

КОНЦЕПЦИЯ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА ЗАТРАТ В ВУЗЕ НА ОСНОВЕ ЦЕПОЧКИ ПОТРЕБИТЕЛЬСКОЙ ЦЕННОСТИ

© 2011 Е.М. Егорова*

Ключевые слова: концепция управленческого учета затрат в вузе, процессы вуза, цепочка создания потребительской ценности образовательных и научных продуктов.

Рассматривается концепция управленческого учета затрат в вузе на основе цепочки потребительской ценности, позволяющая: осуществлять учет затрат вуза в каждом звене цепочки потребительской ценности и формировать их оптимальную структуру; эффективно управлять затратами, концентрируя их на направлениях, сохраняющих и укрепляющих позиции вуза на образовательном рынке.

Раскрывая суть управленческого учета, С.С. Сатубалдин подчеркивал, что тот “имеет дело с классификацией затрат, записью, накоплением, исчислением себестоимости по видам изделий и издержек по центрам ответственности и центрам прибыли, составлением смет и отчетности о затратах и их анализом, подготовкой информации руководству для выбора оптимальных решений”¹.

Действительно, содержательную и инструментальную основу управленческого учета вообще, и в вузах в частности, составляют прежде всего специальные учетные методы – затратный и калькуляционный.

Авторское видение развития современной системы управленческого учета затрат в вузах лежит в плоскости разработанной Дж. Шанком и В. Говиндараджаном концепции стратегического управления затратами (SCM – Strategic Cost Management). Ее научно-практическое поддержание и фундамент развития обеспечивают концепция всеобщего управления качеством (TQM – Total Quality Management), концепция цепочки ценностей М. Портера, выделяющая три основных фактора эффективного управления затратами: анализ цепочки ценностей; анализ стратегического позиционирования; анализ факторов, определяющих затраты.

По нашему мнению, создание системы учета затрат в вузе, ставящей во главу угла учет и анализ затрат по цепочке создания ценности для потребителей образовательных и научных продуктов, должны включать в себя следующие этапы:

1) выявление цепочки потребительской ценности;

2) исчисление затрат, доходов и активов для всех звеньев (стадий) цепочки ценности;

3) установление затратообразующих (структурных и функциональных) факторов каждого звена цепочки ценности;

4) создание конкурентного преимущества (с помощью управления затратами на каждой стадии или путем изменения цепочки ценностей).

Реализовать данный алгоритм позволяют методологические подходы к организации управленческого учета затрат в вузе с позиций стратегического и процессного управления. Кратко охарактеризуем эти подходы.

Внедрение в вузах стратегического управления и применение системы сбалансированных показателей (ССП) как инструмента стратегического управленческого учета трансформируют традиционный подход к использованию средств по статьям расходов бюджета (сметы) в более прогрессивный подход, обеспечивающий соответствие расходов вуза его стратегическим целям и результатам деятельности.

Дж. Шанк и В. Говиндараджан связывают достижение стратегических преимуществ компаний с учетом затрат, основанном на видах деятельности, утверждая, что “предприятие при выборе стратегии может выдерживать конкуренцию, либо поддерживая низкие затраты (лидерство на основе затрат), либо предлагая превосходящую конкурентов продукцию (дифференциация продукции)”,

* Егорова Екатерина Михайловна, кандидат экономических наук, доцент Волгоградской государственной сельскохозяйственной академии. E-mail: eaob09@yandex.ru.

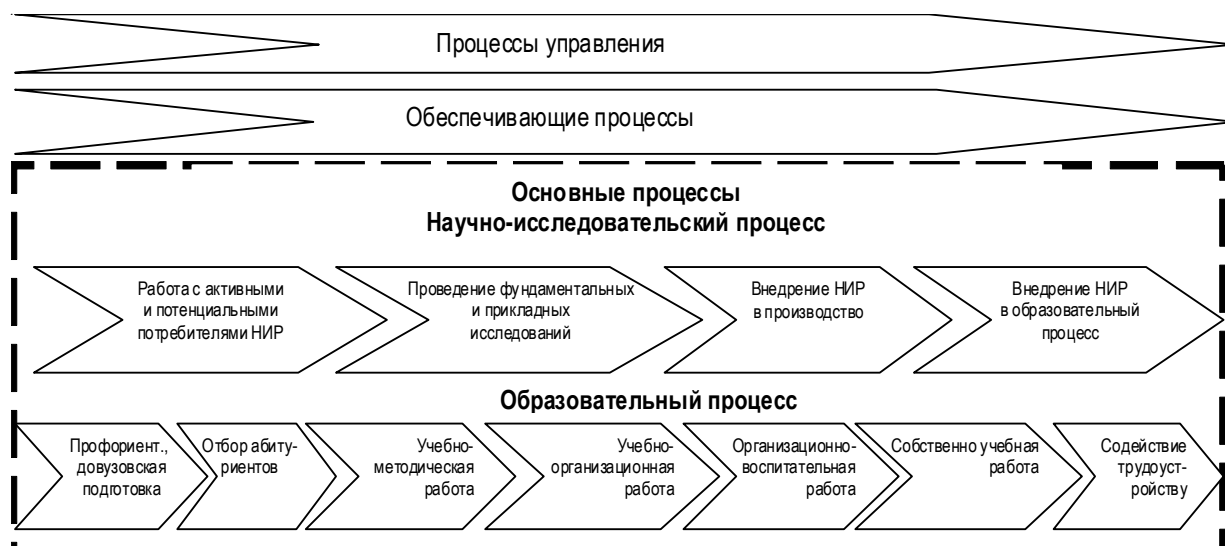


Рис. 1. Цепочки создания потребительской ценности в вузе

“затраты - это функция стратегических вопросов... для того, чтобы успешно конкурировать, необходим выбор стратегических направлений: на языке структурных и функциональных факторов”².

Стратегические цели современного вуза, ориентированные на поддержание устойчивого конкурентного преимущества на образовательном рынке, должны концентрироваться, в основном, на снижении затрат и создании качественного инновационного образовательного (научного) продукта, удовлетворяющего требованиям потребителей (студентов, слушателей) и других заинтересованных сторон (общество, родители, работодатели, бизнес-сообщество и пр.).

Достижение указанных стратегических целей и выполнение миссии вуза возможны в рамках процессного управления, ориентирующего его менеджмент на совершенствование и улучшение качества всех бизнес-процессов, добавляющих наибольшую ценность с точки зрения потребителей услуг. Процессы вуза, по нашему мнению, следует классифицировать: на основные процессы - образовательный и научно-исследовательский; обеспечивающие процессы - маркетинг, учет и финансы и др.; процессы управления - стратегическое управление, управление качеством образования, управление аттестацией и аккредитацией и др.

Возвращаясь к первому этапу создания системы учета затрат в вузе, на основе цепочки потребительской ценности, отметим, что Дж. Шанк и В. Говиндараджан рассмат-

ривают систему цепочки ценностей как “метод классификации от исходного сырья до конечных потребителей по стратегически важным видам экономической деятельности”, который “предназначен, чтобы понять источники затрат и источники дифференциации”³.

Сообразуясь с этим подходом, основные процессы вуза - образовательный и научно-исследовательский - представлены нами в виде линейных цепочек (своя для каждого процесса), состоящих из подпроцессов (функций), напрямую добавляющих ценность (стоимость) услуг для потребителей (рис. 1).

Как видим, образовательный процесс представлен в виде цепочки последовательных подпроцессов (звеньев), начиная с анализа существующих требований к образовательному процессу со стороны потенциальных потребителей, на уровне профориентационной работы и довузовской подготовки, включая отбор абитуриентов, учебно-методическую работу, учебно-организационную работу, организационно-воспитательную работу, собственно учебную работу и заканчивая содействием трудоустройству выпускаемых специалистов.

Таким образом, система учетно-информационного обеспечения основных процессов в вузе, детализирующая и конкретизирующая их подпроцессы (функции), основанные на особенностях образовательных технологий - цепочек, добавляющих ценность потребителям, предполагает принципиально новый подход к выделению объектов учета затрат (рис. 2).

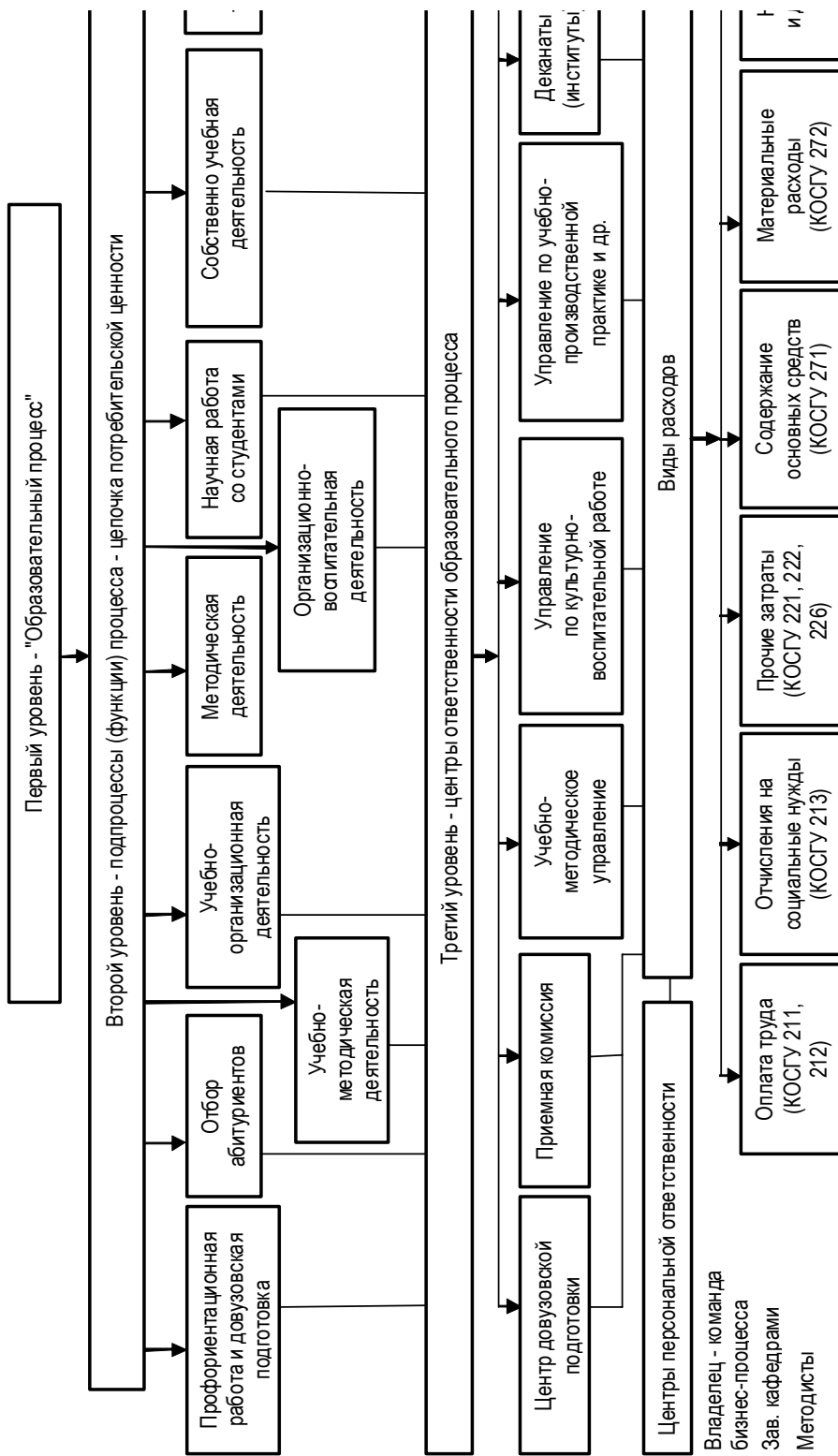


Рис. 2. Объекты управленческого учета затрат в вузе

Переходя ко второму и третьему этапам создания системы учета затрат в вузе, отметим, что исчисление затрат, доходов и активов для всех звеньев (стадий) цепочки потребительской ценности в вузе должно осуществляться в процессе бюджетирования, ориентированного на результат. При этом немаловажным аспектом является установление затратнообразующих (структурных и функциональных) факторов каждого звена цепочки ценности образовательного и научно-исследовательского продукта. Ресурсы и инициативы (мероприятия) вуза, направляемые на функционирование и развитие основных процессов, в разрезе звеньев (стадий) цепочек потребительской ценности необходимо использовать для “путешествия к стратегическим целям” вуза⁴.

Следует искать такое построение цепочки ценности, при котором вузом будет получен максимальный социально-экономический эффект (доход, выгода, результат, качество) при минимальных затратах. Таким образом осуществляется создание конкурентного преимущества (с помощью управления затратами на каждой стадии или путем изменения цепочки ценностей).

По нашему мнению, учет затрат в каждом звене цепочки создания потребительской ценности вуза представляет собой самый эффективный метод управления затратами, их контроля, формирования точной информации, которая дает вузу преимущество в конкуренции.

Минимизация затрат, как путь к снижению стоимости процессов и сокращению избыточных внутривузовских затрат, должна осуществляться по максимально возможному количеству звеньев цепочки ценностей.

Обобщив сказанное, авторскую концепцию управленческого учета затрат, основанную на процессном подходе к управлению вузом и на реализуемой на его основе концепции цепочки ценности, представим в виде формирующих ее принципов, функций, целей и задач (рис. 3).

При определении основ рассматриваемой концепции в расчет принято следующее:

♦ затраты - это совокупность ресурсов (материально-технических, нематериальных (организационных, информационных и др.), трудовых, финансовых), необходимых для

осуществления основных процессов, обеспечивающих процессов и процессов управления вуза, в виде активов и расходов;

♦ система учета затрат должна накапливать информацию и оценивать использованные ресурсы по всем сферам (текущей, финансовой, инвестиционной), направлениям деятельности и процессам (основным, обеспечивающим, управленческим) вуза;

♦ затраты - это одна из категорий, влияющая на выбор оптимальной стратегии развития вуза и обеспечивающая достижение стратегических целей и результатов, поэтому система учета затрат должна предоставлять пользователям информацию о произведенных (свершившихся) и будущих затратах;

♦ система учета затрат позволяет получить достоверную информацию о том, какие затраты (виды, объем) поглощаются в каждом звене цепочки создания ценности образовательных и научно-исследовательских продуктов для потребителей;

♦ система учета затрат позволяет сформировать оптимальную структуру звеньев цепочки ценности и возможность концентрации затрат на направлениях, сохраняющих и укрепляющих позиции вуза на образовательном рынке;

♦ принцип денежной оценки в управленческом учете затрат совпадает с принципами их оценки, применяемыми в бюджетном учете (первоначальная (историческая) стоимость, рыночная (восстановительная) стоимость);

♦ система учета затрат должна приводить к повышению информативности отчетности, заключающейся в ее широкой интерпретации, формировании дополнений и пояснений, в которых информация о затратах, получаемая из отчетности, тесно переплетается с внеучетной внутренней и внешней информацией.

Большое значение для предлагаемой концепции управленческого учета затрат в вузе имеет их научно обоснованная классификация, позволяющая выявить объективно существующие группы затрат (табл. 1). Основным принципом предложенной классификации затрат является ее ориентация на удовлетворение информационных потребностей управления процессами и цепочкой создания потребительской ценности вуза, “решение задач внутрифирменного менеджмента различного уровня прав и ответственности”⁵.

Учет затрат - система сбора, регистрации, обобщения и анализа информации о затратах, необходимая для выработки управленческих решений по стратегическому развитию вуза, системы его процессов и этапов создания потребительской ценности, с целью их совершенствования, оптимизации и адаптации к требованиям потребителей, направленных на повышение качества образовательных и научных продуктов и эффективности функционирования вуза

Цель учета - контроль над деятельностью вуза в разрезе процессов и управление затратами на ее осуществление на всех этапах создания цепочки ценности для потребителей, а также обеспечение внутренних пользователей детальной информацией о затратах, необходимой и достаточной для выработки и своевременного принятия адекватных управленческих решений

Задачи:

- своевременное, полное и достоверное отражение в учете фактических затрат, связанных с обеспечением деятельности вуза, его процессов и этапов формирования цепочки потребительской ценности;
- наблюдение и контроль над фактическим уровнем затрат в сопоставлении с их нормативами и плановыми размерами в целях контроля и выявления отклонений;
- контроль за эффективным использованием финансовых и нефинансовых ресурсов на каждом этапе создания потребительской ценности и выявление резервов снижения внутривузовских затрат;
- исчисление себестоимости процесса (функции), образовательных услуг, научно-исследовательских работ и др.;
- выявление, определение и оценка финансовых результатов деятельности вуза в целом и в разрезе процессов и структурных подразделений;
- систематизация информации о затратах для принятия решений и планирования, имеющих долгосрочный характер;
- обеспечение менеджмента вуза информацией для контролирования и регулирования деятельности вуза, в том числе по центрам ответственности, программам, проектам и т.д.

Объекты учета:

- цель учета (калькуляционные статьи);
- процессы;
- подпроцессы (функции), создающие цепочку потребительской ценности;
- структурные подразделения (ЦО), сегментированные в границах процессов;
- центры затрат;
- носители затрат

Метод учета - совокупность методов (способов) учета: способ оценки затрат - фактическая себестоимость; способ отношения затрат к технологии образовательного (научно-исследовательского) процесса - попроцессный; включение затрат в себестоимость услуг (продуктов, работ) - полное; порядок распределения накладных расходов - ABC-метод

Функции: анализ затрат по цепочке потребительской ценности; стратегическое планирование затрат; контроль над затратами

Принципы:

- группировка и распределение затрат в соответствии с их направленностью на решение конкретных стратегических управленческих задач;
- неизменность принятой методологии учета затрат в течение года;
- согласованность показателей учета затрат с плановыми показателями;
- согласованность объектов учета с объектами калькуляции;
- расширение состава затрат, относимых на себестоимость объекта калькулирования по прямому признаку;
- включение всех затрат по подготовке специалистов в себестоимость образовательных услуг;
- разграничение текущих затрат и затрат, связанных с капитальными и финансовыми вложениями;
- регламентация состава затрат при калькулировании себестоимости (процессов, продукции, работ, услуг);
- рациональное ведение управленческого учета затрат

Рис. 3. Концепция управленческого учета затрат в вузе на основе цепочки ценности

Таблица 1

Классификация затрат вуза по цепочке потребительской ценности

Признаки классификации	Элементы классификации
Цель затрат (калькуляционная статья)	Оплата труда персонала, задействованного в процессах и этапах цепочки ценности Отчисления на социальные нужды от фонда оплаты труда персонала процессов Затраты на материальные ресурсы, используемые в процессах и этапах цепочки ценности Затраты на содержание основных средств (амортизация), используемых в процессах и этапах цепочки ценности Налоги, сборы и другие платежи Прочие затраты на функционирование процессов и этапов цепочки ценности Общие обеспечивающие затраты вуза Общие управленческие затраты вуза
Объект затрат (процессы, подпроцессы, виды деятельности (цепочка формирования потребительской ценности))	Затраты по бюджетной и по внебюджетной деятельности Затраты образовательного процесса Затраты по цепочке ценности, формируемой в рамках образовательного процесса: - затраты по профориентационной работе и довузовской подготовке; - затраты по отбору абитуриентов; - затраты по учебно-методической работе; - затраты по учебно-организационной работе; - затраты по организационно-воспитательной работе; - затраты по собственно учебной работе; - затраты по содействию трудоустройству выпускников Затраты научно-исследовательского процесса Затраты по цепочке ценности, формируемой в рамках научно-исследовательского процесса: - затраты по работе с активными и потенциальными потребителями НИР; - затраты по проведению фундаментальных и прикладных исследований; - затраты по внедрению НИР в производство; - затраты по внедрению НИР в образовательный процесс Затраты обеспечивающих процессов Затраты процессов управления Затраты в сфере капитальных вложений (инвестиций)
Для расчета себестоимости процессов, оказанных образовательных и научно-исследовательских услуг, оценки доходов, прибыли, результатов	Прямые и косвенные Основные и накладные Затраты будущих отчетных периодов и затраты текущего отчетного периода Производительные и непроизводительные Постоянные (текущие) и единовременные
Для планирования и принятия управленческих решений	Переменные и постоянные (условно-постоянные) Планируемые и непланируемые Релевантные и нерелевантные
Для контроля и регулирования	Контролируемые и неконтролируемые

Характеристика основных видов затрат в управленческом учете вуза

Вид затрат	Характеристика
Прямые (основные) затраты	Прямые затраты отождествляются исключительно с определенным объектом затрат - видом образовательного продукта (программы, услуги), видом научно-исследовательской работы и видами подпроцессов (функций), являющихся звеньями цепочки создания потребительской ценности - и относятся непосредственно на него. К прямым затратам относят: - стоимость материальных затрат (материалы, инвентарь, канцелярские принадлежности и т.д.); - сумму амортизации основных средств и нематериальных активов; - оплату труда работников (основная и дополнительная заработная плата, предусмотренная законодательством и Положением об оплате труда вуза); - отчисления от фонда оплаты труда на социальные нужды; - прочие прямые затраты
Косвенные (накладные) затраты	Косвенные затраты - это комплексные затраты, которые относятся не к одному, а к нескольким объектам затрат - к нескольким видам образовательных продуктов (программ, услуг), к нескольким видам научно-исследовательских работ и т.д. К косвенным затратам относят: - общие обеспечивающие затраты, связанные с обслуживанием и обеспечением общей деятельности вуза (маркетинг, учет и финансы, правовое обеспечение и т.д.); - общие управленческие затраты, связанные с общим управлением и организацией стратегического развития вуза, его государственной аттестацией и аккредитацией и т.д.). Косвенные затраты распределяются между видами услуг (работ, продуктов) пропорционально выбранной базе и ABC-методом
Переменные затраты	Переменные затраты характеризуют стоимость собственно образовательных и научно-исследовательских продуктов (услуг, работ), а также стоимость этапов (звеньев) цепочек их потребительской ценности, как объектов затрат. Их изменение напрямую, линейно, связано с изменением объемов и масштабов этапов (звеньев) цепочек потребительской ценности образовательной, научно-исследовательской и другой деятельности вуза, т.е. с деловой активностью вуза
Постоянные затраты	Постоянные затраты характеризуют стоимость самого вуза. Изменение постоянных затрат не связано или связано крайне слабо с изменением масштаба образовательной, научно-исследовательской и другой деятельности вуза
Условно-постоянные затраты	Изменение условно-постоянных затрат связано с изменением масштабов образовательной, научно-исследовательской и другой деятельности вуза, направленной на создание образовательных и научных продуктов как объектов затрат, но эта связь менее тесная, чем у переменных затрат. Такие затраты являются постоянными в некотором диапазоне объемов услуг или масштабов проекта, но изменяются при выходе за пределы данного диапазона

Для учета затрат по цепочке потребительской ценности и расчета себестоимости оказанных образовательных и научно-исследовательских услуг (продуктов), оценки доходов, прибыли, результатов, для планирования и принятия управленческих решений следует применять две основные классификации полных затрат: прямые/косвенные и переменные/постоянные/условно-постоянные (табл. 2).

Особенности классификации затрат, применение конкретных приемов и способов их учета на основе цепочки ценности определяются учетной политикой каждого конкретного вуза и напрямую зависят от особенностей

его процессов, видов деятельности, этапов создания цепочки ценности.

¹ Сатубалдин С.С. Учет затрат на производство в промышленности США. М., 1971. С. 7.

² Шанк Дж., Говиндараджан В. Стратегическое управление затратами: пер. с англ. СПб., 1999. С. 27.

³ Там же. С. 55.

⁴ Каплан Р.С., Нортон Д.П. Сбалансированная система показателей. От стратегии к действию. 2-е изд., испр. и доп. М., 2010. С. 12.

⁵ Ивашкевич В.Б. Бухгалтерский управленческий учет: учебник. 2-е изд., перераб. и доп. М., 2008. С. 89.

Поступила в редакцию 06.07.2011 г.