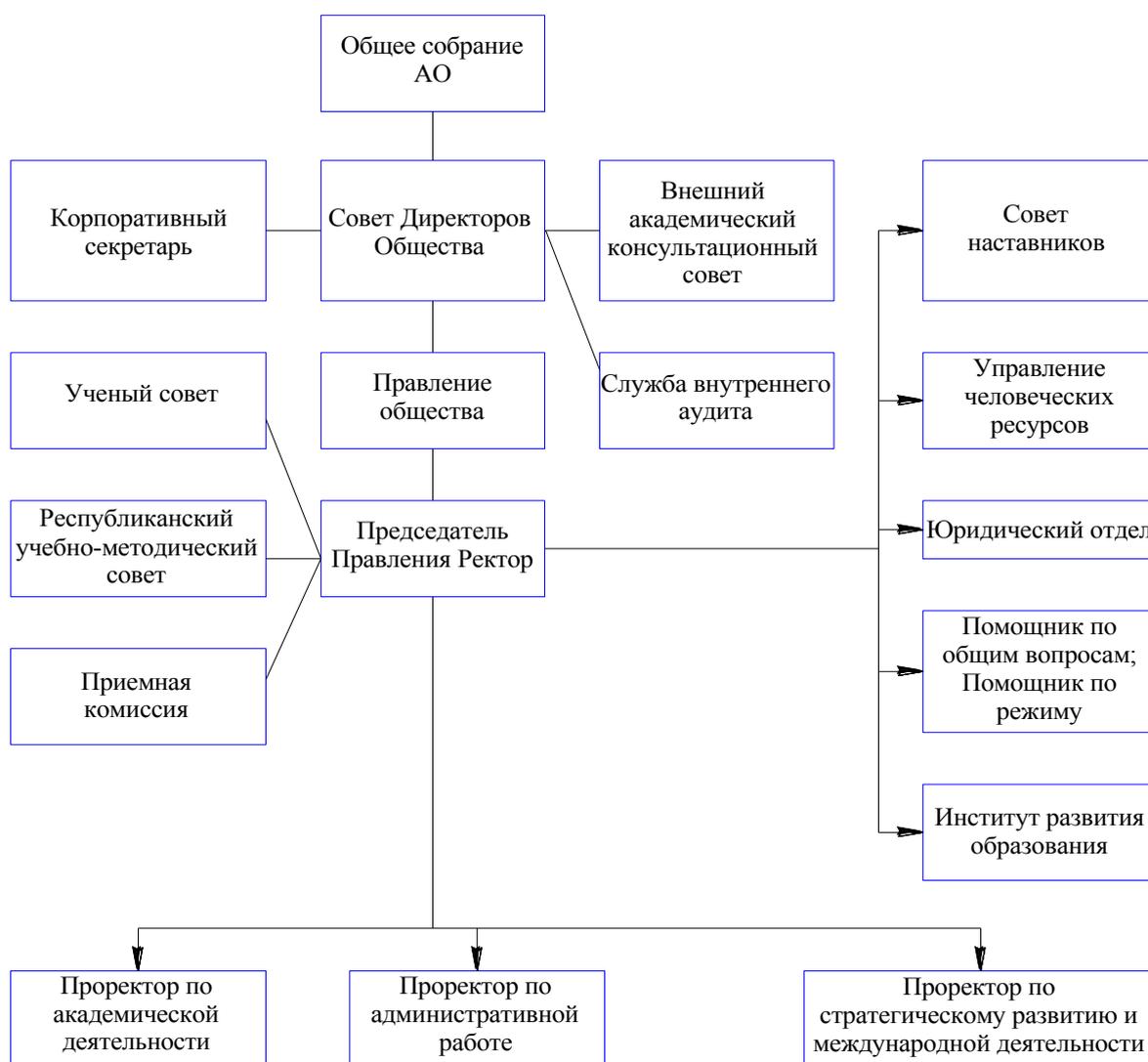


Рисунок 17 - Организационная структура вуза

Примечание - составлено автором на основе источника www.neu.kz

Один из теоретиков системного управления — Дж. Пол Гетти определил: «Управление как бизнес», а бизнес, не зависимо от сферы деятельности, означает: оказать услуги, имеющие определенную коммерческую ценность [93, с.452].

Основным недостатком использования различных подходов управления вуза им заключается в том, что руководители акцентируют особое внимание только на какой-то одной важной текущей цели или нескольких задач, а не рассматривают эффективность управления вузом как основу, зависящую от многих различных факторов.

Для руководителей вузов, применение теории систем к управлению, облегчило задачу увидеть его в единстве составляющих ее частей.

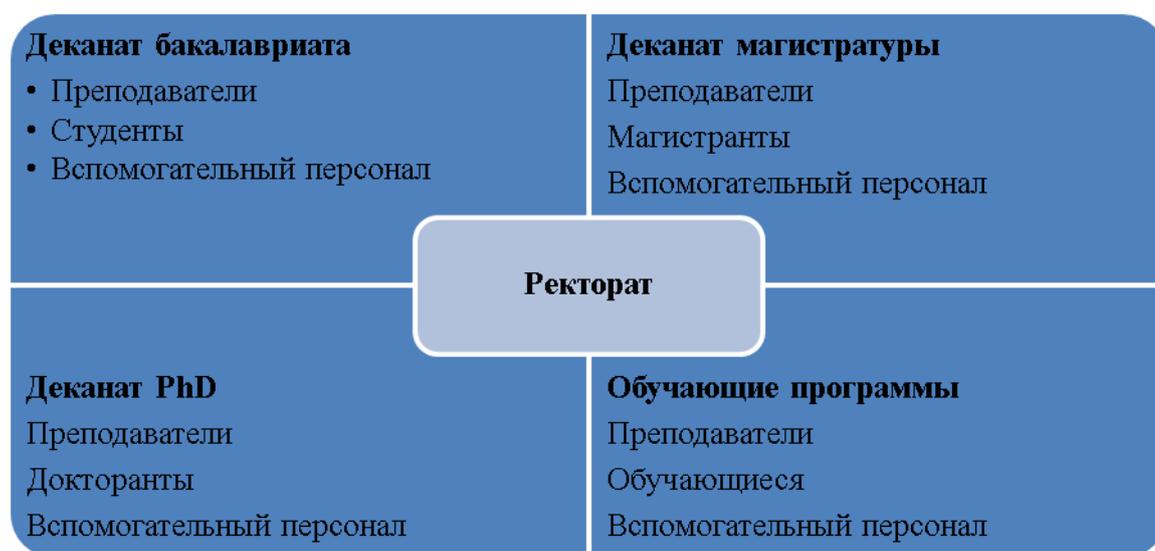


Рисунок 18 - Взаимодействие руководства с учебным процессом и подразделений

Примечание - составлено автором

Схематичное изображение взаимодействия руководства учебным процессом и подразделений на рисунке 18 показывает взаимодействие ректората вуза с его подразделениями и взаимодействие подразделений между собой.

Помимо ректората работа вуза определяется Ученым советом, который принимает наиболее важные вопросы, связанные с научной, информационной, имиджевой и стратегической политикой вуза (рисунок 19).

Каждое управленческое звено решает определенные задачи, связанные с оперативной и стратегической деятельностью вуза. Исполнителями решений ректората и ученого совета являются все подразделения вуза, ответственные за исполнение конкретных задач.



Рисунок 19 - Взаимодействие ученого совета и исполнителей его решений
Примечание - составлено автором

Одним из управленческих структур, как правило, в частных вузах является Совет учредителей, деятельность которого направлена на решение стратегических вопросов вуза. Совет учредителей состоит из независимых членов, которые зарекомендовали себя успешными бизнесменами, в том числе в области образования, грамотными и креативными организаторами. Многие вопросы стратегии вуза и его имиджа могут быть рекомендованы именно такими членами Совета учредителей.

Основными вопросами, которые должны определить для себя современные вузы являются следующие:

- Каковы должны быть доходы и, соответственно, стоимость обучения, которые могут покрыть расходы вуза, как на обеспечение учебного процесса, так и на содержание обслуживающих образовательный процесс подразделений;

- Какой должна быть стратегия вуза для привлечения наибольшего количества обучающихся, студентов, магистрантов и докторантов в соответствии с имеющимися учебными площадями;

- Какими должны быть оптимальные расходы периода, то есть на содержание администрации и вспомогательного персонала, на реализацию услуг и на выплаты по кредитам, чтобы вуз не имел дисбаланса в статьях расходов;

- Как реагировать на изменения внешней среды, влияющие на статьи доходов и расходов, для их оптимизации;

- Какой должна быть ценовая политика в условиях конкуренции и в соответствии с требованиями законодательства страны, лимитирующей или устанавливающей минимальную стоимость за обучение;

- Как создать оптимальные условия для увеличения производительности труда преподавателей и сотрудников, не противореча требованиям по охране

труда, трудового законодательства, лимитов соотношения преподавателей и студентов и т.д.[95].

Таким образом, как следует из поставленных вопросов, все проблемы сводятся к расходам и доходам вуза, которые следует привести в соответствие с требованиями законодательства и оптимизировать для улучшения эффективности работы вуза как коммерческой организации.

3.2 Организация учета по центрам финансовой ответственности, повышение уровня стратегического контроля в коммерческих вузах

Первый шаг на пути к созданию эффективной системы бюджетирования, это формирование финансовой структуры в вузе, а именно выделение ЦФО - центров финансовой ответственности. Каждое подразделение вуза вносит свой вклад в окончательный финансовый результат для привлечения дохода от оказания образовательных или по выплатам текущих расходов. Подразделение должно нести финансовую ответственность за свои действия, реализовывать внутреннее планирование ЦФО и отчитываться по финансовым результатам. Исходя из этого, процесс бюджетирования построен на делегировании ответственности [96].

Разделение финансовой ответственности между подразделениями высшего учебного заведения, позволит определить, кто и за что отвечает, получить возможность оценки финансовых результатов для оперативной координации действия подразделений. Позволит создать для реализации ряд поставленных задач, выстроенную систему мотивации сотрудников. Основная задача руководителя подразделения фокусировать внимание на результатах работы порученного ему центра ответственности, что позволит повысить обоснованность и оперативность принятия управленческих решений. Наряду с этим, у ректора и совета директоров, появится время для осуществления стратегических целей и задач.

Исходя из понимания, что бюджетирование является технологией управления, а бюджет как инструмент управления, вуз в данном случае является объектом управления. Высшее учебное заведение как объект управления и как предприятие на коммерческой основе, можно рассматривать как совокупность текущей и инвестиционной деятельности. Текущая деятельность, включает в свой состав создание и реализацию услуг, связанную с расходами (затраты на оказание услуг и на реализацию) и доходами от реализации образовательных работ или услуг. Прибыль или убыток от текущей деятельности определяется разницей между текущими доходами и текущими расходами [96]. Инвестиционная деятельность вуза, как правило, связана с основной деятельностью, так как вуз, как образовательное учреждение, может инвестировать в науку, новые технологии. Таким образом, развивалась связь науки и производства в Стенфордском университете, в лабораториях которого начиналась деятельность известной компании Hewlett-Packard [30].

Центром инвестиций в вузе также может быть структурное подразделение, отвечающее за эффективность инвестиционной деятельности. Бюджет инвестиций и прогнозный баланс для данного типа ЦФО выступают как инструменты бюджетного управления. В масштабах вуза, иногда ЦФО определяют как центр прибыли и инвестиций, так как центр инвестиций совпадает с целями центра прибыли.

Главная ответственность за доходы в вузе, ложится на подразделения, которые оказывают образовательные услуги. Это факультеты, деканаты или департаменты, которые непосредственно занимаются образовательной деятельностью. Остальные подразделения имеют вспомогательные функции, связанную с обслуживанием центров прибыли.

Расходы несут все подразделения, но в большей мере деканаты и департаменты, которые непосредственно работают с клиентами вуза. В большинстве случаев прибыль консолидируется для всего вуза, а решения по ее распределению определяет руководство вуза.

Для запланированных им финансовых показателей, являющихся составной частью финансового результата вуза в целом тип центра финансовой ответственности определяет ответственность и права структурного подразделения.

Финансовая структура вуза представляет собой, совокупность взаимосвязанных и соподчиненных центров ответственности, которая основывается на базе организационно-функциональной структуры, но редко когда с ней совпадает.

В частности, несколько подразделений вуза могут определяться как один центр финансовой ответственности (например, деканаты или департаменты), в то же время, несколько центров финансовой ответственности в рамках одного единого структурного подразделения (например, кафедры).

При выделении центра финансовой ответственности в вузе нужно принимать во внимание возможность четкого определения перечня услуг, предоставляемых клиентам или внутренним структурным подразделениям самого вуза. Финансовая самостоятельность характерна для центра финансовой ответственности, то есть его руководитель должен управлять и определять финансовые результаты ЦФО. Сама же деятельность центра финансовой ответственности контролируется и планируется через систему ключевых показателей KPI [97].

На рисунке 20 показана отдельная структура ЦФО по центрам прибыли и затрат, которая демонстрирует разделение обязанностей между центрами, которые взаимодействуют в процессе оказания образовательных услуг в вузе.

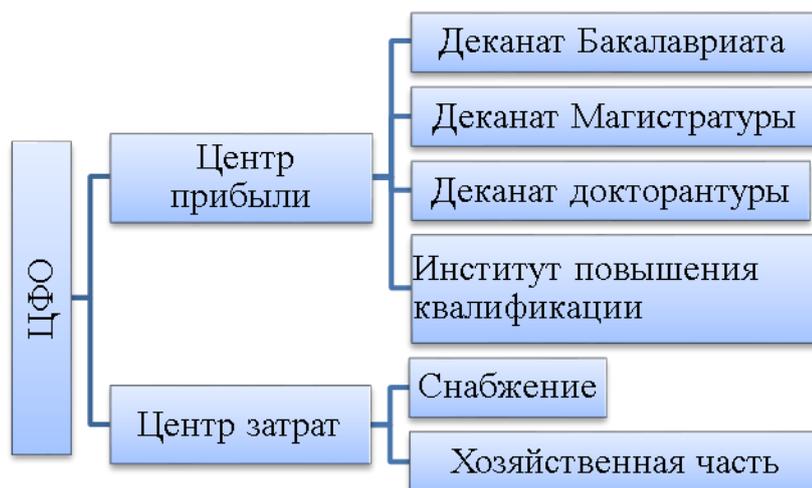


Рисунок 20 - Структура ЦФО по центрам прибыли и затрат
Примечание - составлено автором

Следовательно, образуется иерархия центров финансовой ответственности вуза, обуславливающая финансовую структуру, которая может быть намного сложнее и иметь взаимосвязь между различными центрами финансовой ответственности на разных этапах образовательной деятельности. Организованный набор центров финансовой ответственности и их иерархия закрепляется внутренними регламентными документами вуза, включающие в себя описание типов центров финансовой ответственности, состав и иерархию, обязанности руководителей, порядок бюджетирования и финансового учета результатов деятельности университета на основе применения сбалансированной системы основных показателей.

Каждое подразделение в соответствии со своими функциями разрабатывает собственный бюджет, который должен быть интегрирован в общий бюджет вуза. С одной стороны, это влияет на выполнение общих целей вуза, а с другой стороны, дает возможность осуществлять сравнительный анализ между подразделениями и выявлять наиболее прибыльные из них.

Выделение центров финансовой ответственности, это лишь одна из нескольких составляющих в полном процессе бюджетного управления. Основными составляющими бюджетного управления являются:

- Введенная система основных показателей эффективности по центрам финансовой ответственности;
- Разработанная бюджетная модель, которая определяет состав и взаимосвязь показателей бюджетных форм;
- Установленный бюджетный регламент, который описывает методику плано- фактного и факторного анализа реализации бюджетов и т.д.

Основными показателями для центра доходов являются денежные поступления от оказания образовательных услуг, объемы затрат на него, связанных с реализацией услуг, состояние дебиторской задолженности, а так

же, затраты на собственное содержание и другие не менее важные аспекты образовательной деятельности.

В основные показатели центра затрат входят: объемы выполняемой работы (активная и пассивная нагрузка), а так же качественные показатели по поддержанию надлежащей образовательной инфраструктуры, величина и структура затрат на обслуживание учебного процесса и ее себестоимость на один аудиторный час, показатели эффективности использования средств и трудовых ресурсов и т.д.

Основные показатели деятельности центра прибыли оцениваются по всем вышеуказанным показателям центра затрат, а также по его экономической и финансовой эффективности текущей деятельности, включающей: рентабельность центра, структуру оборотного капитала, ликвидность и доходность активов подразделения. Для вуза это в основном, рентабельность, доходность активов и финансовая составляющая.

На ряду с этим, к показателям центра прибыли и инвестиций в дополнение к перечисленным данным, относятся: коэффициенты эффективности инвестиционной деятельности, ROI, период окупаемости, а так же, финансового состояния: коэффициенты финансовой устойчивости и независимости высшего учебного заведения в целом.

Основой для построения эффективной бюджетной модели служит система основных показателей эффективности деятельности центра финансовой ответственности. Одна часть, из которых может напрямую разноситься в бюджетные формы, а другая косвенно относиться к бюджетным показателям, например, показатели рентабельности - описанные во второй главе. Немаловажной базой для формирования бюджетных заданий служат показатели эффективности при использовании модели бюджетирования «сверху вниз». Во всяком случае, при определении основных показателей эффективности ЦФО нужно принимать во внимание, что они должны быть включены как отдельные параметры в систему учета вуза, иметь численное значение, носить однозначный характер [98].

Для осуществления управленческого учета и отчетности особенно важно контролировать все процессы, причем контроль должен осуществляться на постоянной основе и проводиться системно. Это означает, что вся текущая деятельность вуза и подразделений должны координироваться и контролироваться сверху донизу. При этом задача контроля заключается не в выявлении разовых нарушений, а в нахождении системы нарушений или «узких мест», которые следует устранить и не допускать в будущем.

Наиболее часто встречающиеся недоработки в вузах связаны с методической работой, то есть с постоянными изменениями форм отчетности, учебно-методических комплексов дисциплин, изменениями стандартов и других основополагающих составляющих учебного процесса. Для устранения рутинной работы профессорско-преподавательского состава и создания креативной обстановки следует определить наиболее оптимальный вариант

документов, которые не должны часто изменяться. Постоянные изменения создают дополнительную работу по оформлению документов и дезориентируют клиентов, которым также приходится привыкать к новым образцам преподаваемых материалов.

Помимо работы по контролю основных процессов, многие аспекты образовательной деятельности требуют внимания в плане материально-технического оснащения учебного процесса. В современных вузах используются организационная и компьютерная техника, которые должны должным образом обеспечивать учебный процесс.

Управленческий учет нацелен на организацию внутреннего учета и контроля, как правило, они взаимосвязаны между собой. При этом внимание следует уделять таким расходам, как общеузовские, которые не являются доходными подразделениями.

Распределение общеузовских расходов осуществляется по следующим департаментам:

- административно-технический;
- информационно-технический;
- административный .

Распределение затрат административно-технического департамента производится по учебным корпусам. Функциями АТД служат: следить за техническим состоянием корпусов, осуществлять уборку помещений и их ремонт, обеспечивать безопасность в вузе, снабжать подразделения оборудованием. Стоимость одного квадратного метра площадей учебных корпусов определяется следующим: прямые затраты АТД на обслуживание, ремонт, коммунальные услуги, сооружений учебных корпусов и амортизацию зданий делятся на общую площадь учебных корпусов. Основные затраты АТД распределяются между центрами затрат пропорционально занимаемой площади учебных корпусов. Это служит базой для расчета накладных расходов АТД по ЦЗ.

Функциями информационно-технического департамента (ИТД) являются: заниматься разработкой, проектированием, внедрением и сопровождением корпоративного программного обеспечения (КПО) и информационных сервисов (ИС), разработкой и сопровождением веб-сайта вуза, обновлением и публикацией текущей информации о вузе и его структурных подразделениях в соответствии с концепцией целостной информационной системы вуза. Также по заявкам пользователей единой корпоративной сети.

Затраты ИТД включают в себя: прямые затраты на установку КПО и наладку оборудования, а так же, накладные затраты АТД, приходящихся на долю ИТД в корпусе (соотношение прямых затрат АТД на площадь, занимаемую ИТД). В этом случае, драйвером распределения затрат для ИТД служит количество компьютеров в университете — затраты ИТД делятся на количество всех компьютеров центров затрат.

Административный департамент включает, как правило, бухгалтерию, планово-финансовое управление, хозяйственный, материальный и некоторые другие, имеющие прямое отношение к материально-финансовым вопросам [14, с.72].

Научно-исследовательский сектор вуза, как правило, занимается:

- разработкой проектов и выполнением научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ (НИР). Финансирование НИР осуществляется: по договорам с предприятиями и организациями, из государственного бюджета по научно-техническим программам, из целевых средств министерств и ведомств.

- разработкой проблем,
- развитием и повышением эффективности функционирования университета как учебно-научно-производственного комплекса на уровне мировых стандартов функционирования системы профессионального образования в стране, с целью:

- а) создания новых образовательных методик, технологий и образцов учебно-методических материалов, что способствует совершенствованию организации обучения студентов, труда преподавателей и управления вузом;

- б) содействия повышению качества подготовки специалистов и научно-педагогических кадров, что способствует росту квалификации профессорско-преподавательского состава вуза в целом.

Иерархия центров затрат для расчета себестоимости образовательной услуги подразделяется на:

1. Учебный:

- Высшие школы или институты (высшее образование по очной форме обучения);

- Центры или институты до вузовского образования;

- Центры или институты дистанционного образования.

2. Учебно-обеспечивающий:

- Департамент или отдел академической политики вуза и организации учебного процесса;

- Приемная комиссия;

- Департамент или отдел вне учебной работы;

- Управление или деканат по работе со студентами;

- Информационно-технический департамент (ИТД);

- Управление по маркетингу;

- Департамент международных отношений или мобильности.

3. Административный:

- Департамент управления административными делами;

- Бухгалтерия и бюджетно-плановое, финансовое управление;

- Управление человеческими ресурсами;

4. Технический:

- Административно-технический департамент (АТД);
- Служба снабжения;
- Служба безопасности.

5. Коммерческий:

- Коммерческие лаборатории;
- Коммерческие подразделения;

6. Научный:

- Распределение затрат по научным исследованиям.

7. И прочие:

- Общежитие;
- Аренда;
- Служба питания;

После распределения функций по центрам ответственности следует четко определить центры прибыли и затрат, после чего составлять бюджет и контролировать его выполнение.

Обобщение данных по вузу в целом способствует определению общего бюджета, в котором проводится четкая градация центров финансовой ответственности и непосредственных руководителей этих подразделений, которые несут ответственность за выполнение бюджета.

В экономической литературе приводятся данные по различным видам бюджетов, которые могут быть скорректированы по фактическим результатам или объемам производства. В вузе объем производства предполагает уточнение бюджета в зависимости от количества клиентов, которые получают образовательные услуги. Таким образом, бюджет вуза не может быть жестким, так как количество клиентов может варьировать в течение года.

Скорректированный по факту гибкий бюджет анализируется по доходной и расходной частям для уточнения отклонений от плановых показателей в конце учебного года. Особенностью вузов является то обстоятельство, что учебный год не совпадает с финансовым годом, так как начинается в сентябре и заканчивается в июне. В соответствии с этим графиком следует отражать данные управленческой отчетности, которые не совпадают с данными финансовой отчетности.

Немаловажным фактором является наличие дебиторской задолженности в вузах, так как клиенты вуза, получающие образовательные услуги, производят оплату на будущий период, но в связи с различными обстоятельствами могут запаздывать со своевременной оплатой. Наличие договора на образовательные услуги не является гарантией своевременного поступления платы за обучение.

Для снижения риска неоплаты или несвоевременной оплаты за обучение вузы могут использовать различные механизмы, включая штрафные санкции, вплоть до отчисления за неуплату. Но для более гибкого регулирования дебиторской задолженности можно применять систему резервирования средств по сомнительной задолженности.

Следующим важным моментом в работе центров финансовой ответственности является обеспечение своевременности поступления финансовых средств от клиентов.

При использовании управленческого учета необходимо опираться на стратегию развития вуза, которая может содержать одну генеральную линию, но при этом корректироваться в зависимости от изменения внешних и внутренних факторов.

В целом, стратегический управленческий учет рассматривается как направление управленческого учета, в соответствии с которым формируется информационная поддержка принятия стратегическо-управленческих решений.

Стратегическое управление учета осуществляется путем тщательного анализа внешней бизнес-среды.

К ним относятся: конкуренты, поставщики, клиенты, внешние экономические условия, законодательная база, регион, где осуществляет свою деятельность вуз. Должно быть учтено стратегическое положение вуза на рынке образовательных услуг, дифференциация предлагаемых пакетов услуг в образовании [99].

Сосредоточение внимания на внешних факторах, влияющих на финансово-хозяйственную деятельность вуза, является главным элементом в учете и различием стратегического управленческого учета от традиционного управленческого учета.

Характеристики стратегического управленческого учета отличаются следующим:

- Анализом эффективности внутренних факторов и процессов;
- Анализом эффективности внешних факторов и процессов;
- Анализом нефинансовых факторов;
- Констатация, о том, что объем оказанных услуг не является самым важным фактором в объяснении поведения затрат;
- Существование отдельной системы анализа для отдельного фактора;
- Подтверждение того, что не все детерминанты расходов в равной степени важны в определенном промежутке времени, но некоторые необходимы в индивидуальном случае;
- Адаптация к реальным потребностям бизнеса среды играет ключевую роль в деятельности вуза.

Стратегический управленческий учет включает в себя не только учет затрат, но и следующие три элемента (рисунок 21):

- 1 стратегический анализ;
- 2 стратегическое планирование;
- 3 стратегический контроль.

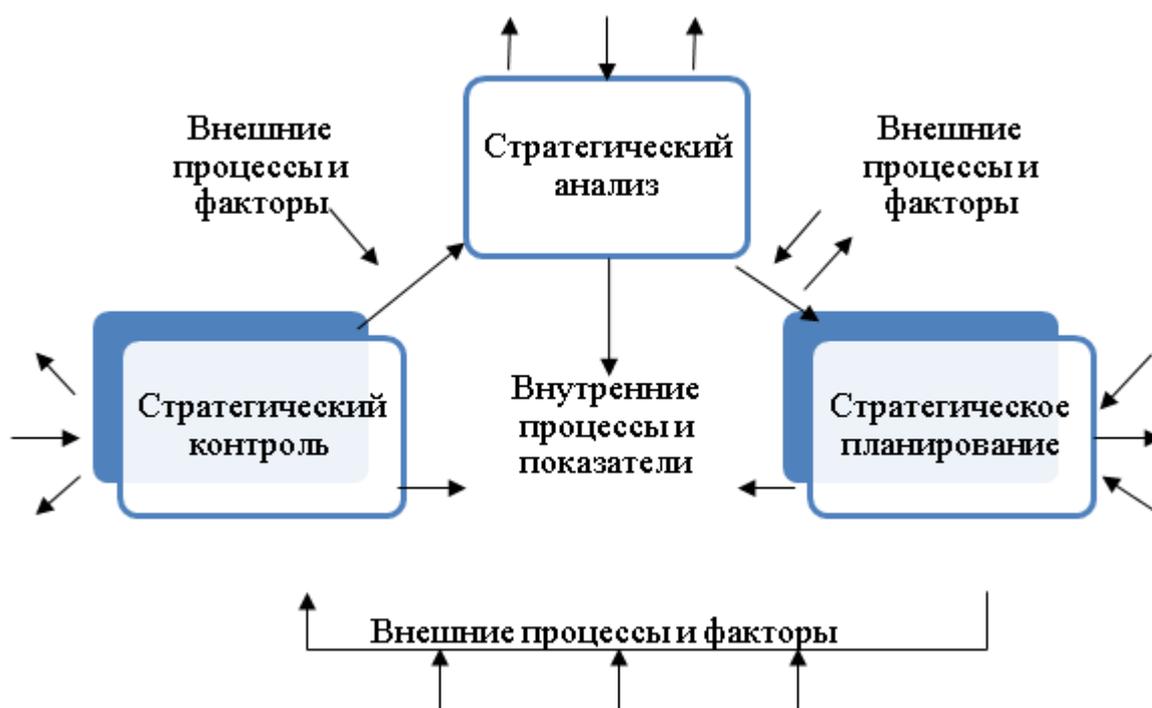


Рисунок 21 - Процесс стратегического управленческого учета
Примечание - составлено автором на основе источника [87]

Роль стратегического контроля в вузе состоит из функции отслеживания и контроля достижения стратегических целей, обеспечения к возвратной стадии принятия решений. Такие функции нужны для корректировки принятия решения, что бы вернуться на путь достижения намеченных целей. Также можно изменить или скорректировать цели вуза, при необходимости, изменить контроль вуза в зависимости от внутренних и внешних факторов бизнес среды.

В процедуре контроля есть три этапа:

- 1 разработка стандартов и критериев;
- 2 сравнение их фактических результатов;
- 3 совершение необходимых корректирующих действий.

Это должно осуществляться на каждом этапе комплекса разнообразных мер. Контроля достижения целей должен иметь несколько важных свойств. На каждом этапе реализации комплекса различных мер.

Первым этапом процесса контроля является разработка стандартов и критериев, демонстрирующая насколько тесно объединены функции контроля и планирования. Установленные стандарты должны обуславливать определенные цели, прогресс в которых он может измеряться. Данные цели исходят из процесса планирования. Нужно выбрать из многочисленных целей и стратегий вуза те стандарты, которые используются для контроля.

Вторым этапом процесса контроля является сравнение фактического прогресса с установленными стандартами. В этот момент, руководство вуза должно определить, соответствуют ли достигнутые результаты их ожиданиям. Тем не менее, руководство принимает еще одно важное решение: в какой

степени приемлемые или относительно безопасные обнаруженные отклонения от стандартов. В управления вторым этапом, процедура оценивает основания для принятия решений, которые служат началом действий контроля. Осуществляемая деятельность, на второй стадии контроля, является наиболее заметной частью в системе контроля. Данная деятельность заключается в оценке и определении величины отклонения и измерения фактических результатов [100].

Третьим этапом процесса контроля является применение необходимых мер по исправлению текущего положения и осуществление процесса контроля после оценки элементов управления. Менеджер должен выбрать один из трех направлений действий:

1 Достижение результатов, в которых процесс контроля вузом мог бы работать в соответствии с планом;

2 Понять причины отклонений и достигнуть намеченных стратегических целей вуза;

3 Пересмотреть стандарты. Не все существенные отклонения от стандартов могут быть неправильными. Зачастую, утвержденные стандарты могут быть нереалистичными, так как они основаны на прогнозных данных. При пересмотре планов должны быть пересмотрены и стандарты.

Функции контроля для достижения целей:

– Контроль должен носить стратегический характер и отображать общие приоритеты для поддержки их в вузе.

– Принцип «затраты - эффект» нельзя использовать в качестве критериев для принятия управленческого решения и о введении механизма контроля. Так как относительная сложность оценки любого вида деятельности в виде количественных измерений влияют на него.

– Деятельность в областях, которые не имеют стратегическое значение, должна измеряться не так часто, можно не сообщать о полученных незначительных отклонениях, пока они не будут необычно большими.

– Полный контроль над обычными операциями (например, непредвиденные расходы) отвлекает от управления и занимает много времени.

Контроль над эффективностью должен соответствовать следующим принципам:

1 Ориентир на результат. Конечная цель контроля служит не для сбора информации, установления стандартов, а для того что бы узнать о текущих проблемах и решать задачи, стоящие перед вузом. Измерение и извещение о результатах, значимо исключительно как средство достижения данной цели. Для эффективного контроля нужно внимательно следить за тем, что бы эти элементы управления не заняли более важное место, чем первичные цели вуза. Кроме того, это бессмысленно заявлять, что существующая система направлена на получение определенных результатов, если на самом деле она не может их достичь. Отмечается, что бесполезно иметь полную и точную информацию о различных отклонениях от поставленных целей, если данная

информация не будет использоваться для осуществления необходимых корректировок управленческих действий. Это значит, что информация о результатах контроля важна лишь в том случае, когда дело доходит до тех, кто имеет право внести соответствующие изменения на его основе. Чаще всего, если механизм контроля не работает, причина заключается в необходимости улучшения структуры прав и обязанностей, а не процедуры измерения. Для того чтобы управление вузом было эффективным, контроль надо увязать с другими функциями управления. В результате, эффективное управление может быть вызвано только тогда, когда вуз фактически достигает поставленных целей и в состоянии сформулировать новые стратегические цели и задачи, которые обеспечат его конкурентоспособность в будущем.

2 Соответствие делу. Для эффективности, контроль должен отвечать требованиям контролируемой деятельности. Давать объективную оценку и измерять то, что действительно существенно для вуза. Неправильно выбранный механизм контроля служит скорее как маскировка, а не для сбора важной информации.

3 Своевременность контроля. Своевременность контроля зависит не только от скорости или частоты его проведения, а от соответствующего интервала времени между измерениями или диагностики качества управления. Значение наиболее подходящего интервала времени, определяется на основании временных рамок основного плана, скорости изменений и стоимость распределения измерений и полученных результатов.

4 Гибкость контроля. Если можно предсказать и спрогнозировать непредвиденную ситуацию, то контроль теряет свою функцию. Плановый контроль должен быть достаточно гибким и адаптироваться к текущим изменениям. Незначительные изменения планов редко когда ассоциируется с необходимостью серьезных изменений в системе управления. Без достаточно гибкой системы контроль будет неэффективным в тех ситуациях, для которых он предназначен. Например, если вдруг появляется новые факторы затрат, вызванные, необходимостью адаптации к недавно принятому новому законодательству, то до тех пор, пока он не будет интегрирован в систему управления университета, система контроля не сможет отслеживать текущие затраты.

5 Простота контроля. Наиболее эффективный контроль с точки зрения тех целей, для которых он предназначен - это самый простой контроль. Простейшие методы контроля требуют меньших усилий и более экономичны. Самое главное в том, что если система контроля слишком сложна и люди, взаимодействующие с ней, не понимают и не поддерживают ее, то такая система контроля не эффективна. Чрезмерная сложность приводит к путанице и теряет абсолютный контроль над происходящей ситуацией. Для того чтобы система контроля была эффективной, она должна соответствовать нуждам и потенциалам реализующих и взаимодействующих ее людей.

6 Экономичность. Вузы редко стремятся достичь совершенства при помощи контроля, поскольку прогрессивные разработки и усовершенствования в поздних стадиях, требуют непропорционально больших усилий и ресурсов [101].

Не следует забывать, что все расходы, совершаемые вузом, должны приводить к росту его преимуществ и экономической выгоде. Стоимость средств должна быть близка к плановой школе целей. Таким образом, если суммарные затраты на систему контроля превосходят создаваемые ею преимущества, вузу лучше не использовать эту систему контроля вообще или же ввести менее тщательный контроль. Таким образом, если общая стоимость системы контроля превышает создаваемые ею превосходные преимущества вуза, то лучше не использовать эту систему контроля вообще, либо ввести менее тщательный контроль над его исполнением. В системе контроля многие расходы скрыты, такие как затраты на работу-час и абстракции ресурсов, которые могли бы быть потрачены на другие задачи и цели, поэтому, для экономической жизнеспособности контроля, отношение стоимости к потенциальной прибыли должно быть довольно низким. Чтобы определить реальное соотношение затрат и прибыли для системы контроля, необходимо рассматривать как долгосрочные, так и краткосрочные перспективы. Всякий контроль, который стоит больше, чем он приносит для достижения целей, не улучшает контроля над ситуацией, а устремляет работу по ошибочному пути.

Разработка стандартной системы отчетности, проверка этой отчетности и ее анализ как по результатам оперативной деятельности вуза в целом, так и каждого его отдельного подразделения является немаловажной функцией управленческого контроля. Таким образом, реализация функции контроля базируется, прежде всего, на организации системы управленческого учета и отчетности, в том числе, показателей финансовой и операционной деятельности и их анализ.

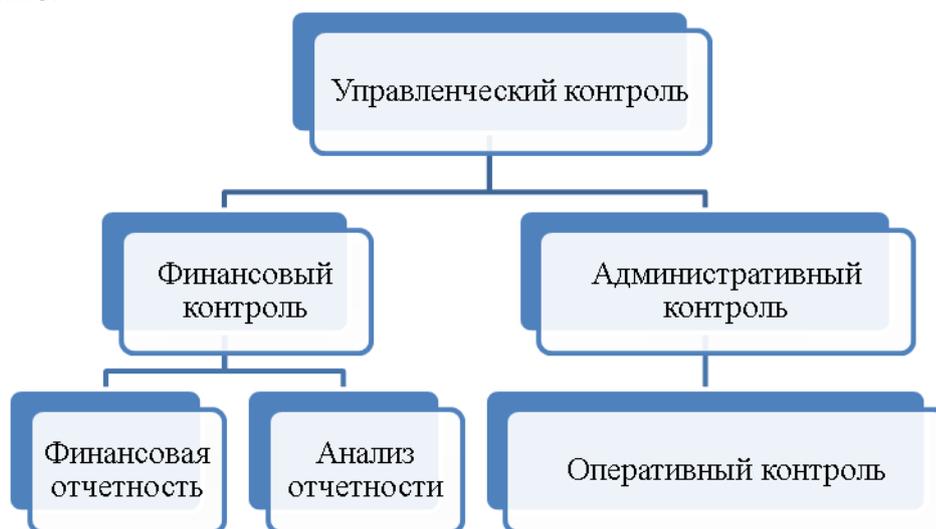


Рисунок 22 - Управленческий контроль

Примечание- составлено автором на основе источника [90]

Высшие учебные заведения как основу общего управленческого контроля часто используют две формы: административную и финансовую.

Финансовый контроль в вузе реализуется путем получения финансовой отчетности по основным экономическим показателям деятельности по стандартным формам от каждого подразделения. Число позиций и сроки сдачи отчетности могут быть разными. Анализ этих показателей осуществляется отдельно для каждого центра ответственности, а также по вузу в целом.

На разных уровнях управления, через подразделения осуществляется организационно-финансовый контроль. В большинстве случаев, контроль над деятельностью подразделений реализуется при помощи бухгалтерии, финансовой службы, системы планирования, которые собирают и обрабатывают информацию, характеризующую фактические (в основном финансовые) результаты деятельности за определенный отчетный период, отклонения от плановых показателей и, в особенности, от показателей по затратам и прибыли. Они также анализируют причины отклонений и степень выполнения планов.

Централизованный контроль позволяет поддерживать определенную комбинацию централизации и децентрализации в управлении вузом, поскольку предусматривает передачу контроля оперативной деятельностью низовых звеньев руководителям соответствующих подразделений (ЦФО). На данном уровне, реализуется контроль соответствием экономических результатов к запланированным показателям в текущем бюджете; проводится сравнение объема фактической и планируемой реализации услуг; анализируются изменение доли вуза как на образовательном рынке в целом, так и по отдельным направлениям (Например: экономический, технический, медицинский вуз).

Данный тип контроля принято называть - оперативным контролем (иногда: тактическим или административным). В отличие от общего, стратегического контроля, оперативный контроль предназначен для систематического мониторинга исполнения намеченной текущим планированием программы, так что, как правило, его объединяют в сочетании с функцией планирования в единый оперативный учет. В то же время, общее административное управление направлено на достижение стратегических целей путем наиболее эффективного использования имеющихся ресурсов и тесно связан с планированием на перспективу. Таким образом, полный контроль управления требует централизации, в то время как оперативный контроль - децентрализации.

Тем не менее, система контроля позволяет воспользоваться преимуществом самостоятельных подразделений и эффективное руководство из ЦФО. Функция контроля, а также функции планирования, являются важным средством централизации управления со стороны высшего руководства вуза, и в то же время позволяет достичь оптимального сочетания централизации и децентрализации в управлении вузом в целом.

Несмотря на неоднородность выходных данных двух систем, управленческого учета и финансового, для пользователей внешней и внутренней информации, необходимо стремиться к развитию общей методологии, основанной на использовании единого информационного пространства, образованного отдельными видами учета. В этом случае формируется единое информационное пространство на основе первичного учета, которое применяется для обобщения данных в бухгалтерской книге в необходимых аналитических разделах, при помощи системы счетов и двойной записи или без использования этих элементов [102].

Информационное пространство двух систем учета позволит генерировать отчетность, как для внутренних, так и для внешних пользователей. Учетная запись формирует информационное пространство для анализа, выводы которого берутся за основу в разработке планов, целевых комплексных программ и бюджетов. Собирая информацию о фактическом состоянии системы, формирует учет данных для анализа и мониторинга показателей эффективности в решении оперативных и стратегических управленческих вопросов.

Интегрированное информационное пространство, образованное общей функции управления "учет", в системе контроля имеет структуру, описанную на рисунке 23.

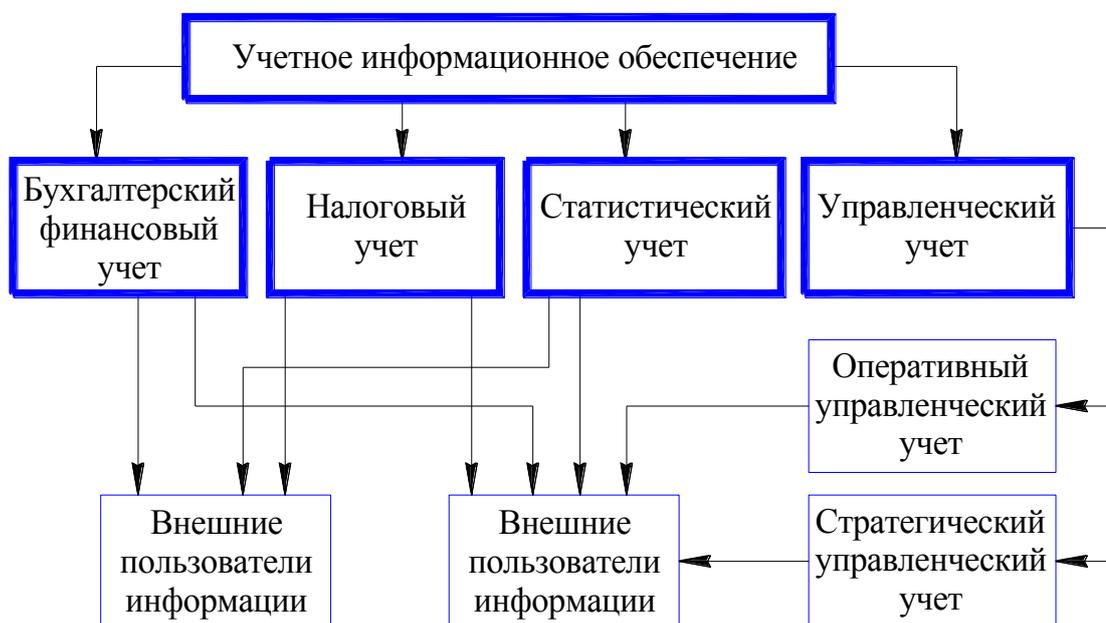


Рисунок 23 - Интегрированное информационное пространство
Примечание - составлено автором

Усиление конкуренции приводит к тому, что большинство потенциальных угроз и возможности вуза определяются не столько внутренними показателями, сколько происходящими во внешней экономической среде (например:

изменение потребностей потребителей, появление новых продуктов и технологий и т.д.). В этой связи, в целях достижения долгосрочных приоритетов устойчивого развития менеджеры университетов должны перейти от оперативного управления к стратегическому.

Для стратегического управления необходима достоверная и оперативная информация, на основании которой будут выстраиваться стратегические цели университета, определенные ключевые показатели эффективности по всем направлениям, а также общие ресурсы. Этот подход требует значительного расширения организации методов управленческого учета, в частности, расширение спектра информационной системы управления эффективностью, используя дополнительные методы сбора и анализа этих показателей, которые будут отличаться от бухгалтерского финансового и оперативного управленческого учета.

Таким образом, для повышения финансовой ответственности отдельных подразделений, необходимо применять методологию контроля, который не столько должен выявлять ошибки, сколько помогать их устранять с помощью новых наиболее передовых методов работы.

3.3 Методические рекомендации по оптимизации управления затратами коммерческих вузов

Расходы вуза, их состав и классификация как объект управления в управленческом учете играет немаловажную роль. Современный университет представляет собой сложную управленческую систему, достижение конечного результата ее деятельности может быть только слаженная работа всех его подразделений.

Существующая система управления коммерческой компании содержит понятия "объект" как управляемая система, и "субъект" как управляющая система.

Автором, в ходе исследования были изучены теория сопряженных обстоятельств, ситуационный подход к решению вопросов управления, отдельные виды организационных структур вуза и его подразделений. Из вышесказанного следует вывод, что в настоящее время наиболее перспективными являются органические или адаптивные структуры управления. Главной особенностью современных структур является их способность приспосабливаться к экономически изменяющимся условиям внешней среды и изменять свою форму. Такие формы включают процессно-ориентированные структуры управления как, Activity Based Management (ABM), которые представляют собой интегрированное программное обеспечение для управления, предназначенное для построения и эксплуатации информационно-аналитической системы управления расходами (издержками), доходами и рентабельностью [103].

Процессно-ориентированный подход управления коммерческим вузом позволяет получить структуру, направленную на усовершенствование качества

исходного продукта (например: защита, диплом) и удовлетворение потребностей клиента (студентов). Этот подход основан на концепции бизнес-процесса, который представляет собой набор различных мероприятий или работ, где указываются начало и конец процесса, целью которого является создание конечного продукта (специалиста) или услуги для потребителей.

Бизнес-процессы аккумулируют процесс оказания услуг и управленческие работы в один процесс, результатом которого служит формирование новой стоимости и доведение ее до конечного результата. Независимо от того, как учреждение позиционирует себя на рынке, он уделяет особое внимание уровню и качеству его расходов на реализацию бизнес-процессов, деятельности, функций и операций. В настоящее время в экономической науке и практике особое внимание уделяется поиску современных подходов и методов по управлению расходами вузов.

Для построения системы управления расходами процессно-ориентированных структур применяется комплексный подход к формированию учетно-информационной поддержки планирования, анализа, контроля и регулирования расходов вуза.

Этот процесс требует научно обоснованного подхода к определению состава и классификации затрат и расходов, учитывая особенности управленческого учета.

Экономическое содержание расходов вуза в управленческом учете представлено на рисунке 24.

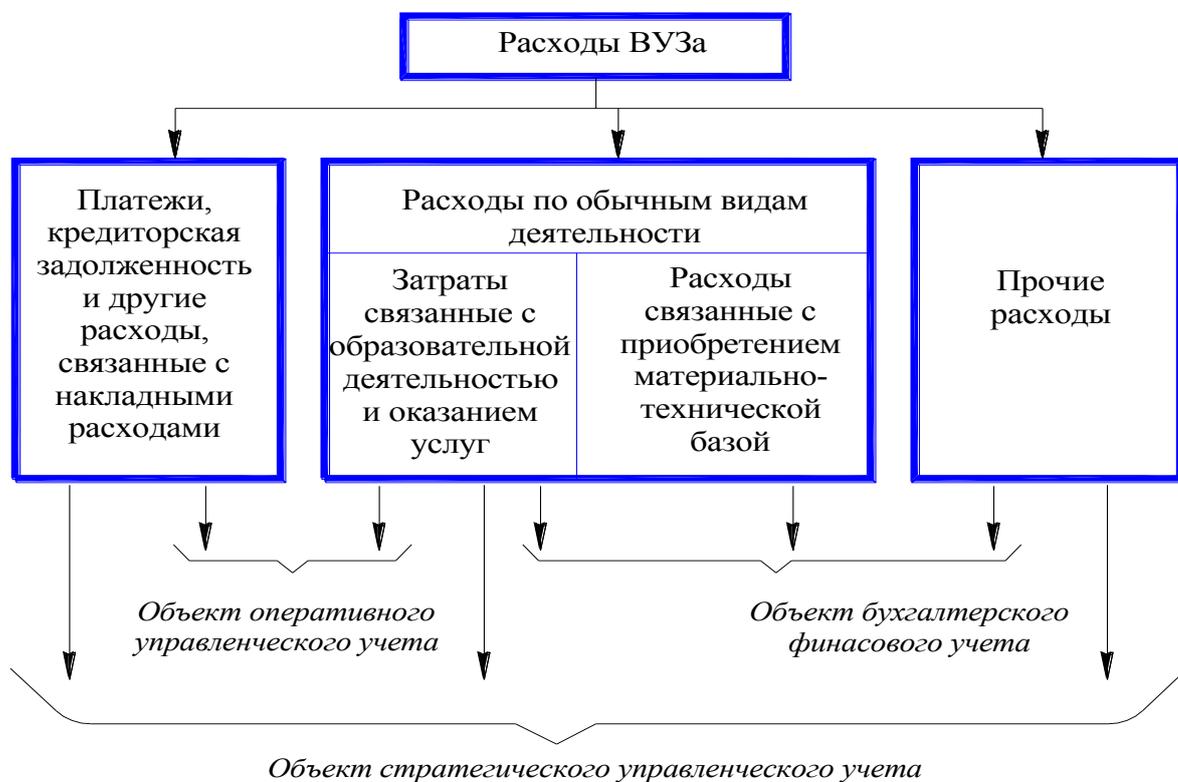


Рисунок 24 - Расходы вуза в управленческом учете

Примечание - составлено автором

В организации управления расходами вуза следует признавать использование, выбытие активов, возникновение обязательств, связанных с приобретением учебного оборудования и других активов, а также с реализацией образовательных услуг в определенный период времени, убытки, понесенные в процессе образовательной и других видов деятельности.

Затратами в управленческом учете признаются совокупные траты ресурсов вуза в процессе его деятельности, связанной с производством и реализацией образовательных услуг.

Для того, что бы достигнуть конкурентного преимущества в коммерческой образовательной сфере, казахстанские вузы должны быть готовы принять современные системы стратегического управленческого учета. Решение этой проблемы лежит в реализации учетной концепции управленческого учета, которая позволит интегрировать ее с концепциями стратегического планирования, а также с организационной, контрольно-аналитической и регулирующей концепциями.

В теории и практике управленческого учета рассмотрены системы, формирующие учетно-информационное пространство для разработки и реализации стратегии вуза. Среди данных систем наиболее широко распространены:

- система целевых затрат и метод калькуляции целевой себестоимости - "таргет-костинг";
- метод непрерывного совершенствования системы учета затрат - "кайзен-костинг";
- сбалансированная система показателей;
- стратегическое управление затратами;
- модель ценностной цепочки Портера;
- SWOT-анализ;
- ABC-метод;
- сравнительный анализ – бенчмаркинг и др.

Для проведения анализа и мониторинга необходимо учетно-информационное обеспечение, которое является интегрированным многофункциональным комплексом, предназначенное для создания базы данных в соответствии со стратегическими целями и требованиями различных пользователей (ЦФО).

В системе управленческого учета вуза, информационное обеспечение анализа и контроля должно:

- разработать методологии сбора информации по расходам вуза;
- создать по расходам комплексный информационный массив;
- преобразовать данные для проведения анализа и контроля.

Организация управленческого учета и разработка методологии сбора внешней и внутренней информации по расходам вуза, на прямую зависит от целевого позиционирования вуза, то есть от стратегических целей, которые он

ставит перед собой. Необходима консолидация и аналитика учетной информации, состав и периодичность представления, то есть, информация должна предоставляться руководству и пользователям, в нужной форме, современно [104].

Учетно-информационное пространство по расходам для анализа расходов вуза должно обеспечивать информацией о состоянии внешней и внутренней среды, где каждый компонент содержит финансово-экономическую, техническую, правовую и социальную информацию. Внешние источники информации включают в себя несколько информационных блоков о макроэкономической, мезо экономической и микроэкономической среде. Состав для проведения стратегического экономического анализа внешних источников информации расходов вуза по ее видам представлен в таблице 33.

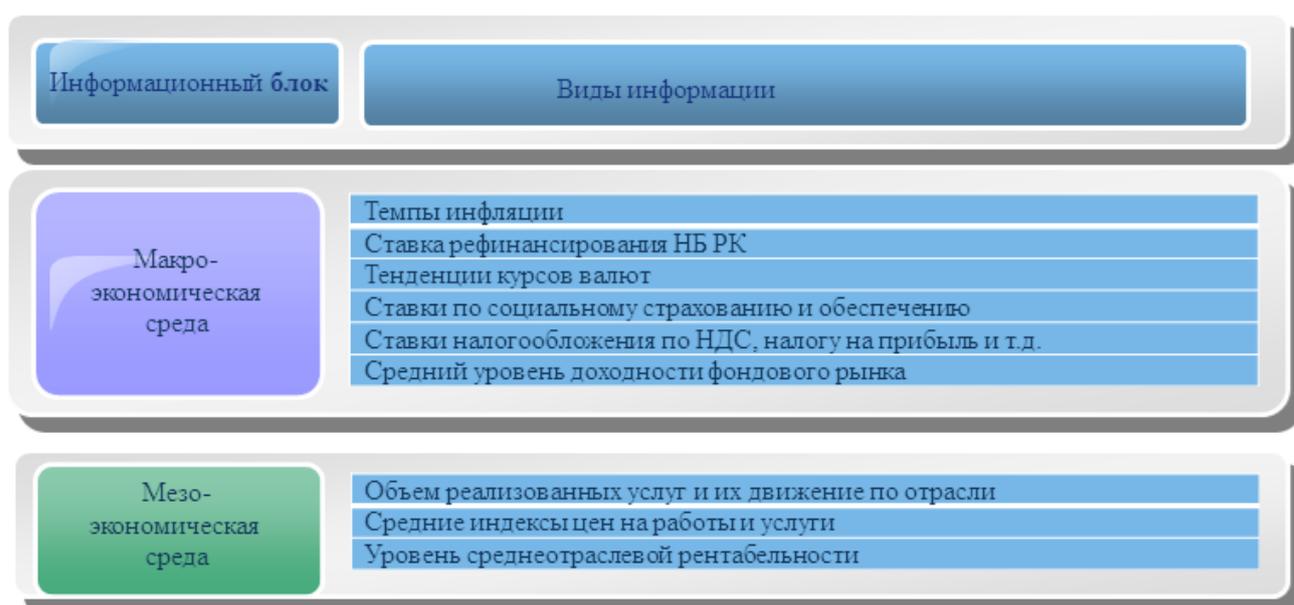


Рисунок 25 - Состав учетной информации о внешней среде для анализа расходов вуза

Примечание - составлено автором

Стратегические решения в вузе принимаются советом директоров и руководством высшего звена, но осуществление бизнес-стратегии зависит от каждого уровня подразделения и исполнителей. Исходя из этого, каждый сотрудник должен быть заинтересован в получении информации для анализа и контроля за ходом реализации стратегии вуза и понимать свою роль в едином процессе достижения стратегических целей.

Традиционно, анализ затрат рассматривают как процесс оценки финансового влияния альтернативных управленческих решений. Стратегическое управление затратами представляет собой анализ издержек, рассмотренный в более широком контексте, при котором становятся более осязаемыми, четкими и оформленными стратегические моменты. Стоит

отметить, что здесь, данные о затратах используются для разработки единой стратегии, которая направлена на достижение устойчивого конкурентного преимущества. Фокус на управлении косвенными затратами для поддержания конкурентоспособной стоимости за обучение НЭУ им. Т.Рыскулова предоставлен на рисунке 26.



Рисунок 26 - Фокус на управлении косвенными затратами для поддержания конкурентоспособной стоимости за обучение
Примечание- составлено автором

Существующие в управленческом учете системы учета затрат могут помочь и в других областях деятельности вуза, таких как оценка дебиторской задолженности, принятие оперативных управленческих решений и т.д. Тем не менее, использование информации о затратах в стратегическом планировании в теории и на практике не получило до сих пор должного внимания [105].



Рисунок 27 - Матрица прозрачности затрат и распределения ответственности

Примечание - составлено автором

Категории затрат анализируются при помощи сценарных моделей для дальнейшего определения потенциальной экономии. Например, расходы на мобильную связь оптимизируются путем установления лимитов на телефонные переговоры сотрудников. Особенно актуально проведение анализа накладных расходов, которые не должны быть завышенными.

Таблица 32 - Анализ расходов на мобильную связь сотрудников

Сотрудники подразделения	Лимит на месяц (тенге)	Фактический расход за месяц (тенге)	Отклонение (тенге)
Сотрудник 1	2000	2050	50
Сотрудник 2	2000	3000	1000
Сотрудник 3	2000	5000	3000
Сотрудник 4	2000	2000	0
Сотрудник 5	2000	1300	-700
Сотрудник 6	2000	500	-1500
Сотрудник 7	2000	600	-1400
Сотрудник 8	2000	1000	-1000
Сотрудник 9	2000	200	-1800
Сотрудник 10	2000	1700	-300
Сотрудник 11	2000	2000	0
Сотрудник 12	2000	2200	200
Сотрудник 13	2000	4000	2000
Сотрудник 14	2000	1200	-800
Сотрудник 15	2000	800	-1200
Сотрудник 16	2000	3000	1000
Сотрудник 17	2000	400	-1600
Всего	34000	30950	-3050
Примечание - составлено автором			

На рисунке 27 представлены данные из таблицы 32 по анализу расходов на мобильную связь 17 сотрудников, где 1 ряд представляет собой лимит, 2 ряд – фактические расходы и 3 ряд – отклонения от лимита.

Как видно из таблицы 35 и рисунка 27 у некоторых сотрудников наблюдается превышение лимита, в то время как у других – экономия расходов на мобильную связь. При предоставлении данной привилегии, каждый сотрудник должен быть предупрежден о взыскании сумм, израсходованных сверх лимита.

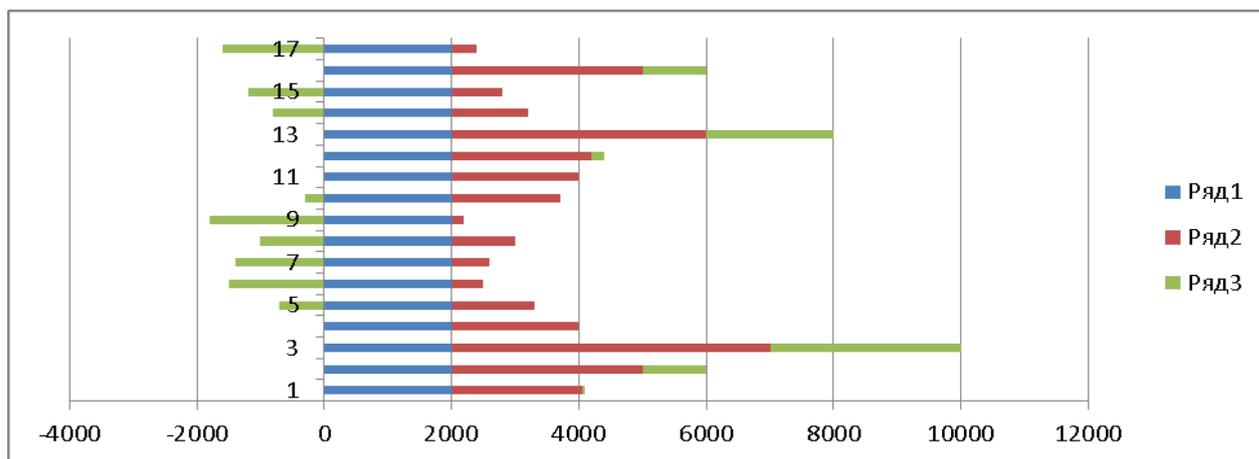


Рисунок 28 - Анализ расходов на мобильную связь сотрудников
Примечание - составлено автором на основе источника [90]

При анализе расходов по статьям затрат следует производить:

- Сопоставление с внутренними и внешними показателями;
- Распределение ответственности между владельцами бюджетов и ответственными за категории затрат;
- Ответственность за расходы, как руководителями, так и исполнителями.

Размер экономии	Высокий	Наиболее оптимальные инициативы		Предпочтительно к внедрению
		Сокращение затрат на транспорт за счет внедрения системы контроля расходов на 1 км на 1 машину	Сокращение командировочных расходов за счет лимитирования затрат на поездки в одно направление на одного сотрудника	Сокращение затрат на канцелярские и офисные расходы за счет внедрения лимитов на одного сотрудника
	Сред	Сокращение затрат на аренду недвижимости за счет пересмотра необходимости таких затрат	Сокращение затрат на административные услуги за счет приведения к среднему по вузу	Сокращение расходов на отчисления за счет внедрения аутсорсинга
	Низкий		Сокращение затрат на обучение за счет стандартизации между департаментами. Приведение затрат на благоустройство и уборку к целевым показателям	Сокращение затрат на транспорт за счет внедрения лимитов. Переход на общественный транспорт
		высокая	средняя	низкая
Сложность внедрения				

Рисунок 29 - Возможности достижения экономии накладных расходов
Примечание - составлено автором

Такого рода анализ следует проводить по всем видам накладных расходов, которые не связаны непосредственно с образовательной деятельностью, но необходимы для поддержания имиджа и организации учебного процесса. То есть, при росте цен на вспомогательные материалы, вуз должен снижать долю косвенных затрат (рисунок 29), при этом пропорция определяется расчетным путем.

Подробный обзор структуры затрат вуза может существенно продвинуть его при поиске путей достижения устойчивого конкурентного преимущества и называется «стратегическим управлением затратами».

В соответствии с данным суждением, считается, что финансовый учет существует в любой компании, прежде всего для того, в целях содействия развитию и реализации бизнес-стратегии. С данной точки зрения, управление бизнесом можно рассматривать как постоянный циклический процесс, который состоит из:

- 1 формулировки стратегии;
- 2 информации о выбранном стратегическом направлении в организации;
- 3 разработки и осуществления тактических шагов для реализации в жизнь стратегической линии;
- 4 разработки и внедрения методов контроля для отслеживания успешности осуществления практических шагов и, следовательно, успеха в достижения стратегических целей.

Данные бухгалтерского учета важны для каждого из четырех этапов этого цикла.

На первом этапе бухгалтерские данные являются основой для финансового анализа, который является одним из аспектов стратегических альтернатив оценки. Стратегии, которые не являются финансово оправданными и которые не приводят к адекватному финансовому воздействию, не могут считаться как подходящие.

На втором этапе, финансовый учет и отчетность является одним из важных способов, распространения разработанной стратегии в вузе. На приведенные в отчетах информацию, люди чаще обращают внимание. Таким образом, в корректно составленных финансовых отчетах фокусируются факторы, которые играют решающую роль для успеха принятой стратегии.

На третьем этапе должны быть разработаны определенные тактические шаги, направленные на поддержание общего стратегического направления, после чего, они должны быть реализованы. Финансовый анализ на основе данных финансового учета, является ключевым элементом в принятии управленческих решений. В основном, этот вопрос касается того, какие применяемые тактические программы будут максимально эффективны для достижения стратегических целей, поставленных вузом.

На четвертом этапе, производится мониторинг показателей деятельности, выполняемой руководителями или ЦФО вуза, обычно держится отчасти на данных финансового учета. Роль регулирования затрат, сметы расходов и

ежегодных бюджетов и планов по прибыли в качестве базы для оценки показателей деятельности признана во всем мире. Эти инструменты для эффективной пользы, должны быть вписаны в стратегический контекст вуза [106].

Исходя из всего, по управленческому учету можно сделать следующие выводы:

1 Учет служит средством для достижения успеха в бизнесе, поэтому, не может быть хорошей или плохой практики учета, в зависимости от их влияния на успех следует судить о выбранных методах и системах учета.

2 Определенные финансово-учетные методы или системы должны применяться согласно их задачам. Такие понятия как анализ рентабельности инвестиций могут играть незначительную роль в оценке показателей деятельности руководства среднего звена в ситуациях, когда инвестиционные решения принимаются централизованно. Тем не менее, эта концепция может еще иметь решающее значение при оценке привлекательности различных вариантов осуществления инвестиционной стратегии. Финансовый анализ, который бесполезен для одних целей, может быть полезным для других. Знание управленческого учета и его процессов, подразумевает знание всего многообразия ролей, которые может играть финансовая информация.

3 Если оценивать общую систему учета вуза, в этом случае чрезвычайно важна слаженность разнообразных ее элементов. Основным вопросом является вопрос о том, соответствует ли общая система стратегическим целям предприятия. Например, система плановых затрат с жестко заданными допустимыми параметрами на затраты может быть отличным инструментом для оценки показателей эффективности в стратегическом направлении компании, а так же, быть производителем с низкой себестоимостью. Подобная стратегия может быть деструктивной для вузов, если они проводят стратегию дифференциации через внедрение новых услуг.

Представленных трех выводах, ключевыми вопросами управления, и выбора методик учета являются следующие:

1 Способствует ли это разработки стратегии, оценка работы менеджеров и т.д.;

2 Увеличит ли данная система учета шансы на достижение назначенной цели;

3 Соответствует ли общему направлению стратегическая цель, для достижения которой помогает данная система учета.

Чтобы представление учета было полезным для определенной цели определенного вуза, в обозначенное время, все ответы на вышперечисленные вопросы должны быть положительными.

Следовательно, стратегическое управление затратами — это применение в управлении информации о затратах, которое четко ориентировано на одну или более из четырех стадий стратегического управления.

Соответственно, стратегическое управление затратами затрагивает все операционные расходы и нацелено на управление, контроль и снижение затрат путем обеспечения прозрачности расходов и развития чувства ответственности и дисциплины внутри вуза. Стратегия обеспечения прозрачности затрат предполагает распределение расходов по матричной структуре между бизнес-функциями и категориями затрат в соответствии с общепринятыми в вузе определениями для более четкого понимания «кто осуществляет расходы, в каком размере и на какие цели». Ответственные назначаются за определенную категорию затрат в пределах всего вуза; они создают стандарты и правила планирования и расходования средств, а также следят за тем, чтобы владельцы бюджета оптимизировали свои затраты. Управление затратами, базирующееся на распределении ответственности между сотрудниками за категории затрат, предоставляет возможности для анализа каждой отдельной категории и поиска экономии [43, с.4].

Внедрение модели стратегического управления затратами – это трудный путь, который требует изменения системы управления расходами вуза. Внимание в ходе этой программы уделяется не только непосредственно реструктурированию системы затрат, но и изменению подхода сотрудников к управлению затратами. Программа позволяет сотрудникам почувствовать себя владельцами финансовых процессов вуза, и тем самым относиться к затратам вуза как к собственным расходам. Используя средства и материалы вуза, сотрудники и преподаватели должны задавать себе вопрос: «Действительно ли данные затраты необходимы?».

Стратегическое управление затратами – эффективный инструмент оптимизации структуры затрат. Будучи своеобразным «двигателем роста вуза» стратегическое управление затратами – это еще и средство достижения конкурентного преимущества. Правильное управление затратами позволит вузу постоянно увеличивать свою стоимость и повышать рейтинговую оценку.

Количественные показатели, демонстрирующие сэкономленные средства очень важны, однако, истинную ценность компания получает от возможности реализации новых проектов, финансируемых за счет средств, полученных в результате программы стратегического управления затратами.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Исследование теории и практики вопросов организации и методологии управленческого учета и процесса бюджетирования в коммерческих вузах Казахстана позволяют сделать следующие выводы и предложения:

Теоретически обоснованы организационные основы построения системы управленческого учета и процесса бюджетирования в коммерческих вузах.

Внедрение элементов управленческого учета в казахстанских вузах является актуальным процессом в условиях усиления конкуренции и ужесточением требований, как со стороны правительственных органов, соответствующих министерств, так и в соответствии с Болонским процессом.

Коммерческие вузы имеют сложную структуру, которая отличается от других организаций, поэтому управление такой системой представляет собой многокомпонентный процесс с тесно взаимосвязанными структурами.

Основными задачами управленческого учета в коммерческих вузов являются обоснованное и справедливое отнесение возникающих затрат на измеримые результаты, а также обеспечение прозрачности затрат путем установления взаимозависимостей между достигнутыми результатами и затраченными ресурсами.

Главным составляющим элементом исследования, является процесс бюджетирования, который в системе управленческого учета обеспечивает определение ключевых показателей. Понятие ключевые имеют показатели, обеспечивающие достижение утвержденных целей и задач деятельности вуза, формирование информационной базы управленческого учета, оценки финансового состояния и тенденций его развития, а также разделение ответственности за достижение показателей деятельности между структурными подразделениями вуза.

Бюджеты, которые при этом разрабатываются, также имеют свое назначение и подразделяются по определенным признакам, в соответствии с которыми производится их классификация по объему и содержанию, а также по статьям доходов и расходов. Основными показателями общего бюджета вуза являются доходы от оказания образовательных услуг и сопутствующие им расходы, формирование себестоимости образовательных услуг и конечный результат образовательной деятельности.

Составление бюджетов в вузах отличается от аналогичного процесса в других организациях, так как особенности образовательной деятельности связаны с сезонностью и несоответствием учебного года финансовому году. Поэтому при составлении бюджета доходов и расходов следует установить определенную цикличность в планировании поступлений оплаты за обучение.

В ходе исследования были рассмотрены элементы и составляющие внутренней и внешней информации, которая является основой анализа ситуации, как внутри вуза, так и во внешней среде.

Исследование проблем бюджетирования базируется на финансовой структуре вуза, который строится в соответствии с функционирующей в вузе организационной структурой. С учетом организационной структуры выстраиваются схемы консолидации бюджетов и система финансовой ответственности подразделений вуза и его менеджмента.

Уточнены особенности учета затрат при оказании образовательных услуг в вузах.

Немаловажна также оптимизация распределения ресурсов путем учета фактических затрат на достижение желаемых результатов, обеспечение надежности и достоверности финансовой и управленческой отчетности. Для этого необходимо создание соответствующей информационной базы для сопоставления результатов по видам деятельности, подразделениям, программам, проектам как внутри самого вуза, так и между различными вузами, а также формирование информационной базы для анализа отклонений между фактическими и планируемыми (нормативными) доходами и затратами.

Разработана группировка затрат в центрах финансовой ответственности коммерческих вузов по отклонениям затрат.

Экономической составляющей процесса бюджетирования является приведение всех статей расходов и доходов в сбалансированном виде для улучшения финансовых результатов деятельности не только всего вуза, но и каждого центра ответственности.

Зачастую вузы не имеют в достаточном количестве ни временных, ни человеческих, ни финансовых ресурсов для внедрения сложных систем бюджетирования и управленческого учета. В основные показатели центра затрат входят: объемы выполняемой работы (активная и пассивная нагрузка), а так же качественные показатели по поддержанию надлежащей образовательной инфраструктуры, величина и структура затрат на обслуживание учебного процесса и ее себестоимость на один аудиторный час, показатели эффективности использования средств и трудовых ресурсов и т.д.

В соответствии с данными выводами очень важно четко разделять центры финансовой ответственности и ответственных по работе этих центров. Это могут быть менеджеры разного уровня, которые несут ответственность за доходы и расходы, а также продуктивность своих подразделений.

Проведена диагностика и прогнозирование будущих периодов.

На основе проведенного анализа состояния рынка образовательных услуг по республике выявлено, что количество вузов выросло за последние 25 лет в 3 раза, при этом количество студентов и профессорско-преподавательского состава возросло в 2 раза. Наибольшее количество вузов и профессорско-преподавательский состав отмечается в г. Алматы, что показывает усиление конкуренции в образовании.

По данным АО «НЭУ им. Т. Рыскулова», был проведен анализ показателей финансовой отчетности, на основании которого были сделаны соответствующие выводы. Так, анализ балансов за 10 лет показывает

стабильные изменения по структуре, при котором основные показатели практически остаются неизменными или увеличиваются.

Несмотря на то, что частные вузы являются, в основном, некоммерческими организациями, одним из ключевых показателей их деятельности является финансовая независимость и самодостаточность, которые определяются полученным доходом.

Для полноты исследования была проведена диагностика данных вуза. Комплексно - экономическая диагностика компании состоит из пяти основных этапов, которые взаимосвязаны и представлены в последовательности, обеспечивающая достижение желаемого результата. Реализация каждого этапа невозможна без предшествующего. Основной целью установки диагностики является ее финансовая оценка состояния и выявление резервов для стабилизации, улучшения и роста.

Средствами реализации этой установки являются организация рациональной финансовой и экономической политики. Инструментом диагностической оценки выступают ряды теоретических показателей. Целью экономической диагностики предприятия служит - оценка финансового и динамики экономического состояния субъекта. При помощи метода оценки финансовых коэффициентов рекомендуется проводить экспресс диагностику

Предложена система показателей анализа и оценки эффективности бюджетирования и внедрения управленческого учета в вузы РК.

Для проведения анализа финансовых показателей АО «НЭУ им. Т.Рыскулова» не достаточно было только абсолютных показателей прибыли для вычисления матричной модели университета, поэтому была использована система относительных аналитических показателей рентабельности работы предприятия по рангу важности и составлена таблица инверсий за 2012-2014 год.

Данные анализа свидетельствуют, что практически по всем основным показателям финансово- хозяйственной деятельности АО «НЭУ им. Т.Рыскулова» произошло увеличение, после чего был представлен прогнозный сценарий развития, рассчитаны показатели вероятности скорого банкротства организации по методу Альтмана и проведен детальный финансовый анализ показателей.

Предложены методические рекомендации по оптимизации управления затрат.

Вывод, который следует сделать при обобщении данных исследования, предполагает использование наиболее современных инструментов управленческого учета при решении стратегических и оперативных вопросов деятельности вуза, с применением аналитических, информационных, расчетных и прогнозных методик.

Теория сопряженных обстоятельств Лоуренса-Лорша, дополненная и расширенная Джоан Вудворд, является одним из инструментов, используемых в современных теориях организации, который применяется для выявления и

решения проблем в различных ситуациях. На основе данной теории была интерпретирована и углублена схема взаимодействия и взаимозависимости между внутренними характеристиками вуза, индивидуальными предрасположенностями сотрудников и внешними условиями, а также дана характеристика влияния внешних условий на характеристики вуза..

Следует принимать особенности образовательной деятельности, при котором могут быть использованы несколько руководящих звеньев, таких как ректорат, ученый совет, совет учредителей, каждый из которых имеет независимые полномочия и статус. Несмотря на это, все звенья топ-менеджмента должны находить консенсус в соответствии с планами и главной целью стратегии развития вуза.

Стратегическое управление затратами – эффективный инструмент оптимизации структуры затрат. Будучи своеобразным «двигателем роста вуза» стратегическое управление затратами – это еще и средство достижения конкурентного преимущества. Правильное управление затратами позволит вузу постоянно увеличивать свою стоимость и повышать рейтинговую оценку.

В целом результаты, полученные в диссертационном исследовании, позволяют научно обосновать направления по совершенствованию эффективности использования методик управленческого учета и процесса бюджетирования в коммерческих вузах и подтверждают их практическую значимость.

Все предлагаемые рекомендации взаимосвязаны и должны быть реализованы комплексно, а сформулированные нами предложения нацелены на развитие и организацию управленческого учета и процесса бюджетирования в коммерческих вузах Казахстана.

Таким образом, в диссертационном исследовании подтверждена выдвинутая в ходе выполнения темы гипотеза что, внедрение элементов управленческого учета в казахстанских вузах является актуальным процессом в стратегическом управлении и условиях усиления конкуренции в образовательной сфере.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

- 1 Назарбаев Н.А. Стратегия «Казахстан-2050». – Астана: Акорда, 2012. – 31 с.
- 2 Вандина О.Г. Система управленческого учета в коммерческих вузах: дис. ... канд. экон. наук: 08.00.12. - Ставрополь, 2008. – С. 12-160. – Инв. № 61:07-8/3871.
- 3 Назарбаев Н.А. Послание Президента Казахстана «Новое десятилетие - новый экономический подъем - новые возможности Казахстана». – Астана: Акорда, 2010. – 8 с.
- 4 Ястребова О.К. Управленческий учет в секторе государственного управления и его особенности в системе высшего образования / Проект компании ООО «ЭКОРИС-НЭИ». – М., 2008.– С. 1-14.
- 5 Зайцев Н.Н. Об управленческом учете в управлении вузом // Вестник Удмуртского Университета. – 2008. – № 2 – 1. – С. 25-29.
- 6 Торхова А.Н. Учетно–аналитическая система управления в учреждениях высшего профессионального образования: дис. ... канд. экон. наук: 08.00.12. – Тольятти, 2012. – 40 с. – Инв. № 04201269514.
- 7 Галимуллина Н.А. Система бухгалтерского учета муниципальной собственности // Альманах современной науки и образования. – Тамбов, 2010. – № 3 (34).– С. 48–94.
- 8 Фомина О.Б. Учебно–методический комплекс по дисциплине «бухгалтерский управленческий учет». – М., 2012.– С.45–50.
- 9 Чупахина Н.И. Методологические подходы к поэтапной постановке системы управленческого учета в агрохолдингах // Аудит и финансовый анализ.– М., 2008.– №3. – С. 1–44.
- 10 Bazarbekova A.D. Role, problems and perspectives of managerial accounting development in higher education of the Republic Kazakhstan // Kazakhstan's Economy, The Global Challenges of Development. – USA, 2012. – №1. – P.59–61.
- 11 Лазутина Л.Е. Управленческий учет затрат на функционирование и развитие вузов: дис. ...канд. экон. наук: 08.00.12. – Орел, 2007. – С. 12–140. – Инв. № 61:07–8/3591.
- 12 Арыстанбаева М.Б., Аменова К.А., Базарбекова А.Д. Perspectives of managerial accounting development in Kazakhstan // Социально–экономическая модернизация Казахстана в условиях глобальной финансовой нестабильности: матер. междунар. науч. форума «VI Рыскуловские чтения». Междунар. науч.-практ. конф. – Алматы: «Экономика», 2012. – С. 895–905.
- 13 Голубев А.А. Финансовый менеджмент: учебное пособие. – СПб.: СПб НИУ ИТМО, 2013. – С. 120–130.
- 14 Мальцева Г.И., Митина О.В. Инструменты стратегического управленческого учета в вузе // Университетское управление: практика и анализ. – Владивосток, 2005. – № 2. – С. 62–75.

15 Bazarbekova A.D. University budget as tool of economic stability // Вестник КазНУ. Серия экономическая. – Алматы: «КазНУ», 2014. – №1 (101). – С.39–43.

16 Bazarbekova A.D. Problems and perspectives of managerial accounting development in Kazakhstan // Устойчивое развитие экономики Казахстана: императивы модернизации и бизнес инжиниринг: сборник труд. междунар. науч.–практ. конф. – Алматы: «КазНТУ им. К.И.Сатпаева», 2012. – Часть 2. – С.247–250.

17 Виноградова Е.В. К вопросам планирования финансовой деятельности университета (The issues of university's financial planning) // Университетское управление – 2002. – № 4(23). – С. 47–51.

18 Karshalova A.D. Budgeting as the primary method of financial planning // Весенние научные чтения: матер. междунар. конф. – Украина, Харьков: «Знание». – 14 марта 2015. – С.9–11.

19 Верещагина Е.Ю., Полякова А.А. Подходы к классификации затрат учреждений высшего профессионального образования // Вестник ТвГУ. Серия «Экономика и управление». – М., 2014. – №2. – С.191–203.

20 Балашов Г.В. Экономика высшей школы: особенности формирования нового механизма: дисс. ... канд. экон. наук: 08.00.05. – СПб., 1993. – С.112.

21 Ващенко А.Н. Организационные и экономические факторы развития кооперативного образования: автореф. ... канд. экон. наук: 08.00.12. – М.: МУПК, 1997. – С.39.

22 Друри К. Введение в управленческий и производственный учет/ К. Друри. – М.: НИИВШ, 1990. – 120с.

23 Зотова А.И. Бухгалтерский учет в высших образовательных учреждениях: На примере вузов Центросоюза РФ: дисс. ... канд. экон. наук: 08.00.12. – М., 2000. – 239 с. – Инв. № 61:01-8/653-4.

24 Каверина О.Д. Управленческий учёт: системы, методы, процедуры. – М.: Финансы и статистика, 2004. – 352 с.

25 Колибаба О.В. Бухгалтерский учет расходов и доходов в негосударственных образовательных учреждениях: на материалах средних специальных учебных заведений потребительской кооперации: дисс. ... канд. экон. наук: 08.00.12. – М., 2002. – 173 с. – Инв. № 61:02-8/2635-х.

26 Тимофеева Т.В. Бухгалтерский учет доходов и расходов негосударственных образовательных учреждений: дисс. ... канд. экон. наук: 08.00.12. – М., 2009. – 171 с. – Инв. № 04200904712.

27 Токарев Н.Ф. Экономическая природа, динамика и эффективность затрат на высшее образование: дисс. ... канд. экон. наук: 08.00.05. – М., 1973. – 168 с.

28 Хорнгрен Ч.Т., Фостер Дж. Бухгалтерский учет: управленческий аспект. – М.: Финансы и статистика, 1995. – 426 с.

29 Палий В.Ф. Основы калькулирования. – М.: Финансы и статистика, 1987. – 280 с.

- 30 Палий В.Ф., Соколов Я.В. Введение в теорию бухгалтерского учета. – М.: Финансы, 1979. – 304 с.
- 31 Радачинский В.И. Бухгалтерский учет в некоммерческих организациях. – М.: Изд-во «Альфа-Пресс», 2005. – 256 с.
- 32 Гринь А.М. Управление бюджетом вуза // Университетское управление: практика и анализ. – 2003. – № 4(27).– С. 16–24.
- 33 Колесников С.«Экономический учет», или Что такое «управленческий учет» в современном понимании // Управление компанией. – 2002. – №8.–1с.
- 34 Друри К. Учет затрат методом стандарт–костинга /пер. с англ. под ред. Н.Д. Эриашвили. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1998. – 224 с.
- 35 Друри К. Введение в управленческий и производственный учет/пер. с англ. под ред. В.Н. Егорова. – М.: ЮНТИ-ДАНА, 2010.–1423 с.
- 36 Вахрушина М.А. Бухгалтерский управленческий учет: учебное пособие /под. Ред. ВЗФЭИ. –М.:ЗАО «Финстатинформ», 2000. – 399 с.
- 37 МакЛейни Э., Этрилл П. Финансовый менеджмент и управленческий учет для руководителей и бизнесменов.–М.:Альпина Паблишер, 2014.– 648 с.
- 38 Karshalova A.D., Auganbayeva A.A. Budgeting as the primary method of financial planning // Предпринимательство: энергия молодых: матер. междунар. науч.–практ. конф. – Алматы: «Алматы Менеджмент Университет», 16 апреля 2015. –С.313–317.
- 39 Саймон Г.А., Марш Дж. Административное поведение. – М.: Мир, 1974. – 196 с.
- 40 Блауг М. Саймон, Герберт //100 великих экономистов после Кейнса = Great Economists since Keynes: An introduction to the lives & works of one hundred great economists of the past. – СПб.: Экономикс, 2009. — С.252–255.
- 41 Саймон Г.А. Теория принятия решений в экономической науке и науке о поведении // Теория фирмы / под. ред. В.М. Гальперина. – СПб.: Экономическая школа, 1995. – С. 54–72.
- 42 Шим Джай К., Сигел Дж. Г. Основы коммерческого бюджетирования. – М.: ЗАО «Бизнес Микро», 1998. – 496 с.
- 43 Немировский, И.Б. Бюджетирование: От стратегии до бюджета – пошаговое руководство. – М. : Вильяме, 2006. – 512 с.
- 44 Горелик О.М., Парамонова Л.А., Низамова Э.Ш. Управленческий учет и анализ. – М.: Кнорус, 2006.– С.73.
- 45 Айтжанова Ж.Н. Основы бухгалтерского учета: учебное пособие. – Алматы., 2015. – 1-е изд. – 373 с.
- 46 Тайгашинова, К. Т. Управленческий учет–система информационной поддержки управления // Вестник НАН РК. – 2003. –№3. – С.91–95.
- 47 Каверина О.Д. Управленческий учет: системы, методы, процедуры. – М.: Финансы и статистика, 2003. – 351с.
- 48 Мальцева Г. И. Организационно–методические основы формирования финансовой и учетной политики вуза: дисс. ... канд. экон. наук: 08.00.12. – М., 2002. – 212 с. Инв. № 61:03-8/844-3.

- 49 Миржакыпова С. Т. Система бюджетирования: технология управления банковским бизнесом. – Алматы: Альпари, 2007. – №2. – С. 95–99.
- 50 Керимов В.Э. Управленческий учет. – М.: Издательско-книготорговый центр «Маркетинг», 2001. – 268 с.
- 51 Рэй Гаррисон, Эрик Норин, Питер Брюэр. Управленческий учет. – СПб.: Питер, 2010. – 562с.
- 52 Чупурнов Д.И., Жильцов Е.Н. Экономика, организация и планирование высшего образования: учеб. пособие для вузов.– М.: Высш. шк., 1988.– 2–е изд., перераб. и доп. –175 с.
- 53 Янковский К.П., Мухарь И.Ф. Управленческий учет. – СПб.: Питер, 2011. – 368с.
- 54 Казанцев К.А., Казаков А.Ю., Кунщиков В.Г. Эффективная методика постановки бюджетного управления на предприятии // Справочник экономиста. – 2004. – №10. – С. 34–39.
- 55 Соколов Я.В. Управленческий учет: Инфра–М., Магистр, 2011. – 428с.
- 56 Лихачева О.Н. Финансовое планирование на предприятии. учебно-практическое пособие. – М.: Проспект, 2003. – 264 с.
- 57 Грушина О.В. Управление затратами: учеб. пособие / Байк. гос. ун–т экономики и права. – Иркутск, 2002. – 115 с.
- 58 Ключев А. К. Организация финансового менеджмента в вузе // Университетское управление. – 2000. – № 4(15). – С. 23–27.
- 59 Егорова Е.М. Архитектоника системы управленческого учета в вузе // Вестник Самарского Государственного экономического университета. – Самара, 2010. – №9 (71) – С.22-26.
- 60 Соколов Я.В. Очерки по истории бухгалтерского учета. – М.: Финансы и статистика, 1991. – 400 с.
- 61 Bazarbekova A.D., Kulanov A.A. Urgent economic issues of controlling system implementation in Kazakhstan enterprises // World Applied Sciences. – 2013. – №28 (1).– С.70–74.
- 62 Fundamental methods of mathematical economics / McGraw–Hill. Inc. – 1984. – 3 edition. - 569 p. – ISBN 0–07–010813–7.
- 63 Dillon W.R., Goldstein M. Multivariate analysis methods and applications // Journal of Consumer Research. – New York, 1984. – Vol. 12(1). – P.53–99. – ISBN 0–471–08317–8.
- 64 Podani Extending Gower's general coefficient of similarity to ordinal characters. – Taxon, 1999. – Vol. 48 (2). – P. 331– 340.
- 65 Harshman R.A., Lundy M.E. PARAFAC: Parallel factor analysis // Computational Statistics & Data Analysis. –August 1994. –Vol. 18, Issue 1. – P.39 – 72.
- 66 Saporta Probabilités, analyse des données et statistique // Technip – Paris, 2006. – P.12-14.

67 Wang X., Qiu W., Zamar R.H., CLUES: a non-parametric clustering method based on local shrinking // Comput. Statist. Data Anal. – 2007. – Vol. 52 (1). – P. 286–298.

68 Абчук, В.А. Экономико–математические методы: Элементарная математика и логика. Методы исследования операций.– СПб.: Союз, 1999. – 320 с.

69 Базарбекова А.Д. Финансовый анализ и планирование на предприятии // Научно–образовательный потенциал молодежи в решении актуальных проблем 21 века: матер. 11 междунар. науч.–практ. конф. студентов и молодых ученых. – Алматы: «Каспийский университет», 2014. – С.311–315.

70 Дюсембаев К.Ш. Анализ финансовый отчетности. – Алматы, 2009. – Издание 4. – 388-420с.

71 АО «КазЭУ им. Т. Рыскулова» Финансовая отчетность за 2005–2013гг.

72 АО «НЭУ им. Т. Рыскулова» Финансовая отчетность за 2014 г.

73 Шеремет А.Д., Сайфулин Р.С., Негашев Е.В. Методика Финансового анализа: учебное пособие.– М: ИНФРА–М, 2001.– 3 издание – 208 с.

74 Bazarbekova A.D. Economic diagnostics of private higher education activities: organization and methodology // Procedia Economics and Finance 5. International Conference on Applied Economics (ICOAE). – «Elsevier», 2013. – P.93–102.

75 Шниппер Р.И., Костенко Т.Д., Подгора Е.А., Рыжиков В.С., Панков В.А., Герасимов А.А., Ровенская В.В. Экономический анализ и диагностика состояния современного предприятия: учебное пособие. – Краматорск: ДГМА, 2005. – 292 с.

76 Рахметова Р.У., Дуброва Т.А. Прикладные модели эконометрики: Монография. – 2011.– С.140 – 196.

77 Баканов М.И., Шеремет А.Д. Теория экономического анализа. – М.: Финансы и статистика, 2006.– 312с.

78 Karshalova A.D. Theoretical aspects of financial risk management // Актуальные проблемы экономики в XXI веке: причины и решения: матер. междунар. науч.–практ. конф. – СПб.: «Центр экономических исследований», 14 марта 2015. – С.45–48.

79 Bazarbekova A.D., Doshannov A.E. The relevance of the economic value added (EVA) concept // Мультинаучные исследования как тренд развития современной науки: матер. междунар. науч.–практ. конф. – Киев: «Центр научных публикаций», 28 марта 2015. – С.44–47.

80 Базарбекова А.Д., Дошанов А.Е. Методы оценки и управление стоимостью компании, основанные на концепции экономической прибыли // Ученые записки Академии экономики и права. – Алматы: «Академия экономики и права», 2013. – №2 (25). –С.72–77.

81 Айтжанова Ж.Н. Проблема банкротства предприятий как следствие отсутствия универсальных методик его прогноза // матер. междунар. науч.–

практ. конф. «Стратегия «Казахстан – 2050»: Практика и перспективы формирования эффективного использования конкурентных факторов модернизации и инновационной индустриализации экономики РК». Комитет науки РКП «Институт экономики», ЦСЭИ. АО «Финансовая академия». – Астана, 2013. – С.255–260.

82 Эконометрика: учебник / под ред. И.И. Елисейевой, – М: Финансы и статистика. – 2005. – 456 с.

83 Miles, L. Techniques of value analysis and engineering Text. / Mc-Craw – Hill. – New York, 1972. – 203 p.

84 Базарбекова А.Д., Базарбеков Т.Т. Implementation challenges of managerial accounting and risk management in enterprises (practice of Kazakhstan) // Eurasian Business Economic Society Conference. – Singapore: Program and Abstract book, 9–11 January 2014. – P.127.

85 Сименко И.В., Бездай Е.В., Возиянова Н.Ю., Гречина И.В., Жевнова Т.Н. Анализ финансово– хозяйственной деятельности предприятий торговли: учебное пособие для студентов экономических специальностей. – Донецк: ДонГУЭТ, 2003. – 2 изд, перераб. и доп. – 238с.

86 Алексеева М.М. Планирование деятельности фирмы: учебно– методическое пособие. – М.: Финансы и статистика, 2000. – 302с.

87 Л.А., Г.Г. Виногаров, и др. Анализ хозяйственной деятельности в промышленности: учебник / под общ. ред. В.И. Стражева. – Мн.: Выш. шк., 1996. – 2 изд. – 267с.

88 Артеменко В.Г., Белленгер М.В. Финансовый анализ: учебное пособие. – М.: Издательство "ДИС", 2008. – 285с.

89 Чернов, В.А. Управленческий учет и анализ коммерческой деятельности. – М.: Финансы и статистика, 2001. – 320 с.

90 Nachtmann H. Activity Based Costing: A Methodology for Handling Uncertainty in Activity Based Costing Systems // The Engineering Economist. – 2001. – Vol. 46. – № 4. – P. 245–273.

91 Шиманская Е. В. Внутренняя отчетность как источник информации при проведении контроля за соблюдением положений коллективного договора // Все для бухгалтера. – 2011. – № 2. – С. 23–32.

92 Барышева С.К. Принципы и составляющие элементы системы внутреннего контроля // Инновационное развитие финансового сектора Казахстана в соответствии со Стратегией–2050: состояние, тенденции и перспективы: матер. междунар. науч.–практ. конф. посвященной 70–летнему юбилею профессора, д.э.н, академика М.Д. Тинасилова. – Алматы, 2014. – С. 502–506.

93 Классики менеджмента / под ред. М. Уорнера. – СПб., 2001. – С. 842.

94 Bazarbekova A.D., Andekina R.E. Managerial decision making in distress situations // Вестник университета «Туран». – Алматы: Университет «Туран», 2013. – №1(101). – С.116–120.

- 95 Болотин И., Березовский А. Кадры современной высшей школы // Высшее образование в России. – 2003.– № 2.– С. 22–27.
- 96 Николаева О.Е., Алексеева О.В. Стратегический управленческий учет. – М.: Едиториал УРСС, 2003. – 304 с.
- 97 Крылов С.И. Стратегический управленческий учет и его роль в управлении финансовыми потоками организации // Управленческий учет. – 2005. – №3. – 304 с. www.dis.ru/magazine/periodicals/141/.
- 98 Хан Д. Планирование и контроль: концепция контроллинга: пер. с нем./ под ред. и с предисл. А.А. Турчака, Л.Г. Головоча, М.Л. Лукашевича. – М.: Финансы и статистика, 1997.–С. 13.
- 99 Нестеров В. Л. Модель финансового управления учебным процессом вуза // Университетское управление: практика и анализ. – М., 2004. – № 3(31). – С. 68–76.
- 100 Николаева О.Е. Особенности учета затрат в условиях рынка: система "директ–костинг": Теория и практика. – М.: Финансы и статистика, 1993. – 128с.
- 101 Афанасьев, М. Бюджетирование, ориентированное на результат (новые тенденции) // Вопросы экономики. – М., 2004. – №9. – С. 130–139.
- 102 Горелик О.М. Эффективный управленческий контроль // www.subscribe.ru. – Тольятти, 2013. – С. 1-3.
- 103 Базарбекова А.Д., Куланов А.А. Организация и методология механизмов управления коммерческого (реального) сектора экономики Казахстана // Экономика и менеджмент систем управления. – Воронеж: «Научная книга», 2014. – №1.1(11). – С.104–112.
- 104 Юдин В.К. Роль и место вуза в системе рыночных отношений// Высшее образование в России. – 1995. –№ 1.– С. 107.
- 105 Миржакыпова, С. Т. Методологические и методические аспекты формирования управленческого учета в банках // Банки Казахстана. – Алматы, 2007. –№8. – С. 29–33.
- 106 Бадаш Х.З, Балашов А.В., Потехин И.Г. Совершенствование управления финансово–экономической деятельностью высшей школы в переходный период // Менеджмент: теория и практика.– 2004.– № 1.– С. 72–85.

ПРИЛОЖЕНИЕ А

«Т. Рыскулов атындағы
ЖАҢА ЭКОНОМИКАЛЫҚ
УНИВЕРСИТЕТІ»
акционерлік қоғамы



Акционерное общество
«НОВЫЙ ЭКОНОМИЧЕСКИЙ
УНИВЕРСИТЕТ
имени Т. Рыскулова»

Қазақстан Республикасы, 050035, Алматы қ., Жандосов к-сі, 55
тел.: +7 (727) 377 11 19, 377 12 55, факс: +7 (727) 377 12 56
http://www.kazeu.kz, email: kazeu@kazeu.kz

Республика Казахстан, 050035, г. Алматы, ул. Жандосова, 55
тел.: +7 (727) 377 11 19, 377 12 55, факс: +7 (727) 377 12 56
http://www.kazeu.kz, email: kazeu@kazeu.kz

17.11.2015 № 10-01-38/1785

Акт

**о внедрении результатов диссертационного исследования
на соискание ученой степени «Доктор Философии (PhD)»
по специальности 6D050800 «Учет и аудит»
Каршаловой Алмы Дамеровны
на тему: «Методология, организация управленческого учета и процесса
бюджетирования в коммерческих вузах Казахстана»**

Настоящий акт внедрения свидетельствует о том, что результаты и рекомендации диссертационной работы Каршаловой А.Д. были использованы и внедрены в практическую деятельность АО «Новый Экономический Университет им. Т.Рыскулова», в частности:

- предложена и апробирована система показателей оценки и анализа эффективности бюджетирования в АО «Новый Экономический Университет им. Т.Рыскулова», для эффективного планирования, анализа доходов и контроля затрат, формирующих себестоимость образовательных услуг;
- разработана модель и последовательность эффективной реализации бюджетного процесса для оптимизации образовательного процесса;
- приведены рекомендации для достижения экономии накладных расходов.

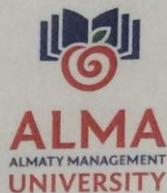
Проректор по
Административной работе
АО «Новый Экономический
Университет им. Т.Рыскулова»
Доктор PhD



Аменова К.А.

00002733

Қазақстан Республикасы • 050060
Алматы қ. • Розыбакиев к-сі, 227
тел.: +7 727 302 22 22 • факс: +7 727 302 21 21
e-mail: info@iab.kz
www.alma.edu.kz



Republic of Kazakhstan • 050060
Almaty • Rozybakiev str, 227
tel. +7 727 302 22 22 • fax: +7 727 302 21 21
e-mail: info@iab.kz
www.alma.edu.kz

Исх. № 01.11-19/02.24-6
18 » 11 2015 ж.

В диссертационный совет
По специальности
6D050800- Учет и аудит
при Новом Экономическом
Университете им. Т. Рыскулова

Справка о внедрении

Научно-теоретические положения диссертационного исследования Каршаловой Алмы Дамеровны на тему «Методология, организация управленческого учета и процесса бюджетирования в коммерческих вузах Казахстана» были использованы при разработке учебно-методических комплексов дисциплин «Управленческий учет 1», «Управленческий учет 2», «Ревизия и контроль» для специальности 5B050800- «Учет и аудит» и применены в практике преподавания данных курсов.

и.о. ректора
НОУ «Алматы Менеджмент Университет»
к.э.н, доцент

Н. Дуйсенгулова

002848

ПРИЛОЖЕНИЕ Б

Численность профессорско-преподавательского состава высших учебных заведений

	2003/04	2004/05	2005/06	2006/07	2007/08	2008/09	2009/10	2010/11	2011/12	2012/13	2013/14	2014/15
Акмолинская	877	887	1 043	911	949	1 094	1 085	1 077	1 143	1 218	1 212	952
Актюбинская	1 636	1 849	2 032	1 982	1 571	1 499	1 576	1 667	1 795	1 737	1 752	1 730
Алматинская	491	518	512	553	432	400	392	377	395	560	587	639
Атырауская	930	870	844	844	853	817	825	356	818	740	730	756
Западно-Казахстанская	1 339	1 376	1 439	1 375	1 308	1 307	1 192	1 099	1 119	1 067	1 158	1 214
Жамбылская	1 609	1 732	1 853	1 515	1 549	1 422	1 311	1 272	1 365	1 385	1 392	1 399
Карагандинская	3 937	4 240	4 207	4 055	3 503	3 244	3 111	3 289	3 299	3 357	3 290	3 115
Костанайская	1 339	1 834	1 550	1 546	1 597	1 449	1 309	1 357	1 307	1 341	1 353	1 299
Кызылординская	1 180	1 235	1 144	1 065	911	953	887	877	1 123	1 055	1 005	1 056
Мангистауская	660	762	645	625	548	426	482	456	430	457	398	378
Южно-Казахстанская	5 155	5 699	5 886	5 432	4 833	4 976	5 604	5 400	4 914	5 175	5 153	5 174
Павлодарская	1 323	1 590	1 794	1 712	1 431	1 420	1 355	1 296	1 264	1 147	1 146	1 060
Северо-Казахстанская	1 107	1 088	1 109	1 089	1 181	589	775	744	711	706	624	537
Восточно-Казахстанская	2 959	3 108	2 820	3 028	2 852	2 730	3 111	2 769	2 936	2 951	2 673	2 456
г. Астана	2 539	2 637	2 882	3 098	3 105	3 095	3 239	3 787	4 460	4 668	4 563	4 752
г. Алматы	13 891	12 908	13 622	13 958	14 584	12 393	12 889	13 777	13 452	13 660	14 599	13 803

ПРИЛОЖЕНИЕ В

Численность студентов высших учебных заведений

человек

	2003/04	2004/05	2005/06	2006/07	2007/08	2008/09	2009/10	2010/11	2011/12	2012/13	2013/14	2014/15
Республика Казахстан	658 106	747 104	775 762	768 442	717 053	633 814	610 264	620 442	629 507	571 691	527 226	477 387
Акмолинская	22 061	24 598	27 486	26 836	19 030	19 151	17 609	16 736	16 332	17 086	13 787	10 289
Актюбинская	29 433	35 037	37 740	33 031	24 808	23 199	24 335	25 336	26 969	24 882	23 821	20 825
Алматинская	10 976	12 847	13 275	12 496	11 882	10 778	10 494	10 057	9 995	11 200	10 701	9 724
Атырауская	23 261	24 479	23 196	22 030	20 803	17 652	15 884	15 481	15 291	12 979	11 347	10 552
Западно-Казахстанская	27 286	30 378	31 172	30 168	27 902	26 047	25 985	28 260	31 023	27 380	25 517	28 369
Жамбылская	30 437	35 788	37 274	35 213	33 159	27 166	26 195	29 426	33 138	30 721	26 805	19 580
Карагандинская	67 909	74 013	71 809	67 102	62 384	55 905	56 308	61 105	60 366	52 158	46 449	41 123
Костанайская	35 602	42 297	44 648	42 264	37 602	30 460	29 328	28 079	27 558	24 980	22 349	19 840
Кызылординская	18 017	19 384	19 004	17 941	15 813	15 678	15 037	17 244	15 675	15 849	13 772	11 308
Мангистауская	17 790	17 844	17 671	14 480	10 921	9 112	7 906	8 436	8 683	7 187	5 739	3 815
Южно-Казахстанская	87 994	100 801	100 984	98 715	89 930	77 741	73 911	73 425	79 412	77 774	74 564	70 121
Павлодарская	15 548	17 077	16 967	17 887	13 882	12 079	22 288	21 755	21 195	18 076	15 257	13 750
Северо-Казахстанская	26 061	33 337	34 278	32 697	25 294	24 463	10 969	9 405	8 351	7 184	5 846	4 851
Восточно-Казахстанская	47 775	54 838	52 770	50 732	51 027	47 422	47 541	48 381	45 930	37 162	29 220	26 559
г. Астана	32 260	34 836	41 831	45 408	43 778	41 740	39 298	40 817	46 437	48 606	53 561	52 945
г. Алматы	165 696	189 550	205 657	221 442	228 838	195 221	187 176	186 499	183 152	158 467	148 491	133 736

ПРИЛОЖЕНИЕ Г

Динамика бухгалтерского баланса АО КазЭУ им Т.Рыскулова по состоянию на 31 декабря с 2005-2014 гг. (в тыс.тг.)

<i>Активы</i>	<i>Код стр.</i>	<i>2005 год</i>	<i>2006 год</i>	<i>2007 год</i>	<i>2008 год</i>	<i>2009 год</i>	<i>2010 год</i>	<i>2011 год</i>	<i>2012 год</i>	<i>2013 год</i>	<i>2014 год</i>
I. Краткосрочные активы											
Денежные средства и их эквиваленты	10	106 370	719 556	1 175 866	414 572	772 385	515 819	715 734	885 536	804 910	467 907
Краткосрочные финансовые инвестиции	11				1 680 000	1 948 745	2 823 222	2 242 000	1 256 998	953 000	440 393
Краткосрочная дебиторская задолженность	12	361 715	798 576	1 082 634	1 263 903	1 290 825	1 476 183	1 352 497	1 227 729	1 343 722	1 209 623
Запасы	13	28 827	17 530	18 260	69 514	112 464	102 546	76 912	113 542	85 168	55 242
Текущие налоговые активы	14		2 806	5 354	23 195	32 067	17 124	45 302	31 337	5 951	19 347
Долгосрочные активы, предн. для продажи	15										
Прочие краткосрочные активы	16		80 082	18 858	39 080	92 666	105 323	90 523	105 939	80 612	79 260
<i>Итого краткосрочных активов</i>	<i>100</i>	<i>496 912</i>	<i>1 618 556</i>	<i>2 300 972</i>	<i>3 490 264</i>	<i>4 249 152</i>	<i>5 040 217</i>	<i>4 522 968</i>	<i>3 621 081</i>	<i>3 273 363</i>	<i>2 271 772</i>
II. Долгосрочные активы											
Долгосрочные финансовые инвестиции	20		3 000	6 000	14 000	75 808	214 601	214 820	214 820	1 189 256	1 189 256
Долгосрочная дебиторская задолженность	21	6 158	6 158	131 714	287 701	301 330	138 090	883 112	874 522	856 668	1 002 784
Инвестиции, учитываемые методом долевого участия	22		226 602	219 435	219 435	219 435	219 435	219 435	219 435		
Инвестиции, удерживаемые до погашения										3 486	
Инвестиционная недвижимость	23								127 098	1 149 872	1 440 941
Основные средства	24	870 210	1 294 801	1 233 149	1 248 064	1 246 253	1 461 863	1 682 675	2 097 745	2 110 274	3 360 463
Биологические активы	26		11 162	2 620	2 265	2 117	3 145				
Разведочные и оценочные активы	27										
Нематериальные активы	28	375	4 296	6 273	15 445	40 379	50 111	58 768	58 781	49 513	44 768
Отложенные налоговые активы	29										
Прочие долгосрочные активы	30		3 537,00	25 843				54 975	1 550 590	140 220	13 273
Авансы на поставку ОС (3310)											
<i>Итого долгосрочных активов</i>	<i>200</i>	<i>876 743</i>	<i>1 549 556</i>	<i>1 625 034</i>	<i>1 786 910</i>	<i>1 885 322</i>	<i>2 087 245</i>	<i>3 113 785</i>	<i>5 142 991</i>	<i>5 499 288</i>	<i>7 051 485</i>
Баланс (стр.100+стр.200)		1 373 655	3 168 106	3 926 006	5 277 174	6 134 474	7 127 462	7 636 753	8 764 072	8 772 651	9 323 257

Продолжение приложения Г

<i>Пассивы</i>	<i>Код стр.</i>	<i>2005 год</i>	<i>2006 год</i>	<i>2007 год</i>	<i>2008 год</i>	<i>2009 год</i>	<i>2010 год</i>	<i>2011 год</i>	<i>2012 год</i>	<i>2013 год</i>	<i>2014 год</i>
<u>III Краткосрочные обязательства</u>											
Краткосрочные финансовые обязательства	31								177 501	176 277	167 057
Обязательства по налогам	32		17 021,00	1 423	6 024	525	8 784	601	1 285	21 090	10 200
Обязательства по другим обязательным и добровольным платежам	33	12 582	7 110	12 960	14 551	16 225	18 846	23 550	24 355	16 963	17 052
Краткосрочная кредиторская задолженность	34	40 514	28 533	94 776	85 422	86 829	69 148	89 709	71 950	102 579	55 174
Краткосрочные оценочные обязательства	35		19 478	29 611	49 160	50 339	44 300	67 633	47 302	65 798	74 321
Прочие краткосрочные обязательства	36	717 803	1 369 309	1 688 875	1 706 702	1 802 455	1 914 851	1 800 652	1 669 765	1 523 666	1 478 455
<u>Итого краткосрочных обязательств</u>	<u>300</u>	<u>770 899</u>	<u>1 441 451</u>	<u>1 827 645</u>	<u>1 861 859</u>	<u>1 956 373</u>	<u>2 055 929</u>	<u>1 982 144</u>	<u>1 992 158</u>	<u>1 906 373</u>	<u>1 802 259</u>
<u>IV Долгосрочные обязательства</u>											
Долгосрочные финансовые обязательства	40								659 782	487 703	323 760
Долгосрочная кредиторская задолженность	41										
Долгосрочные оценочные обязательства	42										
Отложенные налоговые обязательства	43										
Прочие долгосрочные обязательства	44		84 000	42 000							
<u>Итого долгосрочных обязательств</u>	<u>400</u>	<u>0</u>	<u>84 000</u>	<u>42 000</u>	<u>0</u>	<u>0</u>	<u>0</u>	<u>0</u>	<u>659 782</u>	<u>487 703</u>	<u>323 760</u>
<u>Итого обязательств</u>		<u>770 899</u>	<u>1 525 451</u>	<u>1 869 645</u>	<u>1 861 859</u>	<u>1 956 373</u>	<u>2 055 929</u>	<u>1 982 144</u>	<u>2 651 940</u>	<u>2 394 076</u>	<u>2 126 019</u>
<u>V Капитал</u>											
Выпущенный капитал	50										
Уставный капитал	51										
Акционерный капитал	52	317 205	317 205	317 205	317 205	317 205	317 205	317 205	317 205	317 205	317 205
Эмиссионный доход	53										
Выкупленные собственные долевые инструменты	54										
Резервы	55	47 586	656 392	635 296	602 897	578 917	693 809	669 892	634 679	621 917	1 531 035
Нераспределенный доход (непокрытый убыток)	56	237 964	669 058	1 103 860	2 495 213	3 281 979	4 060 519	4 667 512	5 160 248	5 439 453	5 348 998
Доля меньшинства	57										
<u>Итого капитал</u>	<u>500</u>	<u>602 756</u>	<u>1 642 655</u>	<u>2 056 361</u>	<u>3 415 315</u>	<u>4 178 101</u>	<u>5 071 533</u>	<u>5 654 609</u>	<u>6 112 132</u>	<u>6 378 575</u>	<u>7 197 238</u>
Баланс (стр.300+стр.400+стр.500)		1 373 655	3 168 106	3 926 006	5 277 174	6 134 474	7 127 462	7 636 753	8 764 072	8 772 651	9 323 257

ПРИЛОЖЕНИЕ Д
НЭУ им. Т.Рыскулова
БЮДЖЕТ ДВИЖЕНИЯ ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ
(пример расчета, прямой метод), в том числе

Код отчета	Код строки	Движение денежных средств по операционной деятельности	Бюджет за 201...
1	2	3	4
CF	1.	<i>Поступление денежных средств, всего</i>	4 294 129
CF	550	<i>Предоставление образовательных услуг</i>	3 808 463
CF	552.01	<i>Прочие поступления</i>	485 666
CF	2	<i>Выбытие денежных средств, всего</i>	3 626 473
CF	238	Зарплата и соответствующие отчисления	2 401 714
CF	238.06	<i>Пенсионные отчисления</i>	153 896
CF	238.01	<i>Заработная плата</i>	1 818 506
CF	238.02	<i>Бонусы, премии</i>	
CF	238.03	<i>Материальная помощь</i>	5 000
CF	238.04	<i>Отпускные</i>	
CF	238.07	<i>Прочие выплаты сотрудникам</i>	
CF	238.08	<i>Социальный налог и отчисления</i>	204 461
		<i>Индивидуальный подоходный налог</i>	219 851
CF	320	Налоги и другие обязательные платежи в бюджет	99 702
CF	320.01	<i>Налог на имущество</i>	23 224
CF	320.06	<i>НДС</i>	43 750

1	2	3	4
CF	320.07	<i>НДС за нерезидента</i>	6 250
CF	320.08	<i>НДС по товарам в рамках ТС</i>	
CF	320.09	<i>Прочие налоги</i>	19 420
CF	320.01	<i>Земельный налог</i>	7 058
CF	224	<i>Аренда</i>	8 365
CF	225	<i>Банковские услуги</i>	9 101
CF	232	<i>Выплаты по финансированию (стипендия, льготный проезд)</i>	189 034
CF	242	<i>Информационные услуги</i>	7 895
CF	244	<i>Командировочные расходы</i>	91 980
CF	247	<i>Коммунальные услуги</i>	170 216
CF	248	<i>Консультационные услуги</i>	5 531
CF	252	<i>Материальные расходы</i>	70 759
CF	258	<i>Охрана</i>	150 150
CF	263	<i>Представительские расходы</i>	4 901
CF	269	<i>Проекты</i>	18 199
CF	273	Прочие расходы	6 019
CF	273.01	<i>Подписка на периодические издания</i>	6 019
CF	273.01	<i>Прочие расходы</i>	
CF	278	Расходы на содержание зданий и прочих основных средств	96 690

1	2	3	4
CF	278.01	Расходы на содержание зданий и прочих основных средств	5 689
CF	278.05	Текущий ремонт	91 001
CF	282	Расходы по персоналу	15 119
CF	282	<i>Расходы по персоналу</i>	
CF	282.03	<i>Членские взносы</i>	1 120
CF	282.05	<i>Повышение квалификации</i>	13 999
CF	284	Расходы по учебному процессу	155 763
CF	286	реклама и маркетинг	53 462
CF	288	Ремонт и обслуживание основных средств	14 051
CF	288.05	<i>Ремонт, техобслуживание оргтехники</i>	9 150
CF	288.06	<i>Содержание автотранспорта</i>	4 901
CF	299	Стипендия	
CF	300	Страхование	2 352
CF	300.04	<i>Медицинское страхование</i>	1 904
CF	300.01	<i>Страхование</i>	448
CF	308	Топливо и ГСМ	13 015
CF	313	Услуги связи	41 477
CF	318	Юридические / нотариальные услуги	979
CF		Чистая сумма денежных средств по операционной деятельности	667 656
CF	II	Движение денежных средств по инвестиционной деятельности	
CF		Поступление	
CF	558	Реализация активов	
CF	552.01	Прочие поступления	

1	2	3	4
CF		Выбытие	160 814
CF	243.03	Капитальный Ремонт	
CF	264	Приобретение активов	139 796
CF	267	Приобретение нематериальных активов	21 018
CF		Чистая сумма денежных средств по инвестиционной деятельности	-160 814
CF	III	Движение денежных средств по финансовой деятельности	
CF		Поступление денежных средств, всего	143 469
CF	548	Получение займов	
	552.01	Прочие поступления в т.ч.	143 469
		Вознаграждения по депозитам	91 500
		Вознаграждения оплачиваемая фин.агентом "Даму"	51 969
CF		Выбытие денежных средств, всего	296 766
CF	229	Внутригрупповые займы выбытие	
	260	Погашение займов	296 766
CF		Чистая сумма денежных средств по финансовой деятельности	-153 297
CF	IV	Влияние изменений обменного курса на сальдо денежных средств в иностранной валюте	
CF	V.	Чистое изменение денежных средств и их эквивалентов	353 545
CF	VI.	Денежные средства и их эквиваленты на начало периода	
		<i>Депозитный вклад</i>	
CF	VII.	Денежные средства и их эквиваленты на конец периода	353 545