

УДК 338.465

Развитие системы учета затрат на содержание детей-сирот в бюджетных учреждениях нового типа

И. П. Курочкина, Л. А. Маматова, Д. А. Советова

Ярославский государственный университет им. П. Г. Демидова

E-mail: ipkurochkina@yandex.ru

E-mail: ludm.mamatova@yandex.ru

E-mail: dasovetova@mail.ru

Научная статья

В статье изложены основные проблемы организации учета и контроля затрат на содержание детей-сирот в бюджетных учреждениях нового типа. Предлагаются направления совершенствования учета затрат на содержание воспитанников, позволяющие определить эффективность полученных бюджетных средств с использованием нормативного метода. Внесено предложение по дополнению пояснений к бухгалтерской финансовой отчетности показателями качества содержания детей в таких учреждениях.

Ключевые слова: бюджетные учреждения; содержание детей-сирот; методика учета затрат; корреспонденция счетов; формирование финансовой отчетности.

В последние годы в России в условиях социально-экономической нестабильности во всех сферах жизни особенно сильно страдают наименее защищенные слои населения и в первую очередь дети. При этом проблема социального сиротства остается одной из актуальных проблем в России. Увеличение числа детей-сирот при живых родителях явилось следствием падения социального престижа семьи, ее материальных и жилищных трудностей, межнациональных конфликтов, роста внебрачной рождаемости, высокого процента родителей, ведущих асоциальный образ жизни. Сегодня перед государством и обществом стоит задача – выступить гарантом социальной защищенности таких детей, взять на себя обязанность обеспечить им условия для нормальной жизни, учебы и адаптации к социальной среде.

В связи с этим, защита прав и интересов детей-сирот приобретает в Российской Федерации важное социальное значение. В конце 2012 года издан указ Президента РФ «О некоторых мерах по реализации государственной политики в сфере защиты детей-

The Development of orphans' costs maintenance system accounting in a new type budget establishing

I. P. Kurochkina, L. A. Mamatova, D. A. Sovetova

P. G. Demidov Yaroslavl State University

Scientific article

The article outlines the basic problems of accounting and control costs organization for the maintenance of orphans in institutions of a new type of budget establishing. Directions of perfection of the pupils charges' account, allowing to determine the effectiveness of the budget obtained using a standard method. It is proposed to supplement the disclosures in the financial statements of the financial indicators of children's quality maintenance in such institutions.

Keywords: budget institutions; maintenance of orphans; the method of cost accounting; accounts correspondence; Presentation of Financial Statements.

сирот и детей, оставшихся без попечения родителей»¹. Данный документ определяет комплекс мер, направленных на активизацию деятельности по профилактике социального сиротства и семейного устройства детей-сирот и детей, оставшихся без попечения родителей. Реализация указа привела к следующим изменениям в статистике детей-сирот в РФ:

– численность детей-сирот ежегодно сокращается в среднем на 11 % и в абсолютном выражении к концу 2014 года составила 106,6 тыс. детей;

– численность детей-сирот, состоящих на учете в государственном банке данных о детях, оставшихся без попечения родителей, на начало 2015 года сократилась на 18 % по сравнению с 2014 годом и в абсолютном выражении составила 87,3 тыс. детей;

– по семейным формам устройства: в 2014 году в семьи российских граждан было передано 62 972 детей, из них 6 616 детей – на усыновление, 56 356 детей – под опеку (попечительство), в том числе 23 464 детей – на возмездную форму опеки (попечительства) [2].

Такая динамика наблюдается повсеместно на территории Российской Федерации. Ярославская область входит в десятку областей, эффективно реализующих данный указ Президента Российской Федерации. Численность детей-сирот в Ярославской области на конец 2014 года составила 3893 ребенка, что на 30% меньше, чем в 2013 году.

Последующая реализация данного комплекса мер, по нашему мнению, определяет две основные задачи:

1) реализовать семейную адаптацию детей-сирот через механизм их помещения в профессиональные замещающие семьи;

2) сократить затраты государственного бюджета на содержание и воспитание детей-сирот через адекватную систему формирования себестоимости данного вида услуг.

В рамках работы по созданию в Ярославской области специализированного жилищного фонда для приёмных семей принято решение о преобразовании ГОУ ЯО «Малаховский детский дом им. А. Л. Воронина» в сообщество нескольких многодетных профессиональных приёмных семей с дополнительной инфраструктурой для сопровождения в виде государственного учреждения «Центр семейного устройства и социально-психологического сопровождения профессиональных замещающих семей – Детская деревня».

Детская деревня – это уникальная, максимально приближенная к семейной, долгосрочная форма воспитания детей-сирот и детей, оставшихся без попечения родителей. Данный тип учреждений успешно работает в течение 60 лет более чем в 132 странах мира.

Отметим, что затраты бюджетного учреждения ГОУ ЯО «Малаховский детский дом им. А. Л. Воронина» являются значительными для бюджета Ярославской области (около 22 миллионов рублей в год), а себестоимость предоставляемой услуги на одного воспитанника по данным бухгалтерской отчетности в 2014 году достигла 625 тысяч рублей. Данный факт, а также стабильное снижение детского контингента и дефицит педагогических кадров побудило Правительство Ярославской области принять решение о перепрофилировании данного учреждения. Основными целями деятельности учреждения нового типа должны стать:

1) квалифицированная подготовка и сопровождение профессиональных замещающих семей (мама, папа);

2) содержание, обслуживание и предоставление в пользование специального жилищного фонда Ярославской области.

В число задач, выполняемых данным учреждением, входят:

1) набор и отбор претендентов на замещающие семьи;

2) профессиональная подготовка родителей специальной замещающей семьи;

¹ Указ Президента РФ от 28 декабря 2012 г. N 1688 "О некоторых мерах по реализации государственной политики в сфере защиты детей-сирот и детей, оставшихся без попечения родителей"

3) рациональный набор детей в профессиональную замещающую семью (не менее 3, но не более 8 детей, включая родных детей);

4) заключение трудовых договоров с профессиональной замещающей семьей, где каждый из родителей является опекуном – законным представителем в полном объеме прав и обязанностей;

5) проведение курсов повышения квалификации профессиональных замещающих семей не реже одного раза в два года;

6) выплата заработной платы и предоставление социального пакета профессиональным замещающим родителям;

7) обеспечение социальной защитой, медико-психолого-педагогической реабилитацией и социальной адаптацией детей-сирот;

8) предоставление жилых помещений специализированного жилищного фонда Ярославской области по договорам найма специализированных жилых помещений опекунам (попечителям), воспитывающим не более 8 детей (включая родных), по договору о приёмной семье на период срока его действия;

9) обслуживание жилых помещений специализированного жилищного фонда Ярославской области.

На наш взгляд, для создания таких типов учреждений в Ярославской области первоочередными проблемами являются:

– разработка нормативно-правового регулирования деятельности данных типов учреждений;

– определение статуса профессиональной замещающей семьи;

– определение контингента приемных детей из категорий: дети старше 12 лет, дети с ограниченными возможностями здоровья, братья/сёстры и дети-инвалиды;

– определение размера финансирования таких типов учреждений.

Полагаем, что одним из инструментов решения этой проблемы должен стать грамотно построенный управленческий учет. Следует отметить, что данное направление учета стало развиваться в Российской Федерации сравнительно недавно. По мнению М. А. Вахрушиной «консенсус в вопросе о необходимости выделения управленческого учета из ранее единой и неделимой системы бухгалтерского учета был достигнут к 2005 году, что было признано научным сообществом России» [1]. В бюджетной сфере этой проблеме практически не уделяется внимания. Вместе с тем актуальным является выработка подходов к организации управленческого учета в экономических субъектах данной сферы. Ключевой составляющей управленческого учета в бюджетных учреждениях должна стать организация учета затрат и калькулирования себестоимости работ, услуг. В России отмеченному направлению стали уделять внимание в последние пять лет в связи с переходом на систему бюджетирования, ориентированную на результат. В настоящее время общая методика учета затрат в бюджетных учреждениях различных правовых форм утверждена приказом Министерства финансов Российской Федерации от 1 декабря 2010 г. № 157н «Об утверждении Единого плана счетов бухгалтерского учета для органов государственной власти (государственных органов), органов местного самоуправления, органов управления государственными внебюджетными фондами, государственных академий наук, государственных (муниципальных) учреждений и Инструкции по его применению»¹. Это явилось серьезным шагом в развитии методик бухгалтерского учета, позволяющих бюджетным организациям не только определить фактическую себестоимость своих работ, услуг, но и рассчитать эффективность использования бюджетных средств.

Следующим существенным приращением в развитии системы нормативного регулирования бухгалтерского учета явилось принятие Методических рекомендаций по

¹ Приказ Министерства финансов Российской Федерации от 1 декабря 2010 г. № 157н «Об утверждении Единого плана счетов бухгалтерского учета для органов государственной власти (государственных органов), органов местного самоуправления, органов управления государственными внебюджетными фондами, государственных академий наук, государственных (муниципальных) учреждений и Инструкции по его применению»

расчету нормативных затрат на оказание федеральными учреждениями государственных услуг и нормативных затрат на содержание имущества федеральных государственных учреждений, утвержденных приказом Минфина РФ и Министерства экономического развития РФ от 29 октября 2010 г. N 137н/527^{1,2}. Документ создает необходимые условия для разработки эффективной системы учета и внутреннего контроля затрат на оказание работ, услуг на базе нормативного метода. Нормативный учет затрат широко используется в настоящее время в международной практике. Он также рекомендован Международным стандартом финансовой отчетности (IAS) 2 «Запасы» для оценки затрат.

Вместе с тем многие вопросы данной сферы до настоящего времени остаются нерешенными или носят дискуссионный характер. К ним, в частности, относятся: недостаточная адаптивность учета затрат в бюджетных учреждениях к запросам пользователей; преимущественная ориентация на получение обобщающей учетной информации при использовании неоправданных условностей в расчетах; недостаточное внимание к организационно-экономическим особенностям учреждений образования при обосновании методов учета затрат на содержание воспитанников. Это в полной мере относится и к образовательным учреждениям типа «Детская деревня». Отметим ряд конкретных существенных недостатков этого процесса.

1. Отчетные данные о себестоимости образовательных услуг основаны на информации бухгалтерского учета, и проверка их подлинности требует значительной трудоемкости.

2. Применяемый принцип совокупного покрытия расходов учреждения не отражает эффективности использования полученных бюджетных средств.

3. Детализация расходов в разрезе КОСГУ дает возможность проводить анализ только по целевому использованию средств.

4. Финансирование по укрупненным статьям расходов осуществляется без оценки эффективности деятельности бюджетного учреждения.

5. В системе бухгалтерского учета не предусмотрено отражение нормативных затрат и возникающих отклонений на счетах бухгалтерского учета для выявления резервов финансового обеспечения отклонений в стоимости предоставляемых услуг.

В настоящее время существует множество классификаций бюджетных затрат, основанных на методиках, используемых в коммерческих экономических субъектах, но не отражающих специфику деятельности конкретных бюджетных учреждений, их масштаб и правовые особенности. Для целей бухгалтерского учета в бюджетных учреждениях типа «Детская деревня» важна простота расчета себестоимости, так как дети-сироты являются защищенной категорией граждан, находящихся на полном государственном обеспечении. В связи с этим классификация затрат и методы их распределения должны быть обоснованы и стать элементом учетной политики данного учреждения. На рисунке 1 отображена классификация затрат на оказание услуг по содержанию детей-сирот, которая, мы полагаем, адекватно отражает их специфику и масштаб деятельности, а также позволяет организовать внутренний контроль за расходованием бюджетных средств.

¹ Приказ Минфина РФ и Министерства экономического развития РФ от 29 октября 2010 г. N 137н/527 "О методических рекомендациях по расчету нормативных затрат на оказание федеральными государственными учреждениями государственных услуг и нормативных затрат на содержание имущества федеральных государственных учреждений".

² Приказ Министерства образования и науки РФ от 26 декабря 2013 г. № 1405 "Об утверждении Порядка определения нормативных затрат на оказание государственных услуг и нормативных затрат на содержание имущества в федеральных государственных образовательных организациях высшего образования, федеральных государственных организациях профессионального образования, федеральных государственных образовательных организациях дополнительного профессионального образования и научных организациях, в отношении которых функции и полномочия учредителя осуществляет Министерство образования и науки Российской Федерации".

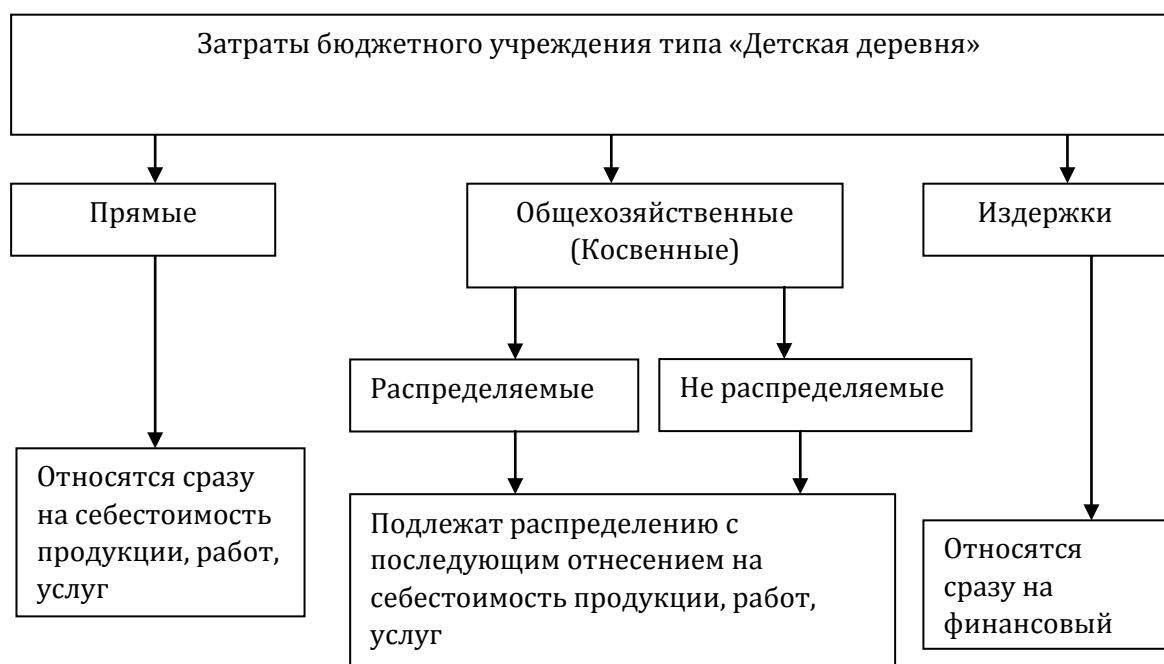


Рисунок 1. Классификация затрат учреждения типа «Детская деревня»

Прямые затраты – это затраты, непосредственно связанные с содержанием детей-сирот. К ним относятся:

- 1) ежемесячное пособие на содержание ребенка в профессиональной замещающей семье (262 КОСГУ);
- 2) затраты на оплату труда и отчисления на социальные нужды педагогических работников в разрезе статей (211, 213 КОСГУ);
- 3) затраты на приобретение материальных запасов, необходимых для реализации педагогической деятельности (340 КОСГУ).

Косвенные затраты (распределяемые) подлежат распределению с последующим включением в себестоимость работ, услуг. К ним относятся:

- 1) затраты на оплату труда и отчисления на социальные нужды административно-управленческого и вспомогательного персонала в разрезе статей (211, 213 КОСГУ);
- 2) затраты на услуги связи (221 КОСГУ);
- 3) затраты на транспортные услуги (222 КОСГУ);
- 4) затраты на коммунальные услуги (223 КОСГУ);
- 5) затраты на содержание имущества, текущего ремонта (225 КОСГУ);
- 6) затраты на прочие услуги (226 КОСГУ);
- 7) затраты на приобретение основных средств (310 КОСГУ);
- 8) затраты на приобретение материальных запасов, необходимых для общехозяйственных нужд (340 КОСГУ).

Косвенные затраты (не распределяемые) списываются непосредственно на финансовый результат. К ним относятся налоги и сборы (налог на имущество, транспортный, земельный налог и т. д.) (290 КОСГУ).

Издержками признаются затраты, относящиеся на финансовый результат. К ним относится амортизация основных средств учреждения.

Данная классификация затрат является достаточно простой в восприятии и исключает возможность ошибки при отнесении затрат к той или иной группе. Тем самым упрощается задача учреждения в планировании и учете своих расходов.

В современной практике нормативные затраты не отражаются на счетах бухгалтерского учета, поэтому отклонения фактических затрат от нормативных не выявляются системным путем, что сужает возможности анализа причин их возникновения и приводит к нерациональному использованию ресурсов учреждения. Считаем целесообразным изменить методику учета затрат на содержание детей-сирот, введя процедуры отражения нормативных затрат и отклонений в системе счетов

бухгалтерского учета бюджетных учреждений типа «Детская деревня». Для этого следует внести изменения в рабочий план счетов. К счету 109.00.000 «Затраты на изготовление готовой продукции, выполнение работ, услуг» сформировать дополнительные субсчета:

109.60.000 « Себестоимость готовой продукции работ услуг»;

109.80.000 « Общехозяйственные (косвенные) затраты»;

109.81.000 «Распределяемые общехозяйственные (косвенные) затраты»;

109.82.000 « Не распределяемые общехозяйственные (косвенные) затраты»;

109.90.000 « Издержки обращения».

В таблице 1 представлена предлагаемая корреспонденция счетов по учету затрат бюджетного учреждения типа «Детская деревня».

Таблица 1

Предлагаемая корреспонденция счетов бухгалтерского учета формирования себестоимости предоставляемых услуг

| № | Содержание операции | Дебет счета | Кредит счета |
|----|--|-------------|--|
| 1 | Отражена нормативная себестоимость готовой продукции работ услуг | 401.20.000 | 109.60.000 |
| 2 | Отражены нормативные распределяемые общехозяйственные (косвенные) затраты | 401.20.000 | 109.81.000 |
| 3 | Отражены нормативные не распределяемые общехозяйственные (косвенные) затраты | 401.20.000 | 109.82.000 |
| 4 | Отражены нормативные издержки | 401.20.000 | 109.90.000 |
| 5 | Отражена фактическая себестоимость готовой продукции, работ, услуг | 109.60.000 | 302.00.000 303.00.000 105.00.000 |
| 6 | Отражены фактические распределяемые общехозяйственные (косвенные) затраты | 109.81.000 | 302.00.000 303.00.000 105.00.000 |
| 7 | Отражены фактические не распределяемые общехозяйственные (косвенные) затраты | 109.82.000 | 302.00.000 303.00.000 |
| 8 | Отражены фактические издержки | 109.90.000 | 104.00.000 |
| 9 | Издержки списаны на финансовый результат учреждения | 401.20.000 | 109.90.000 |
| 10 | Общехозяйственные расходы включены в | 109.60.000 | 109.81.000 |

| № | Содержание операции | Дебет счета | Кредит счета |
|----|--|-------------|--------------|
| | себестоимость услуг | | |
| 11 | Распределяемые общехозяйственные расходы отнесены на увеличение расходов финансового года | 401.20.000 | 109.81.000 |
| 12 | Не распределяемые общехозяйственные расходы отнесены на увеличение расходов финансового года | 401.20.000 | 109.82.000 |
| 13 | Отнесение себестоимости оказанных услуг на уменьшение финансового результата учреждения | 401.20.000 | 109.60.000 |

Отражение операций на счете 109.00.000 позволяет выявить отклонения в изменении себестоимости предоставляемых услуг, что позволит учреждению определять дополнительные резервы финансового обеспечения и направлять их на первоочередные нужды. Этим преодолевается обобщенный характер финансовых показателей о себестоимости предоставляемых услуг для внешних пользователей в финансовой отчетности и создается необходимая предпосылка для обеспечения ее прозрачности.

Другой важной проблемой управленческого учета в бюджетных учреждениях типа «Детская деревня» является отражение в бухгалтерской финансовой отчетности не только финансовых, но и социальных показателей.

Анализ международной практики детских деревень SOS-Штутгарт, Германия показал, что для данных учреждений разработан целый ряд показателей качества содержания детей-сирот в данных учреждениях. Для определения их количественных значений используются тестовые вопросы с альтернативным выбором ответа да/нет. Анкетирование является обязательным и носит анонимный характер, а его обобщенные результаты зачитываются на общем собрании коллектива в конце отчетного периода и позволяют своевременно выявить проблемы, которые необходимо решить в предстоящем периоде. Анализ показателей в динамике дает возможность выявить тенденции изменения качественных характеристик содержания воспитанников.

Основываясь на международных разработках и учитывая специфику отечественной практики, нами разработан тест-вопросник для оценки качества содержания детей в учреждениях типа «Детская деревня» по трем группам респондентов (дети-сироты, сотрудники учреждения, руководитель учреждения). Считаю необходимым внести в пояснения к бухгалтерской финансовой отчетности показатели качества содержания детей-сирот в бюджетных учреждениях типа «Детская деревня». Это соответствует общей глобальной логике формирования в отчетности не только финансовых показателей, но и социальных, что позволит расширить традиционные границы финансовой отчетности в интересах различных групп пользователей.

В заключение отметим, что создание указанных образовательных учреждений будет иметь не только положительный социальный эффект, но и станет экономически выгодным для бюджета Ярославской области, поскольку позволит:

- создать дополнительные условия гражданам, желающим принять на воспитание детей-сирот в свои семьи;
- эффективно использовать государственную собственность Ярославской области;
- снизить социальную напряженность, связанную с ликвидацией детских домов и решением вопросов трудоустройства сотрудников;

- увеличить число детей-сирот, детей-инвалидов, детей старшего возраста, устроенных в семьи;
- сократить расходы областного бюджета как минимум в полтора раза.

Ссылки / Reference

- [1] Вахрушина М.А Проблемы и перспективы развития российского управленческого учета // Международный бухгалтерский учет. 2014. № 33. С. 12–33
- [2] Усыновление в России : Интернет-проект Министерства образования и науки РФ. URL: <http://www.usynovite.ru/statistics/2014> (дата обращения: 15.04.2015).