

## УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ УЧЕТ В ИНФОРМАЦИОННОЙ ПОДДЕРЖКЕ РЕФОРМИРОВАНИЯ РЫНКА ОБРАЗОВАТЕЛЬНЫХ УСЛУГ ВЫСШЕГО ПРОФЕССИОНАЛЬНОГО ОБРАЗОВАНИЯ

**В.Ф. Корнюшко, заведующий кафедрой, М.М. Кулыгина, ведущий научный сотрудник, В.М. Норица, аспирант, Ю.Ю. Чижевская, соискатель**

*кафедра Информационных технологий, МИТХТ им. М.В. Ломоносова*

*e-mail: noritsav@rambler.ru*

**Д**ля обеспечения информационной поддержки ряда мероприятий по реформированию бюджетных образовательных учреждений предлагается использовать автоматизированную информационную систему мониторинга движимого имущества учреждений ВПО, представляющую собой программное приложение к интегрированной базе данных инвентарных карточек учета основных средств, извлеченных из оперативных систем материального бухгалтерского учета.

*Automated information system of movables' monitoring is suggested for the information support of modernization of budget institutions of higher professional education. The monitoring information system is a software application in an integrated database of inventory sheets extracted from materials accounting systems.*

**Ключевые слова:** бюджетные учреждения, высшее профессиональное образование, управленческий учет, особо ценное движимое имущество, информационная поддержка, автоматизированная информационная система, база данных

**Key words:** budget institutions, higher professional education, management accounting, extra valuable assets, information support, automated information system, database

Вплоть до середины 20 века сфера услуг считалась относительно второстепенной экономической деятельностью. Перелом произошел в эпоху НТР. Не случайно многие обществоведы называют зарождающееся постиндустриальное общество сервисным. Если ранее степень развития сферы услуг зависела от успехов материального производства, то теперь, наоборот, материальное производство зависит от развития сервиса. Именно отрасли сферы услуг (наука, образование, Интернет-торговля и т.д.) стали главными направлениями научно-технического прогресса.

Сферу услуг подразделяют на два сектора:

- ✓ производство материальных услуг (транспорт, торговля, жилищно-бытовое обслуживание и прочее.);
- ✓ производство нематериальных услуг (управление, деятельность армии и органов безопасности, образование, здравоохранение, наука, искусство, шоу-бизнес, социальное обслуживание, маркетинг, аудит, кредитование, страхование и т.п.).

В литературе можно также встретить деление сферы услуг на три сектора:

- ✓ инфраструктурный (транспорт, связь, передача электричества и тепла);
- ✓ распределительно-обменный (торговля, страхование, финансы);
- ✓ социально-управленческий (управление, наука, образование, здравоохранение, искусство).

Образование как отрасль представляет собой совокупность учреждений, организаций и предприятий, осуществляющих преимущественно образовательную деятельность, направленную на удовлетворение многообразных потребностей населения в образовательных услу-

гах, на воспроизводство и развитие кадрового потенциала общества [1].

Образовательные услуги, как и любой товар, реализуются на рынке, который понимается как совокупность существующих и потенциальных покупателей и продавцов товара. Рынок образовательных услуг, в этом случае, представляет собой рынок, на котором взаимодействуют спрос на образовательные услуги со стороны основных хозяйствующих субъектов (отдельных личностей, домохозяйств, предприятий и организаций, государства) и их предложение различными образовательными учреждениями.

ЮНЕСКО и другие международные организации, пытающиеся исследовать мировое образовательное пространство, вынуждены разделить это пространство на сегменты с высоким, средним, низким и предельно низким развитием рыночных отношений и сферы услуг [2]. В передовых странах, где в финансировании образования и науки принимают участие и государство, и граждане, отнесение образования к сфере услуг и соответствующие модели оправдывают себя, а в странах с низким уровнем жизни основная роль принадлежит государству и население финансирует образование опосредованно, через государственные институты и налоговую систему [3, 4].

Существующая в Российской Федерации система бюджетных учреждений в сфере образования, здравоохранения, науки и культуры была сформирована в иных социально-экономических условиях и до сих пор функционирует в отрыве от современных подходов к развитию государственного управления, от принципов оптимальности и достаточности для предоставления государственных и муниципальных услуг.

По сути, органы публичной власти просто

осуществляют содержание существующей системы бюджетных учреждений вне зависимости от объема и качества оказываемых ими услуг.

В существующем правовом статусе у бюджетных учреждений отсутствуют стимулы к оптимизации и повышению эффективности, что вызвано в первую очередь *сметным финансированием от фактически сложившихся расходов*. При этом фактически большинство бюджетных учреждений уже включены в хозяйственный оборот и получают достаточно высокие доходы от приносящей доход деятельности.

В предыдущие годы для решения основных проблем развития бюджетной сети был принят ряд последовательных действий, среди которых следует отметить принятие Федерального закона от 3 ноября 2006 года № 174-ФЗ «Об автономных учреждениях» и утверждение Правительством Российской Федерации в 2007 - 2009 гг. всех постановлений, необходимых для реализации данного закона [5].

Новый механизм государственного финансирования образования предлагалось реализовать путем создания автономных образовательных учреждений (АОУ).

Однако процессу создания и функционирования автономных учреждений препятствовал ряд факторов, начиная от неоправданно сложной процедуры создания автономных учреждений и кончая опасениями руководителей бюджетных учреждений по поводу организационных и иных трудностей, связанных с переходом в автономное учреждение. Соответственно, ранее закрепленные правовые механизмы не были реализованы на практике, что не позволило решить проблемы оптимизации бюджетной сети.

Для решения этой проблемы был принят Федеральный закон от 8 мая 2010 года № 83-ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с совершенствованием правового положения государственных (муниципальных) учреждений».

Федеральным законом предлагается целый ряд изменений как содержательного, так и редакционного характера, обеспечивающих создание правовых основ для функционирования казенных учреждений, уточнение (изменение) статуса бюджетных и автономных учреждений, устранение внутренних противоречий, восполнение пробелов правового регулирования или уточнение формулировок действующих редакций нормативных правовых актов.

В частности Закон расширяет права бюджетных учреждений по распоряжению любым закрепленным за учреждением движимым имуществом, *за исключением особо ценного движимого имущества, перечень которого устанавливает орган публичной власти – учредитель соответствующего учреждения*.

Законом вводятся одинаковые понятия *особо ценного движимого имущества* для бюджетных и автономных учреждений *как имущества, без которого осуществление учреждением своей уставной деятельности будет существенно затруднено*.

Сравнительный анализ автономного учреждения (АУ) и бюджетного учреждения (БУ) позволяет выделить их общие черты и отличия [6]:

Общие черты:

- ✓ тип организации – некоммерческая организация;
- ✓ учредитель – органы государственной власти (огу);
- ✓ учредительные документы – устав, утверждаемый учредителем;
- ✓ способ надления имуществом (передача) – оперативное управление (учредитель – собственник имущества);
- ✓ *финансовое обеспечение выполнения государственного (муниципального) задания с учетом расходов на содержание недвижимого имущества и особо ценного движимого имущества*.

Основные отличия автономных учреждений от бюджетных относятся к следующим сферам:

- ✓ управление учреждением;
- ✓ ответственность;
- ✓ права при осуществлении деятельности;
- ✓ бухгалтерский и налоговый учет и отчетность.

Из приведенного перечня следует, что автономное учреждение и бюджетное учреждение с измененным статусом (в том числе ОУ) – это экономическая инновация, связанная с совершенствованием в финансовой, платежной, бухгалтерской сферах деятельности. Процесс создания автономного образовательного учреждения (АОУ) или изменение статуса бюджетного образовательного учреждения (БОУ) – инновационный процесс, состоящий из следующих стадий:

- 1) исследования и разработки, включая правовое и организационное обеспечение;
- 2) создание аоу (методом перехода и методом создания) или изменение статуса БОУ;
- 3) оценка успешности инновации.

Отметим, что процесс изменения статуса БОУ в настоящее время находит лишь на первой стадии. В то же время именно оценка успешности процесса создания АОУ привела к внесению корректировок в управление реформированием бюджетной сферы (обратная связь) на правовом уровне в виде Закона №83-ФЗ.

Поэтому ниже будет идти речь лишь об АОУ, однако приобретенный опыт создания их путем изменения типа может быть в дальнейшем распространен и на реформирование бюджетных учреждений путем изменения статуса.

*Первая стадия* создания АО для образовательных учреждений, подведомственных Рос-

образованию, разделяется на два последовательных этапа, выполняемых на разных уровнях: Правительства РФ и ФАО Минобрнауки.

Первая стадия на уровне Правительства РФ завершилась формированием нормативно-правовой базы автономных учреждений, определяющей, в том числе, и порядок создания автономного учреждения. Автономное учреждение в соответствии со ст.5 Закона №174-ФЗ может быть создано путем его учреждения или путем изменения типа существующего государственного или муниципального учреждения. Однако в соответствии с п.2 ст.20 того же Закона изменение типа существующих государственных и муниципальных учреждений не может быть осуществлено до утверждения порядка определения видов особо ценного движимого имущества.

Такой порядок в общих чертах установлен постановлением Правительства Российской Федерации от 31.05.2007 № 337 «О порядке определения видов особо ценного движимого имущества автономного учреждения», согласно которому при определении видов особо ценного движимого имущества федеральных государственных учреждений в его состав должны быть включены:

- ✓ движимое имущество, балансовая стоимость которого превышает 50 тыс. рублей;
- ✓ иное движимое имущество, балансовая стоимость которого составляет менее 50 тыс. рублей, без которого осуществление автономным учреждением своей уставной деятельности будет существенно затруднено;
- ✓ имущество, отчуждение которого может осуществляться исключительно в специальном порядке, установленном законами и иными нормативными правовыми актами Российской Федерации, в том числе: музейные коллекции и предметы, находящиеся в федеральной собственности и включенные в состав государственной части Музейного фонда, библиотечные фонды, отнесенные в установленном порядке к памятникам истории и культуры, документы архивного фонда Российской Федерации.

При этом к особо ценному движимому имуществу не может быть отнесено имущество, которое не предназначено для осуществления основной деятельности автономного учреждения, а также имущество, приобретенное автономным учреждением за счет собственных доходов от предпринимательской и иной приносящей доход деятельности. Согласно установленному порядку виды особо ценного движимого имущества федеральных автономных учреждений определяются совместным решением соответствующего федерального органа исполнительной власти, осуществляющего функции по нормативному правовому регулированию в сферах науки, образования, здраво-

охранения, культуры, социальной защиты, занятости населения, физической культуры и спорта, и федерального органа исполнительной власти, на который возложено управление федеральным имуществом [7].

То есть правовое и организационное обеспечение должно быть конкретизировано для АОУ и БОУ, подведомственных Рособразованию, на уровне Минобрнауки с учетом специфики образовательной деятельности.

*Вторая стадия* инновационного процесса включает в себя весь комплекс мероприятий по созданию конкретных АОУ и изменению статуса БОУ в соответствии с установленным на первой стадии порядком. Стороны, принимающие участие в создании нового типа государственного образовательного учреждения – это органы государственной власти (в нашем случае ФАО Минобрнауки) и образовательное учреждение.

В перечень документов, которые должно представить учреждение в переходный период, входят «сведения об имуществе (основных средствах), находящемся в оперативном управлении бюджетного учреждения». На основании представленных сведений об имуществе сторонами должен быть подготовлен и утвержден перечень (реестр) особо ценного движимого имущества, числящегося на балансе ОУ. Для автономных образовательных учреждений перечни имущества, подлежащего включению в состав особо ценного движимого имущества, формируются Управлением федерального имущества и капитального строительства Рособразования (Приказ Федерального агентства по образованию от 17.12.2007 №2343 «Об обеспечении реализации нормативных правовых актов по созданию автономных образовательных учреждений путем изменения типа существующих образовательных учреждений»).

Согласно приказу Минэкономразвития от 20.07.07 № 261 подготовка перечня особо ценного движимого имущества должна проводиться на основе данных бухгалтерского учета ОУ.

Инновационный процесс создания ГОУ нового типа или изменения статуса существующего невозможен без рационально и эффективно организованной системы сбора, систематизации, анализа и интерпретации информации, необходимой для принятия управленческих решений (в том числе и при подготовке перечня особо ценного имущества).

Процесс идентификации, измерения, сбора, анализа, подготовки, интерпретации и передачи управленческому персоналу информации, необходимой для планирования, контроля и управления текущей производственно-коммерческой деятельности предприятия в современной экономической литературе определяется как управленческий учет [8, 9, 10]. Управленческий учет

в любой трактовке не является учетом в узком смысле этого слова, а включает также контроль (мониторинг), анализ и планирование.

Управленческий учет – это система, назначение которой состоит:

- ✓ в обеспечении руководства средствами мониторинга финансово-хозяйственной деятельностью предприятия, (корпорации, отрасли);
- ✓ в повышении «информационной прозрачности» предприятия (корпорации, отрасли);
- ✓ в снижении издержек, связанных с организацией сбора информации, необходимой для принятия управленческих решений.

Согласно «Концепции развития бухгалтерс-

кого учета и отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу» [11], современный бухгалтерский учет представляет собой информационную базу, на основе которой составляются различные виды отчетности: бухгалтерской, налоговой, статистической, отчетности перед надзорными органами, управленческой и прочей. Схема единой системы учета и отчетности, обеспечивающей относительную независимость учетных процессов от каких-либо определенных форм отчетности, разработанная в соответствии с положениями Концепции для отдельной организации, приведена на рис. 1.



Рис.1. Схема единой системы учета и отчетности организации.

Поскольку основная направленность управленческого учета – это обеспечение менеджеров информацией, необходимой для принятия обоснованных управленческих решений, то управленческий учет, очевидно, должен обеспечивать информационную поддержку при реализации всех функций управления.

Для обеспечения информационной поддержки мероприятий по реформированию бюджетных образовательных учреждений использовалась автоматизированная система мониторинга материально-технического оснащения образовательных учреждений (в части движимого имущества – приборов и оборудования). Система мониторинга движимого имущества образовательных учреждений высшего профессионального образования (ОУ ВПО) является автоматизированной информационной системой (АИС), использующей в качестве информационной основы данные первичного бухгалтерского учета «инвентарной карточки учета основных средств (ОС)» (форма «050403123» по ОКУД).

Так как именно данные бухгалтерской от-

четности существующего образовательного учреждения являются основой формирования сведений об имуществе при заполнении формы предложения о создании автономного учреждения путем изменения его типа, система мониторинга движимого имущества ВПО позволяет обеспечить информационную поддержку принятия следующих управленческих решений:

- ✓ анализ достаточности имущества для деятельности автономного или бюджетного учреждения;
- ✓ выбор критериев отнесения движимого имущества к особо ценному движимому имуществу автономных и бюджетных образовательных учреждений;
- ✓ формирование проекта перечней имущества, подлежащего включению в состав особо ценного движимого имущества.

Автоматизированная информационная система мониторинга особо ценного движимого имущества учреждений ВПО различного типа представляет собой программное приложение к интегрированной базе данных, обеспечивающее доступ к данным инвентарных карточек основ-

ных средств (в части движимого имущества), извлеченных из оперативных систем материального бухгалтерского учета и реализующее управленческий учет на разных уровнях иерархии.

То есть, с точки зрения информационных технологий, разрабатываемая система является системой поддержки принятия решений (СППР) на основе хранилища данных.

С экономической точки зрения, разрабатываемая система является системой управленческого учета и анализа, реализующей принцип единой системы народно-хозяйственного учета, использующего в качестве информационной основы данные бухгалтерского учета. Возможности и преимущества этой системы состоят:

- ✓ в интеграции с традиционными системами бухгалтерского учета;
- ✓ в подключении внешних специализированных аналитических систем;
- ✓ в возможности многомерного анализа данных (типа OLAP);
- ✓ в подключении внешних систем визуализации данных для построения графиков и диаграмм.

Одной из существенных особенностей внутренней структуры предложенной системы мониторинга является ярко выраженное пространственное распределение, связанное с размещением учреждений ВПО. Собирать информацию, извлекаемую из первичных источников данных (оперативных систем материального бухгалтерского учета учреждений ВПО), в одно хранилище данных непосредственно долго, дорого и неэффективно. Решением проблемы является многоуровневая иерархическая структура системы мониторинга (см. рис. 2). Введение иерархической структуры позволяет резко сократить число внутренних системообразующих связей между отдельными элементами системы. Выделение промежуточных баз (киосков) данных, позволяет уменьшить объемы передаваемой информации между уровнями иерархии, а также более гибко регулировать периодичность обновления информации. Информационную основу системы мониторинга составляет хранилище данных. Операции извлечения, преобразования и загрузки информации в хранилище выполняются на разных уровнях иерархии.

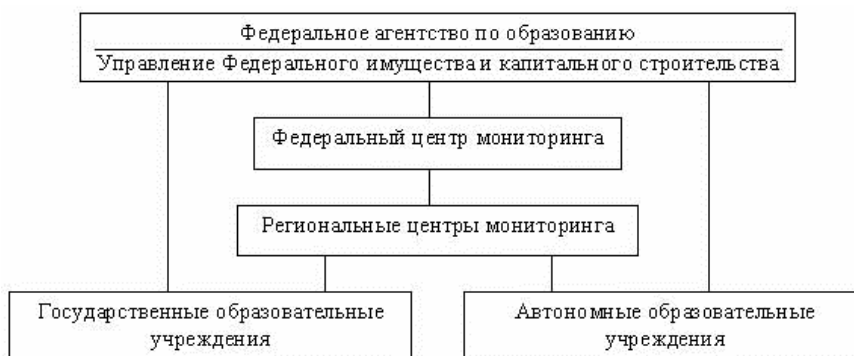


Рис.2. Иерархическая структура системы мониторинга особо ценного движимого имущества.

Таким образом, система мониторинга имеет пространственное распределение с размещением образовательных учреждений во всех регионах Российской Федерации и реализована в виде многоуровневой иерархической структуры, включающей субъекты: образовательное учреждение – региональный центр мониторинга – Федеральный центр мониторинга при Управлении федерального имущества и инвестиций Рособразования.

Для заполнения базы данных (хранилища) отраслевой системы мониторинга особо ценного движимого имущества учреждений ВПО был проведен сбор данных на основании Письма Рособразования №16-1359/02-06 от 07.10.2008, которое было разослано по списку в вузы, входящие в Перечень пилотных бюджетных образовательных учреждений, подлежащих переходу в автономные. Данные материального бухгалтерского учета по состоянию на 01.10.2009 г. согласно письму были получены из 10 Федеральных образовательных учреждений от 6

Федеральных округов.

Извлеченные из разных систем-источников данные были перемещены по глобальной сети и аккумулированы в области преобразования целевой системы центра мониторинга, осуществляющего сбор данных. Очищенные, дополненные и улучшенные данные были загружены в базу данных движимого имущества (основное хранилище данных) из промежуточного хранилища, в котором проводилось преобразование данных. Общий объем данных в основном хранилище составил более 160 тысяч записей, каждая из которых описывает одну единицу учета основных средств и представляет собой фрагмент позиций инвентарной карточки (в соответствии с регламентом мониторинга).

Эти данные были обработаны в Головном центре мониторинга и результат их анализа оформлен в виде наборов статистических таблиц и диаграмм.

На рис. 3 и 4 представлены результаты статистического анализа основных средств (в

части движимого имущества) стоимостью свыше 1000 рублей, учитываемых на балансе с номером «1», в разрезе источников данных (учреждений ВПО) и 4 стоимостных групп.

1. свыше 1000 и до 10000 рублей включительно;
2. свыше 10000 и до 50000 рублей включительно;

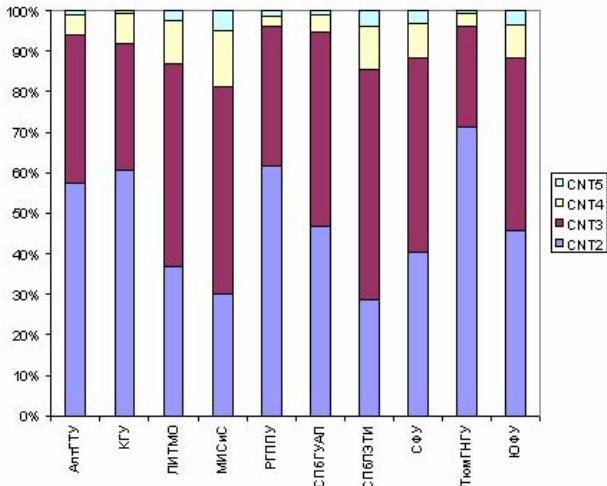


Рис. 3. Графическое представление результатов анализа в количественном выражении.

Из приведенных выше диаграмм следует, что количество объектов учета стоимостью свыше 50 тыс. рублей колеблется в диапазоне от 30 до 70 %, однако это имущество составляет основную часть общей балансовой стоимости ОС (от 80 до 95%).

На основе законодательных норм и целевого анализа заполненной базы данных движимого имущества был разработан проект

3. свыше 50000 и до 2000000 рублей включительно;
4. свыше 200000 рублей.

Объем основных средств по каждой стоимостной группе выражен в количественном и в стоимостном измерениях, а также в процентном отношении к общему объему.

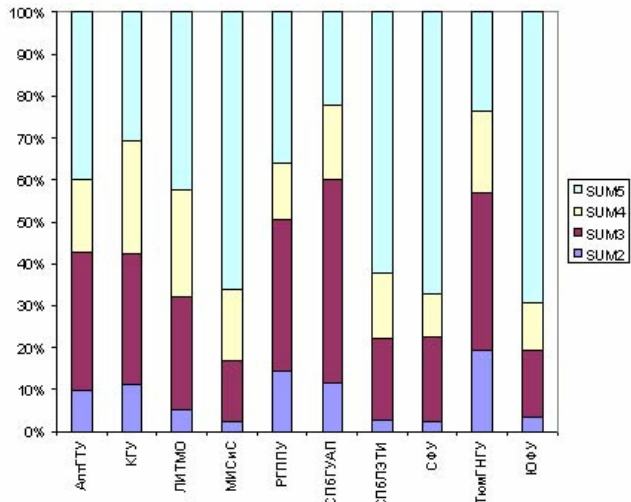


Рис. 4. Графическое представление результатов анализа в стоимостном выражении.

критериев отнесения имущества к категории особо ценного, соотнесенных с измерениями многомерной модели данных, который послужил основой для подготовки совместного приказа Минобрнауки России и Росимущества от 4 марта 2009 года № 7258 определяющего виды особо ценного движимого имущества образовательных учреждений с учетом их специфики.

#### ЛИТЕРАТУРА:

1. Федеральный портал «Российское образование». – Режим доступа: <http://nrc.edu.ru/razd2/index.html>
  2. Официальный сайт ЮНЕСКО – Организация Объединенных Наций по вопросам образования, науки и культуры. – Режим доступа: <http://www.unesco.org/new/ru/unesco/>
  3. Федеральный портал по научной и инновационной деятельности. – Режим доступа: <http://www.sci-innov.ru/>
  4. Сфера услуг: проблемы и перспективы развития. Т. 1-3 / Под ред. акад. Ю.П. Свириденко. – М.: Кандид, 2001.
  5. Об автономных учреждениях: Федер. закон от 03.11.2006 № 174-ФЗ. – В ред. от 18.10.2007. – Ст. 2 // Официальный сайт компании «Консультант Плюс». – Режим доступа: <http://www.consultant.ru/online/base/?req=doc;base=LAW;n=71865>
  6. Бурундукова Е.М., Костина О.В. Автономные учреждения: правовые, бухгалтерские и налоговые аспекты. Практическое руководство. – М.: ГроссМедиа: РОСУБХ, 2008. 112 с.
  7. Краюшкина Г.А., Панин В.А. Переход в автономные учреждения: правовой анализ и правовые коллизии // Советник в сфере образования. 2008. № 2. С. 45–54.
  8. Новое в бюджетном учете: [инструкция и комментарий] / Отв. исполн. Е.Е. Ляпунова. – М.: Финансовая газета, 2004. 264 с.
  9. Алчёрч А. Управленческий учет: принципы и практика: пер. с англ. – М.: Финансы и статистика, 2002. 952 с.
  10. Вахрушина М.А. Бухгалтерский управленческий учет: учебник для вузов. 2-е изд., перераб. и доп. – М.: ИКФ Омега-Л: Высшая школа, 2002. 528 с.
- Друри К. Введение в управленческий и производственный учет: учебник. Пер. с англ. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2005. 1071 с.