



Управление затратами в организациях дополнительного профессионального образования

Резникова Е.В., к.э.н., преподаватель дополнительного профессионального образования, бизнес-тренер, Москва, Россия

Аннотация. В статье рассмотрены особенности сферы дополнительного профессионального образования с точки зрения состава, структуры и поведения затрат и обоснован выбор методов учета затрат, учитывающих специфику данного вида деятельности. На основе анализа российской и зарубежной практики разработаны рекомендации по использованию в образовательных организациях метода учета затрат по видам деятельности.

Ключевые слова: дополнительное профессиональное образование, управление затратами, учет затрат по видам деятельности, метод ABC.

Cost management in organizations of additional professional education

Reznikova E.V., PhD Of Economics, further vocational training teacher, business coach, Moscow, Russia

Annotation. The article considers the peculiarities of further vocational education in terms of composition, structure and behavior of costs and substantiates the choice of cost accounting methods that take into account the specifics of this type of activity. Based on the analysis of Russian and foreign practices, recommendations for the use of cost accounting method by type of activity in educational organizations have been developed.

Key words: further vocational training, cost management, activity-based costing, process costing, activity-based costing.

Введение. Правильный выбор метода учета затрат имеет первостепенное значение для любой организации, в том числе для компаний, занятых в сфере дополнительного профессионального образования. Главное требование к методу учета затрат – он должен обеспечивать наиболее точный расчет себестоимости по отдельным видам продуктов/услуг при приемлемом уровне расходов на функционирование самой системы учета затрат. Объективные данные о затратах позволяют выявить резервы снижения себестоимости, рассчитать фактическую рентабельность отдельных видов продуктов, принимать более эффективные управленческие решения в области ценообразования и планирования ассортимента.

В период пандемии COVID-19 организации дополнительного профессионального образования столкнулись с трудностями, связанными с падением спроса на образовательные услуги, уходом с российского рынка ряда международных профессиональных ассоциаций и срочным переводом значительной части учебных курсов в онлайн-формат. Последствия этого кризиса в виде снижения выручки и роста расходов наблюдаются до сих пор, что обуславливает необходимость повышения эффективности управления затратами за счет применения современных методов учета затрат.

Методология и результаты исследования. При выборе метода учета затрат необходимо определиться с рядом параметров:

- ✓ какие объекты учета затрат выбрать?
- ✓ использовать калькуляцию по полной себестоимости (Absorption costing) или по прямым затратам (Direct costing)?
- ✓ учитывать фактическую себестоимость или нормативные затраты (Standart costing)?

Ответ на эти вопросы должен отражать специфику вида деятельности организации и зависит от состава, структуры и динамики затрат. Речь идет о соотношении прямых и косвенных расходов, а также о характере изменения затрат под влиянием факторов, как зависящих, так и не зависящих от объемов деятельности.

В организациях дополнительного профессионального образования в качестве объектов учета затрат, как правило, выступают отдельные образовательные программы / тренинги. Это могут быть как разовые мероприятия, так и постоянно действующие программы. При этом калькуляции затрат на одну и ту же регулярно повторяющуюся образовательную программу зачастую будут отличаться, поскольку ставка оплаты труда преподавателей обычно является «плавающей», устанавливается договором между преподавателем и учебным центром и зависит от количества слушателей в группе, квалификации преподавателя, отзывов слушателей о нем и других факторов. Затраты на программу могут сокращаться при замене учебных материалов, закупаемых у внешних издательств, собственными и при переходе от бумажных учебников к электронным. Во втором случае одновременно происходит рост расходов на администрирование образовательного портала учебного центра.

В сфере дополнительного профессионального образования основная доля прямых затрат приходится на затраты, связанные с оплатой труда преподавателей. Они составляют в среднем от 10 до 30% общего размера затрат в расчете на отдельную образовательную программу. В качестве прямых расходов также признаются расходы на разработку собственных учебных материалов, роялти за использование учебных материалов внешних издательств, расходы на сертификацию образовательных программ и др. До 70% общих затрат приходится на накладные расходы, к которым относятся затраты на аренду помещений, заработная плата менеджеров образовательных программ и маркетологов, расходы на содержание офиса, расходы на охрану и др. Высокий уровень накладных расходов обуславливает целесообразность применения метода учета затрат по полной себестоимости, что дает возможность убедиться, что выручка от каждой образовательной программе полностью покрывает связанные с нею расходы.

Элементы нормативного учета затрат могут применяться в процессе планирования затрат на оплату труда преподавателей и расходов на учебные

материалы (роялти внешним издательствам, канцелярские расходы на бумажные учебные материалы). В качестве количественных и стоимостных нормативов могут быть использованы количество часов труда преподавателя на учебный курс, время на проверку контрольных работ и консультации преподавателя в расчете на одного слушателя, стоимость комплекта учебных материалов в расчете на одного слушателя.

Однако применение традиционного метода учета полных затрат не дает объективного представления о распределении накладных расходов по образовательным программам. В рамках этого метода используются базы распределения накладных расходов, характеризующие зависимость накладных расходов от объемов оказываемых услуг, в частности затраты прямого труда в часах или прямые затраты на оплату труда. Но в реальности накладные расходы образовательных организаций изменяются под влиянием совокупности факторов, не связанных напрямую с объемом услуг. Например, маркетинговые расходы на программу зависят от количества часов работы маркетологов, а канцелярские расходы на учебные материалы – от количества слушателей курсов. В связи с этим более точные данные о себестоимости образовательных услуг могут быть получены при использовании метода учета затрат по видам деятельности, который представляет собой современную модификацию метода учета полных затрат.

Метод учета затрат по видам деятельности (Activity-Based Costing, ABC) был разработан в конце 80-х годов XX в. американскими учеными Р. Капланом и Р. Купером. Он представляет собой подход к распределению накладных расходов, в основе которого лежит зависимость затрат на продукты от видов деятельности, используемых для производства продуктов, и ресурсов, потребляемых этими видами деятельности¹. Основная идея метода ABC заключается в том, что факторы динамики затрат, связанные с объемом, должны

¹ Kaplan R.S., Cooper R. Profit Priorities From Activity-Based Costing // Harvard Business Review, 1991. – May-June. – P. 133.

быть заменены более разнообразными факторами, не связанными с объемом². Распределение затрат носит двухступенчатый характер. На первом этапе затраты распределяются не по подразделениям организации, а по отдельным бизнес-процессам. На втором этапе затраты распределяются уже непосредственно на продукты / услуги³.

Метод ABC позволяет перейти от управления затратами через управление их величиной, без учета причин их возникновения, к изучению реальных причин возникновения затрат и соотнесению потребляемых ресурсов с полученным доходом⁴.

На сегодняшний день в ряде европейских университетов применяется метод учета затрат по видам деятельности или его модификации, такие как прозрачный подход к калькуляции затрат (TRAC) или полная экономическая калькуляция затрат (FEC)⁵.

Процесс распределения накладных расходов образовательной организации в рамках метода ABC включает следующие этапы:

- 1) идентифицируются основные виды деятельности, связанные с возникновением накладных расходов;
- 2) накладные расходы по каждому виду деятельности объединяются в пул затрат;
- 3) определяются драйверы (ставки распределения) затрат по каждому виду деятельности. Драйверы затрат представляют собой показатели, которые отражают связь между видами деятельности и объектами затрат. Они служат количественными измерителями объемов каждого вида деятельности⁶.

² Ahmed, R. The role of common cost allocation in-house bid pricing for a competitive niche market: a case study of city council of the Australian state of New South Wales. Doctoral thesis, University of Wollongong, Wollongong, Australia, 2005. [электронный ресурс] – Режим доступа. – URL: <http://ro.uow.edu.au/theses/773/>

³ Семина И.В. Методы распределения косвенных расходов // Экономика железных дорог, 2018. – № 9. – С. 51.

⁴ Адамова Г.А. Учет затрат по видам деятельности как инструмент стратегического управления компанией // E-Management, 2022. – № 5(2). – С. 50.

⁵ McChlery, S., McKendrick, J., & Rolfe, T. (2007). Activity-Based Management Systems in Higher Education. Public Money & Management. – 27(5). – P 315.

⁶ Семиколонова М.Н. Формирование учетно-аналитической информации по бизнес-процессам и видам деятельности // Известия Алтайского государственного университета, 2015. – № 2-1 (86). – С. 168.

4) рассчитываются затраты на единицу драйвера путем деления пула затрат на общее количество драйверов затрат по виду деятельности;

5) накладные расходы распределяются по образовательным программам в соответствии с количеством драйверов, которое приходится на каждую программу;

б) определяются полные затраты и прибыль по каждой образовательной программе.

Остановимся подробнее на практических аспектах внедрения учета затрат по видам деятельности, таких как идентификация видов деятельности (бизнес-процессов) и выбор драйверов затрат.

При выборе видов деятельности, которые войдут в калькуляцию затрат, целесообразно использовать принцип Парето 20/80, в соответствии с которым 20% усилий дают 80% результата, а оставшиеся 80% усилий – всего 20% результата. Так, рекомендуется выделить в составе накладных расходов наиболее существенные статьи, которые будут охватывать порядка 80% их общего объема, и идентифицировать виды деятельности, которые являются причиной возникновения этих затрат⁷.

Основополагающими критериями выбора драйверов затрат являются:

- ✓ простота идентификации, использования и понимания;
- ✓ наличие прямой связи между накладными расходами и драйверами затрат;
- ✓ положительное или отрицательное влияние на мотивацию сотрудников;
- ✓ степень сложности и многообразия продуктов / услуг;
- ✓ уровень точности расчета;
- ✓ степень полезности информации⁸.

⁷ Семина И.В. Методы распределения косвенных расходов // Экономика железных дорог, 2018. – № 9. – С. 54.

⁸ Toompuu K., Põlajeva T., Theoretical framework and an overview of the cost drivers that are applied in universities for allocating indirect costs // Procedia – Sosial and Behavioral Sciences. – 110 (2014). – P. 1022.

По мнению автора, в системе дополнительного профессионального образования для распределения накладных расходов могут использоваться следующие виды деятельности и драйверы затрат (табл. 1).

Опрос, проведенный в 34 европейских университетах, внедривших систему учета затрат по видам деятельности, показал, что 50% респондентов используют или считают целесообразным использовать от 5 до 9 драйверов затрат⁹.

Таблица 1

Параметры системы учета затрат по видам деятельности в организациях дополнительного профессионального образования¹⁰

Накладные расходы	Вид деятельности	Драйверы затрат
Затраты на аренду	Аренда помещений	Площадь учебной аудитории, количество аудиторных часов на образовательную программу
Заработная плата менеджеров	Заключение договоров на обучение, информирование и сопровождение группы, подготовка свидетельств о повышении квалификации	Количество часов на администрирование образовательной программы
Заработная плата маркетологов	Продвижение образовательной программы	Количество часов на продвижение образовательной программы
Канцелярские расходы на учебные материалы (бумага, картриджи, переплет)	Издание учебных материалов	Количество слушателей

Возможность внедрения учета затрат по видам деятельности в сфере дополнительного профессионального образования зависит от его организационной формы. В высших учебных заведениях дополнительное профессиональное образование обычно представлено самостоятельными подразделениями, но в них используется система учета затрат, принятая во всей организации. Как правило, это учет затрат по местам их возникновения или по центрам финансовой ответственности, что практически исключает возможность локального применения метода ABC. Самостоятельные учебные центры

⁹ Toompua K., Põlajeva T., Theoretical framework and an overview of the cost drivers that are applied in universities for allocating indirect costs // Procedia – Sosial and Behavioral Sciences. – 110 (2014). – P. 1019.

¹⁰ Составлено автором.

обладают в этом плане преимуществом, поскольку могут использовать учет затрат по видам деятельности в рамках всей организации. Однако, в отличие от ВУЗов, у которых накоплен большой опыт планирования и учета рабочего времени, учебные центры не всегда имеют в своем штате подобных специалистов. В идеале такими знаниями должны обладать сотрудники финансовой службы учебного центра и менеджеры образовательных программ.

Выводы. Деятельность в сфере дополнительного профессионального образования характеризуется высоким уровнем накладных расходов, которые изменяются преимущественно под влиянием факторов, не связанных с объемом оказываемых услуг. Поэтому система учета затрат по видам деятельности является оптимальным выбором. Она может предоставить объективную информацию о себестоимости образовательных продуктов, тем самым повышая эффективность управленческих решений в области ценообразования и ассортимента.

При построении системы учета затрат по видам деятельности особое внимание должно уделяться идентификации видов деятельности, вызывающих накладные расходы, и драйверов затрат, которые должны объективно отражать причинно-следственные связи между затратами и бизнес-процессами.

Внедрение метода ABC требует его применения во всей образовательной организации, знания сотрудниками методологии учета затрат по видам деятельности, а также организации учета рабочего времени.

Библиографический список:

1) Kaplan R.S., Cooper R. Profit Priorities From Activity-Based Costing // Harvard Business Review, 1991. – May-June. – P.130-135.

2) Ahmed, R. The role of common cost allocation in-house bid pricing for a competitive niche market: a case study of city council of the Australian state of New South Wales. Doctoral thesis, University of Wollongong, Wollongong, Australia, 2005. [электронный ресурс] – Режим доступа. – URL: <http://ro.uow.edu.au/theses/773/>

3) Семина И.В. Методы распределения косвенных расходов // Экономика железных дорог, 2018. – № 9. – С. 46-54.

4) Адамова Г.А. Учет затрат по видам деятельности как инструмент стратегического управления компанией // E-Management, 2022. – № 5(2). – С. 45-52.

5) McChlery, S., McKendrick, J., & Rolfe, T. (2007). Activity-Based Management Systems in Higher Education. *Public Money & Management*. – 27(5). – P 315-322.

6) Семиколенова М.Н. Формирование учетно-аналитической информации по бизнес-процессам и видам деятельности // Известия Алтайского государственного университета, 2015. – № 2-1 (86). – С. 167-172.

7) Toompuua K., Põlajeva T., Theoretical framework and an overview of the cost drivers that are applied in universities for allocating indirect costs // *Procedia – Social and Behavioral Sciences*. – 110 (2014). – P. 1014-1022.

References:

1) Kaplan R.S., Cooper R. Profit Priorities From Activity-Based Costing // *Harvard Business Review*, 1991. – May-June. – P.130-135.

2) Ahmed, R. The role of common cost allocation in-house bid pricing for a competitive niche market: a case study of city council of the Australian state of New South Wales. Doctoral thesis, University of Wollongong, Wollongong, Australia, 2005. [electronic resource] – Access mode. – URL: <http://ro.uow.edu.au/theses/773/>

3) Semina I.V. Methods for allocating indirect costs // *Economics of Railways*, 2018. – № 9. – P. 46-54.

4) Adamova G.A. Cost accounting by type of activity as a tool for the strategic management of a company // *E-Management*, 2022. – № 5 (2). – S. 45-52.

5) McChlery, S., McKendrick, J., & Rolfe, T. (2007). Activity-Based Management Systems in Higher Education. *Public Money & Management*. – 27(5). - R 315-322.

6) Semikolenova M.N. Formation of accounting and analytical information on

business processes and activities // Bulletin of the Altai State University, 2015. – № 2-1 (86). – S. 167-172.

7) Toompuua K., Põlajeva T., Theoretical framework and an overview of the cost drivers that are applied in universities for allocating indirect costs // Procedia – Sosial and Behavioral Sciences. – 110 (2014). – R. 1014-1022.

Для цитирования: Резникова Е.В., Управление затратами в организациях дополнительного профессионального образования / Российский экономический интернет-журнал. – 2023. – № 2. URL:
© Резникова Е.В., Российский экономический интернет-журнал 2023, № 2