

УДК 338.268

**УЧЕТ, АНАЛИЗ И АУДИТ ЗАТРАТ И РЕЗУЛЬТАТОВ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ
ХОЗЯЙСТВЕННЫХ ОРГАНИЗАЦИЙ**

**ACCOUNTING, ANALYSIS AND AUDIT COST-BENEFIT ECONOMIC
ORGANIZATIONS**

Кирюшкина Мария Викторовна

Муниципальное бюджетное дошкольное образовательное учреждение
детский сад компенсирующего вида № 66
Россия, Челябинск

e-mail: kozhevnikova@mail.ru

Maria V. Kiryushkina

Municipal budget preschool educational institution
Kindergarten compensating number 66
Russia, Chelyabinsk

Бухтиярова Татьяна Ивановна

д.э.н., профессор, профессор кафедры «Экономика и финансы»
Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации
Челябинский филиал
Россия, Челябинск

Tatiana I. Bukhtiyarova

Financial University under the Government of the Russian Federation
Chelyabinsk branch
Russia, Chelyabinsk

Аннотация

Актуальность проблемы составления и исполнения смет доходов и расходов существует не первый год. Правильное составление сметы доходов и расходов как бюджетной, так и внебюджетной является очень важным для бюджетирования и эффективного управления бюджетной организации. Возникает вопрос бюджетно-ориентированного управления доходами и расходами организации. Данное управление важнейший фактор для верного распределения доходов и расходов организации.

Abstract

The urgency of the preparation and execution of estimates of income and expenditure, there is not the first year. Proper preparation of estimates of revenues and expenditures as budgetary and extra-budgetary is very important for the effective

management of budgeting and budget organization. This raises the question of the budget-oriented management of revenues and expenses of the organization. This control the most important factor for the correct distribution of income and expenses of the organization.

Ключевые слова: управленческий учет, внебюджетная деятельность, организационная модель

Keywords: management accounting, extrabudgetary activities, organizational model

Эффективность деятельности любой организации является важнейшим условием для принятия решений организационно-экономического характера. Разработка мероприятий повышения эффективности является наиболее значимой для учреждений, имеющих как бюджетное, так и внебюджетное финансирование, где возникает вопрос бюджетно-ориентированного управления доходами и расходами.

При управлении бюджетными доходами и расходами, главный бухгалтер имеет особую роль в распределении зон ответственности между сотрудниками. Планирование бюджетных доходов производится, исходя из потребностей учреждения на планируемый год, планирование расходов, исходя из текущей необходимости сотрудников и учреждения в целом.

Расходы бюджетных средств требуют строгого исполнения нормативов, обеспечивая при этом исполнение программы бесплатного дошкольного образования, а доходы внебюджетных средств должны планироваться и расходоваться, исходя из интересов родителей, обеспечивая бесперебойную работу учреждения, именно поэтому, тема управленческого учета в бюджетных организациях является актуальной.

Финансирование отрасли образования неизменно возрастает на протяжении ряда лет, это говорит о социальной направленности политики государства, поднятии уровня престижа работников сферы образования. Так, государственные расходы на образование из Федерального бюджета за исследуемый период возросли на 42,7 %. Государственные расходы на образование из средств консолидированных бюджетов субъектов РФ возросли

в 2012 году по отношению к 2009 году на 44,6 %. Освещена роль государства в социально-экономическом развитии общества, определены основные задачи и направление развития учебного процесса в современных условиях.

Значительные увеличения ассигнований в сфере образования, также связаны с началом государственной программой РФ «Развитие образования». Программно-целевыми инструментами данной Государственной программы являются:

- федеральная целевая программа развития образования на 2011-2015 годы (постановление Правительства Российской Федерации от 7 февраля 2011 г. № 61);

- федеральная целевая программа «Русский язык» на 2011-2015 годы (постановление Правительства Российской Федерации от 20 июня 2011 г. № 492 «О федеральной целевой программе «Русский язык» на 2011-2015 годы).

Финансирование предпринимательской деятельности организации определяется ее организационно-правовой формой.

На рисунке 1 представлены государственные расходы на образование во внутреннем валовом продукте по отдельным уровням бюджетов.

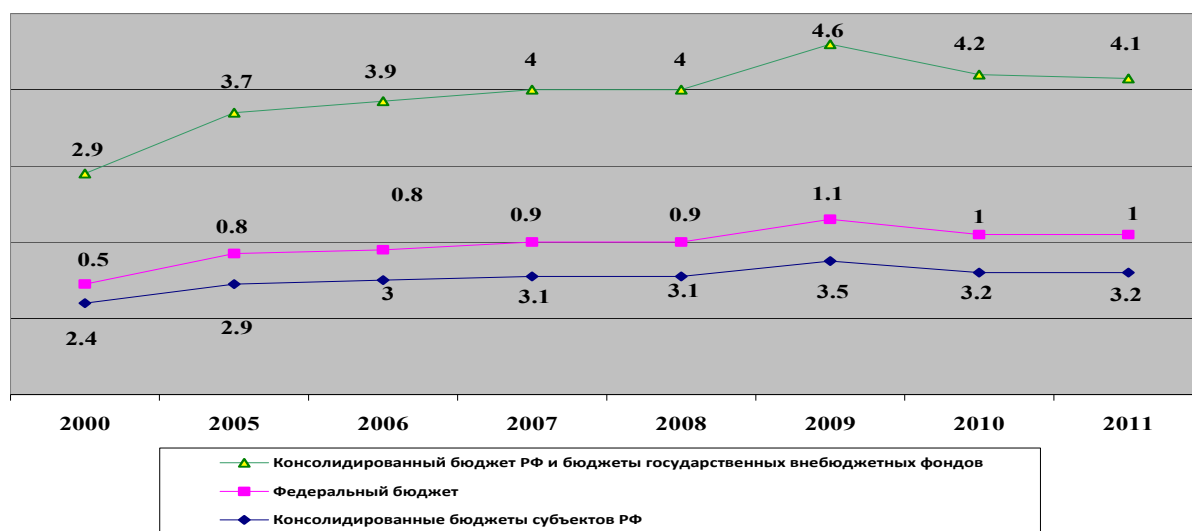


Рисунок 1 – Государственные расходы на образование в процентах к валовому внутреннему продукту по отдельным уровням бюджетной системы

Согласно данным, наибольшую долю в финансировании отрасли образования принимает на себя консолидированный бюджет Российской Федерации.

Финансирование дошкольного образования из федерального бюджета в 2012 году по сравнению с 2009 годом увеличилось на 72,5 %. Финансирование дошкольного образования из средств консолидированных бюджетов субъектов РФ возросли в 2012 году по отношению к 2009 году на 59,1 %.

Дошкольное образование в Челябинской области обеспечивают 1526 детских садов и более 100 общеобразовательных школ, где открыты дошкольные отделения и группы. Дошкольным образованием охвачено 79,9% от общей численности детей от 1 до 7 лет (96,7% от общей численности детей 3-7 лет).

Таблица 1 – Динамика количества дошкольных учреждений в Челябинской области

Число учреждений, реализующих программы дошкольного образования			В том числе					
всего	В том числе		ДОУ			«Школа – детский сад»		
	город	село	всего	город	село	всего	город	село
на 01.01.2009 г.								
1549	966	583	1484	954	530	65	12	53
на 01.01.2010 г.								
1551	970	581	1497	960	536	55	10	45
на 01.01.2011 г.								
1542	963	579	1488	952	536	54	11	43
на 01.01.2012 г.								
1528	958	570	1479	945	534	49	13	36
на 01.01.2013 г.								
1526	956	570	1479	945	534	47	11	36

Прогнозный объем финансирования Государственной программы (в ценах соответствующих лет) за счет средств федерального бюджета составит (тыс. рублей): 6 687 753 311,44 тыс. рублей (в том числе дополнительные ассигнования федерального бюджета на 2013 и 2014 годы в размере 378 859

075,15 тыс руб.). Федеральная целевая программа развития образования на 2011-2015 годы – 30 893 510,00 тыс рублей; Федеральная целевая программа «Русский язык» на 2011-2015 годы – 1 311 100,00 тыс рублей.

В таблице 2 приведена структура бюджетных и внебюджетных поступлений в общей сумме доходов организации.

Таблица 2 – Финансирование деятельности МБДОУ ДС КВ № 66

Виды деятельности	2011 год		2012 год		2013 год	
	Сумма	%	Сумма	%	Сумма	%
Бюджет	8325,5	93	10083,5	92	13100,8	94
Внебюджет	525,6	7	780,4	8	475,6	6
Итого:	8851,1	100	10863,9	100	13576,4	100

Расходы как одного, так и другого вида доходов необходимо планировать с тем, чтобы видеть изменения по статьям и определить, где расходы могут быть увеличены, а по каким направлениям уменьшены.

Из данной таблицы видно, что основным видом дохода для МБДОУ ДС КВ № 66, являются бюджетные средства города и области, которые предназначены для ведения основного вида деятельности данного учреждения – дошкольное образование (средняя доля бюджетных доходов за 3 года находится на уровне 93 %). Все остальные доходы являются доходами от приносящей доход деятельности и занимают незначительную долю (средний показатель за 3 года находится на уровне 7 %) в общем финансировании МБДОУ ДС КВ № 66.

Внебюджетные средства слагаются из: оплаты родителей и добровольных пожертвований.

Таблица 3 – Структура внебюджетных поступлений МБДОУ ДС КВ № 66

Финансовое обеспечение	2011 год	2012 год	2013 год
	%	%	%
Родительская плата	85	76	70
Добровольные пожертвования	15	24	30
Итого:	100	100	100

Из таблицы 3 видно, что в рассмотренные годы поступления родительской платы занимают значительную долю во внебюджетных поступлениях. Это связано с тем, что родительская плата является обязательной для всех воспитанников дошкольного учреждения и именно с этих средств происходит оплата продуктов питания. Кроме того, доля родительской платы уменьшается (с 85% до 70%), а доля добровольных пожертвований увеличивается (с 15 % до 30 %). Данные изменения связаны с увеличением в учреждении числа воспитанников, имеющих 100 % льготу на питание и содержание в детском саду.

Сравнивая структуру бюджетных и внебюджетных доходов и расходов, можно сказать о том, что бюджетные поступления обеспечивают основные процессы, происходящие в учреждении, без которых основная образовательная деятельность не могла существовать (заработная плата персонала (211 ст.), начисления во внебюджетные фонды (213 ст.), коммунальные расходы (223 ст.), питание детей (340 ст.) и ремонт здания (225 ст.), находящегося на балансе учреждения, покупка дорогостоящих основных средств).

В таблице 4 можно увидеть долю бюджетных и внебюджетных поступлений в общей сумме доходов организации.

Таблица 4 – Финансирование деятельности МБДОУ ДС КВ № 66

Виды деятельности	2011 год	2012 год	2013 год
	%	%	%
Бюджет	93	92	94
Внебюджет	7	8	6
Итого:	100	100	100

Из данной таблицы можно увидеть, что основным видом дохода для МБДОУ ДС КВ № 66, является бюджет города и областной бюджет, которые выделяют денежные средства для ведения основного вида деятельности данного учреждения – дошкольное образование (средняя доля бюджетных доходов за 3 года находится на уровне 93 %). Все остальные доходы являются доходами от приносящей доход деятельности и занимают незначительную

долю (средний показатель за 3 года находится на уровне 7 %) в общем финансировании МБДОУ ДС КВ № 66.

Данную ситуацию можно объяснить тем, что бюджетное финансирование увеличивается с каждым годом. Так как большую часть бюджетной сметы составляют затраты на заработную плату персонала, бюджетные поступления всегда будут превышать внебюджетные. Данные изменения также можно объяснить увеличением в учреждении детей со 100 %-ной льготой, родители которых не платят во внебюджет за питание и содержание ребенка в детском саду. Денежные средства на содержание таких воспитанников выделяет бюджет. Также ни разу за 3 предыдущих года учреждение не повышало сумму взносов добровольных пожертвований, они составляют 200 рублей в месяц по соглашению с родителями.

Расходы бюджетных учреждений строго регламентируются. Расходы должны производиться по тем статьям финансирования, на которые выделены денежные средства, утвержденные в смете. Также можно отметить то, что исполнение бюджетных сметных назначений должно быть максимально приближено к 100 %.

В таблице 5 можно наблюдать динамику изменения бюджетных доходов и бюджетных расходов по кодам бюджетных классификаций за три года.

Таблица 5 – Динамика бюджетных расходов МБДОУ ДС КВ № 66

Элементы затрат	2011 год тыс. руб.		2012 год тыс. руб.		2013 год тыс. руб.	
	Сметные назначения (поступления включая остатки прошлых лет)	8341,04		10148,06		13205,1
Расходы, в т.ч.:	тыс руб.	%	тыс руб.	%	тыс руб.	%
	8325,49	100	10083,5	100	13113,9	100
Заработная плата с начислениями	6570,06	78,9	8191,09	81,2	10633,0	81,1
Прочие выплаты	21,0	0,2	24,0	0,2	16,8	0,1
Телефонная связь и интернет	14,7	0,2	15,4	0,1	15,8	0,1
Коммунальные услуги	350,42	4,2	324,5	3,2	332,2	2,5
Работы по содержанию имущества	251,41	3	165,9	1,7	370,2	2,8

Прочие услуги (работы)	19,53	0,2	22,9	0,2	76,3	0,6
Налоги (земельный налог и на имущество юр. лиц)	542,39	6,5	654,3	6,5	819,4	6,3
Приобретение продуктов питания	417,0	5,1	399,84	4	624,8	4,8
Приобретение материальных запасов	52,41	0,6	89,67	0,9	134,3	1,1
Приобретение основных средств	86,57	1,1	-	-	11,5	0,1
Социальные выплаты	-	-	195,9	2 %	79,6	0,5

Из таблицы 5 видно, что общая сумма бюджетных поступлений с каждым годом становится выше. С 2011 года общая сумма бюджетных сметных назначений к концу 2013 года увеличилась на 4864,06 тыс руб.

Также можно увидеть и то, что процент исполнения сметных назначений в своих показателях приближен к 100 %. В 2011 году он равен 99,8 %, а в 2012 – 99,4 %, в 2013 году процент исполнения равен 99,3 %.

Таблица 6 – Исполнение бюджетной сметы доходов и расходов МБДОУ ДС КВ № 66

КОСГУ	Кассовые расходы	%	Кассовые расходы	%	Кассовые расходы	%
	2011 год		2012 год		2013 год	
211	4930,03	99,87	6 292,2	99,83	8227,5	100
212	21,0	99,3	24,0	100	16,8	100
213	1640,03	99,7	1 898,9	99,57	2405,6	96,9
221	14,7	93,04	15,4	73,50	15,8	83,8
223	350,42	99,4	324,5	90,58	332,2	97,5
225	251,41	100	165,9	100	370,2	99,8
226	19,53	100	22,9	88,08	76,3	97,5
310	86,57	100	195,9	100	11,5	100,0
290	542,39	100	654,3	100	819,4	100,0
340	469,41	99,96	489,5	99,31	734,5	100
Итого	8325,49	99,8	10 083,5	99,36	13009,8	99,7

Из таблицы 6 видно, что исполнение бюджетных смет на протяжении трех лет, стремится к 100 %.

В 2011 году наблюдаются незначительные отчисления из бюджета на питание детей, вследствие чего, родители в полной мере оплачивали питание и содержание ребенка в детском саду. Однако не все средства были исполнены, и на 2012 год перешел значительный остаток денежных средств (162,0 тыс руб.).

В 2012 году значительные средства на питание детей также выделялись из бюджета, количество детей-льготников увеличилось. Средства от приносящей доход деятельности также не были потрачены полностью, и остаток (296,69 тыс руб.) также перешел на 2013 год. В 2013 году средств из бюджета выделяется на питание больше в сравнении с предыдущими годами и планируется увеличить ассигнования на 170,0 тыс руб., а так как расходование бюджетных ассигнований важнее и контролируется строже, чем по внебюджету, то приоритетным является расходование средств на питание детей за счет средств бюджета. Все вышеперечисленное говорит о том, что и в 2013 году внебюджетные ассигнования не будут исполнены на 100 %. Однако, в сравнении с бюджетом, остаток на лицевом счете не будет означать неисполнение муниципального задания, что достаточно строго регулируется в бюджетных сметах. Данный остаток будет материальной базой учреждения в том случае, если родительские взносы будут ниже.

Практически полностью расходуются бюджетные ассигнования согласно распределениям по кодам бюджетных классификаций, производится экономия коммунальных ресурсов.

Таблица 7 – Распределение внебюджетных доходов и расходов в МБДОУ ДС КВ № 66

Элементы затрат	2011 год (тыс руб.)		2012 год (тыс руб.)		2013 год (тыс руб.)	
Сметные назначения (поступления включая остатки прошлых лет)	675,63		942,44		896,69	
Расходы, в т.ч.:	тыс руб.	%	тыс руб.	%	тыс руб.	%
	513,6	100	645,75	100	468,68	100
Начисления на выплаты по оплате труда	-	-	3,36	0,52	-	-
Телефонная связь и интернет	5,56	1,08	3,33	0,5	3,13	0,7
Работы по содержанию имущества	27,42	5,34	44,35	6,87	23,81	5,1
Прочие услуги (работы)	46,19	8,99	51,02	7,9	36,3	7,7
Прочие расходы	0,8	0,16	2,48	0,4	5,1	1,1
Приобретение продуктов питания	426,77	83,09	470,2	72,81	388,82	83
Приобретение МЗ	6,0	1,17	57,14	8,85	8,34	1,8
Приобретение основных средств	0,86	0,17	13,87	2,15	3,18	0,6

Таблица 8 – Структура бюджетных доходов и внебюджетных доходов МБДОУ ДС КВ № 66

Наименование статьи доходов	Бюджет, структура	Внебюджет, структура
Доходы от услуг, оказываемых учреждением	-	66,67 %
Безвозмездные поступления	-	33,33 %
Заработная плата	61,4 %	-
Начисления на з/пл	18,5 %	-
Прочие начисления	0,2 %	-
Телефонная связь	0,1 %	-
Коммунальное обслуживание	2,9 %	-
Расходы по содержанию имущества	3,2 %	-
Прочие услуги	0,8 %	-
Прочие расходы	7,1 %	-
Увеличение стоимости МЗ	5,2 %	-
Социальные выплаты	0,6 %	-
ИТОГО:	100 %	100 %

Сравнивая структуру бюджетных и внебюджетных доходов и расходов, можно сказать о том, что бюджетные поступления обеспечивают основные процессы, происходящие в учреждении, без которых основная образовательная деятельность не могла существовать бы, такие как: заработная плата персонала (211 ст.), начисления на неё (213 ст.), налогообложение (290 ст.), коммунальные расходы (223 ст.), питание детей (340 ст.) и ремонт здания (225 ст.), находящегося на балансе учреждения, также покупку дорогостоящих основных средств.

Сравнивая показатели дохода на 1 воспитанника в год (таблица 9) за счет средств бюджетов города и области, можно определить, что доход с каждым последующим годом увеличивается. Это связано с тем, что финансирование данной отрасли постоянно увеличивается, а численность воспитанников изменяется незначительно.

Доход на 1 воспитанника за счет средств от приносящей доход деятельности за исследуемый период нестабилен, что связано с нестабильностью и изменчивостью факторов, влияющих на данные доходы.

Таблица 9 – Доход на одного воспитанника учреждения в разрезе видов деятельности МБДОУ ДС КВ № 66

Показатель	На конец 2011 года, тыс. руб.	На конец 2012 года, тыс. руб.	Изменение, (+,-)	Темп роста (снижения),%
Доходы (бюджет)	8341,04	10132,5	1791,46	21,48
Доходы (внебюджет)	675,63	774,44	98,81	14,62
Численность воспитанников	60	58	-2	-3,33
Доход на 1 воспитанника (бюджет)	139,02	174,70	35,68	25,66
Доход на 1 воспитанника (внебюджету)	11,26	13,35	2,09	18,56

В рассматриваемый период поступления родительской платы занимают значительную долю во внебюджетных поступлениях: родительская плата является обязательной для всех воспитанников дошкольного учреждения и именно с этих средств происходит оплата продуктов питания. Доля родительской платы уменьшается (с 85 % до 70 %), а доля добровольных пожертвований увеличивается (с 15 % до 30 %). Данные изменения связаны с увеличением в учреждении числа воспитанников, имеющих 100 %-ую льготу на питание и содержание в детском саду.

Анализ организации учета ассигнований и их расходования (таблица 10) позволил определить два направления совершенствования.

Во-первых, в учетной политике учреждения необходимо определить две модели организации, каждая из которых, ориентирована на финансовый результат, при этом:

- бюджетная модель имеет вид: доходы- расходы = нулевой финансовый результат;

- модель внебюджетной деятельности: доходы – расходы = предпринимательская прибыль = рефинансирование деятельности.

Во-вторых, необходима организация управленческого учета доходов и расходов внебюджетной деятельности (центры ответственности, объекты

управленческого учета, методики управленческого анализа и контроля) для определения точки безубыточности.

Таблица 10 – Структура бюджетных расходов и внебюджетных расходов МБДОУ ДС КВ № 66

Наименование статьи расходов	Бюджет	Внебюджет
Остатки прошлых лет, тыс. руб.	57,2	296,7
Доходы текущего финансового года, тыс. руб.	13147,9	475,6
Расходы в т.ч.:	13113,9 (100 %)	558,1 (100 %)
Заработная плата	62,7 %	-
Начисления на з/пл	18,3 %	-
Прочие начисления	0,1 %	-
Телефонная связь	0,1 %	0,6 %
Коммунальное обслуживание	2,5 %	-
Расходы по содержанию имущества	2,9 %	5,5 %
Прочие услуги	0,6 %	8,9 %
Прочие расходы	6,3 %	1,3 %
Увеличение стоимости МЗ	5,9 %	78,7 %
Увеличение стоимости ОС	-	5,0 %
Социальные выплаты	0,6 %	-

Учитывая данные обстоятельства, необходимо в предпринимательской деятельности рассматриваемого учреждения соблюдение «золотого правила бизнеса»

$$\boxed{\begin{array}{c} \text{Темпы} \\ \text{изменения} \\ \text{прибыли} \end{array}} \geq \boxed{\begin{array}{c} \text{Темпы} \\ \text{изменения} \\ \text{выручки} \end{array}} \geq \boxed{\begin{array}{c} \text{Темпы} \\ \text{изменения} \\ \text{активов} \end{array}} \geq 100 \%$$

Список использованной литературы

1. Гражданский кодекс Российской Федерации.
2. Бюджетный кодекс Российской Федерации.
3. Федеральный закон от 06.12.2012 г. № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете».
4. Федеральный закон от 29.12.2012 г. №273-ФЗ «Об образовании».
5. Указ Президента РФ от 7 мая 2012 г. N 597 "О мероприятиях по реализации государственной социальной политики".
6. Указ Президента Российской Федерации от 07.05.2012 г. № 599 « О мерах по реализации государственной политики в области образования и науки».

7. Федеральная целевая программа развития образования на 2011-2015 годы, утв. постановлением Правительства Российской Федерации от 07.02.2011 г. № 61.
8. Программа поэтапного совершенствования системы оплаты труда в государственных (муниципальных) учреждениях, утв. постановлением Правительства РФ от 26.11.2012 г. № 2190-р.
9. <http://www.minobr74.ru/>- статистика системы образования.
10. Осипович И.В. Оценка эффективности деятельности многопрофильной организации малого бизнеса // Бизнес и общество. – 2014. – № 3; URL: business-society.esrae.ru/4-52 (дата обращения: 18.12.2014).