

ЛЕКЦИИ по ДИСЦИПЛИНЕ «БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ В ОТДЕЛЬНЫХ СЕКТОРАХ ЭКОНОМИКИ»

Тема 6. БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ ОБРАЗОВАТЕЛЬНЫХ УСЛУГ



П Л А Н

1. Нормативное регулирование и содержание образовательных услуг
2. Особенности процесса оказания образовательных услуг
3. Документирование оказания образовательных услуг
4. Учет доходов и расходов в образовательной деятельности
5. Учет затрат и калькулирование себестоимости образовательных услуг

1. Нормативное регулирование и содержание образовательных услуг

- Под термином **«образовательная услуга»** понимается совокупность образовательных отношений, вступая в которые гражданин преследует цель удовлетворения собственных потребностей посредством освоения особой группы нематериальных благ – знаний, умений, навыков и т.п.
- В этом случае **под образовательными услугами** подразумевается вся образовательная деятельность, но часть этой деятельности – социальные образовательные услуги (они бесплатны, обязательны для получения), а другая часть – это возмездные образовательные услуги, оказание которых базируется на нормах и принципах **Гражданского кодекса РФ**.
- Закон «Об образовании в Российской Федерации № **273 - ФЗ**, принят Государственной Думой **21 декабря 2012 года**. (ред. от 13.07.2015)

- Для руководителей образовательных учреждений этот документ является настольной книгой, которую они обязаны знать и неукоснительно соблюдать все его положения.
- В законе говорится, что **образование** – единый целенаправленный процесс воспитания и обучения личности, совокупность приобретаемых знаний, умений, опыта, нравственных ценностей, установок.
- **Цель** – формирование всесторонне развитого гражданина, имеющего высокое интеллектуальное, физическое, культурное, духовно-нравственное развитие.
- **Обучение** – целенаправленное приобретение знаний, умений, навыков.
- **Воспитание** – процесс, направленный на духовно-нравственное развитие личности, в результате которого должно произойти освоение общепринятых правил и норм.
- **Образование** включает в себя обучение (приобретение знаний и умений), воспитание (освоение общепринятых норм), физическое развитие.

- Отношения в сфере образования регулируются Конституцией Российской Федерации, Федеральным законом «Об образовании в РФ», а также другими федеральными законами, иными нормативными правовыми актами Российской Федерации, законами и иными нормативными правовыми актами субъектов Российской Федерации, содержащими нормы, регулирующие отношения в сфере образования.
- *Целями правового регулирования* отношений в сфере образования являются установление государственных гарантий, механизмов реализации прав и свобод человека в сфере образования, создание условий развития системы образования, защита прав и интересов участников отношений в сфере образования.
- ◉ **Основными задачами** правового регулирования отношений в сфере образования являются:
 - 1) обеспечение и защита конституционного права граждан Российской Федерации на образование;
 - 2) создание правовых, экономических и финансовых условий для свободного функционирования и развития системы образования Российской Федерации;
 - 3) создание правовых гарантий для согласования интересов участников отношений в сфере образования;

- 4) определение правового положения участников отношений в сфере образования;
 - 5) создание условий для получения образования в Российской Федерации иностранными гражданами и лицами без гражданства;
 - 6) разграничение полномочий в сфере образования между федеральными органами государственной власти, органами государственной власти субъектов Российской Федерации и органами местного самоуправления.
- ⦿ Нормы, регулирующие отношения в сфере образования и содержащиеся в других федеральных законах и иных нормативных правовых актах Российской Федерации, законах и иных нормативных правовых актах субъектов Российской Федерации, правовых актах органов местного самоуправления, должны соответствовать настоящему Федеральному закону и не могут ограничивать права или снижать уровень предоставления гарантий по сравнению с гарантиями, установленными настоящим Федеральным законом.

- В Российской Федерации гарантируется право каждого человека на образование.
- Право на образование в Российской Федерации гарантируется независимо от пола, расы, национальности, языка, происхождения, имущественного, социального и должностного положения, места жительства, отношения к религии, убеждений, принадлежности к общественным объединениям, а также других обстоятельств.
- В Российской Федерации реализация права каждого человека на образование обеспечивается путем создания федеральными государственными органами, органами государственной власти субъектов Российской Федерации и органами местного самоуправления соответствующих социально-экономических условий для его получения, расширения возможностей удовлетворять потребности человека в получении образования различных уровня и направленности в течение всей жизни.

2. Особенности процесса оказания образовательных услуг

- Образовательным услугам присущи **определенные особенности**, которые отличают их от других видов услуг:
 - 1) структура стоимости образовательных услуг характеризуется большим удельным весом в ней интеллектуальных затрат. Кроме этого, стоимость образовательных услуг напрямую зависит от уровня применения в образовательном процессе современных высокотехнологичных, а значит, и дорогостоящих средств обучения (мультимедийное оборудование, использование ресурсов Интернета, лабораторное оборудование и т.д.);
 - 2) практически всем видам образовательных услуг свойственна сезонность. Это связано с особенностью организации учебного процесса и учебными планами, в которых обычно предусмотрено каникулярное время;
 - 3) образовательную услугу характеризует определенная длительность исполнения. Процесс передачи учебной и научной информации в виде знаний и практических навыков занимает определенный промежуток времени;

- 4) образовательная услуга теряет свою ценность по мере того, как предоставленные знания перестают быть актуальными. Этим объясняется такое свойство образовательной услуги. Как необходимость в дальнейшем обновлении своих знаний по мере их устаревания;
- 5) зависимость качества образовательной услуги от двух факторов – от источника ее оказания и потребителя образовательной услуги, т.е. качество образовательной услуги зависит не только от качества труда преподавателя, но и от способности потребителя, степени реализации этих способностей, его субъективного отношения к процессу обучения, а также степени коммуникативных навыков;
- 6) образовательная услуга характеризуется отсроченностью результатов ее оказания, т. е. Качество полученных образовательных услуг может выявиться в будущих временных периодах, после начала осуществления профессиональной деятельности.

- При организации процесса оказания образовательных услуг необходимо учитывать наличие государственного контроля за качеством образовательных услуг, которые осуществляет Министерство образования РФ.
- Образовательная деятельность в РФ подлежит обязательному лицензированию.
- Существенным фактором, влияющим на процесс оказания образовательных услуг, является организационно – правовая форма образовательного учреждения и порядок финансирования его деятельности.
- Образовательные услуги могут предоставляться образовательным учреждением, научной организацией или индивидуальным предпринимателем.
- Наиболее востребовано сегодня обучение в образовательном учреждении.
- Такое учреждение является юридическим лицом и при этом может вести деятельность в качестве государственного или негосударственного образовательного учреждения.

- В ФЗ от **12.01.1996 № 7 «О некоммерческих организациях»** дано определение *негосударственного образовательного учреждения (НОУ)*: им признается «некоммерческая организация, созданная собственником для некоммерческой деятельности и финансируемая им полностью или частично».
- *Некоммерческой* называется организация, не имеющая основной своей целью извлечение прибыли и не распределяющая полученную прибыль между участниками.
- Создание некоммерческих организаций направлено на общественное благо, в том числе на образовательную деятельность.
- **Автономным учреждением** признается некоммерческая организация, созданная в РФ, субъектом Федерации или муниципальным образованием для выполнения работ, оказания услуг в целях осуществления предусмотренных российским законодательством полномочий органов государственной власти, полномочий органов местного самоуправления в сферах науки, **образования**, здравоохранения, культуры, социальной защиты, занятости населения, физической культуры и спорта и др. сферах.

- **Автономное образовательное учреждение (АОУ)** является юридическим лицом и от своего имени может приобретать и осуществлять имущественные и личные неимущественные права, нести обязанности, быть истцом и ответчиком в суде.
- АОУ в установленном порядке вправе открывать счета в кредитных организациях.
- АОУ отвечает по своим обязательствам закрепленным за ним имуществом, за исключением недвижимого имущества и особо ценного движимого имущества, закрепленных за учредителем или приобретенных АОУ за счет средств, выделенных ему учредителем на приобретение этого имущества.
- Имущество автономного учреждения закрепляется за ним на праве оперативного управления в соответствии с Гражданским кодексом РФ.
- Причем АОУ получает право самостоятельно распоряжаться имуществом, за исключением особо ценного движимого имущества, обеспечивая отдельный учет операций с имуществом, полученным из различных источников.

- Доходы автономного учреждения поступают в его самостоятельное распоряжение и используются для достижения целей, ради которых оно создано.
- Бюджетные образовательные учреждения финансируются за счет федерального, регионального и муниципального бюджетов.
- Может быть осуществлен переход бюджетных учреждений в статус автономных, что связано с рядом обстоятельств, важнейшими из которых выступает возможность в обмен на снятие гарантий по получению бюджетного финансирования повысить степень своей финансово – хозяйственной самостоятельности, что проявляется в следующем:
 - АОУ по своему усмотрению вправе выполнять работы, оказывать услуги, относящиеся к основной деятельности, для граждан и юридических лиц за плату. При этом имущество, в том числе денежные средства, заработанные АОУ, остаются в его полном распоряжении;

- бюджетные же учреждения, подведомственные федеральным органам исполнительной власти, используют бюджетные средства исключительно через лицевые счета бюджетных учреждений, которые ведет Федеральное казначейство (ст. 161 Бюджетного кодекса РФ); АОУ вправе открывать счета в кредитных организациях (ФЗ № 174). Таким образом, на АОУ распространяется порядок открытия текущих счетов, установленный для коммерческих организаций;
- широкими полномочиями наделяется руководство АОУ к компетенции которого относятся вопросы текущего руководства деятельностью учреждения, за исключением вопросов, отнесенных федеральными законами или уставом АОУ к компетенции учредителя, наблюдательного совета или иных органов АОУ. Согласно ФЗ № 174 руководитель действует без доверенности от имени АОУ, в том числе представляет его интересы и совершает сделки от его имени и др.

3. ДОКУМЕНТИРОВАНИЕ ОКАЗАНИЯ ОБРАЗОВАТЕЛЬНЫХ УСЛУГ

- Необходимыми компонентами процесса оказания образовательных услуг являются такие документы, как образовательная программа, образовательный стандарт, программа обучения, учебный план, документ, о подтверждении полученного уровня образования.
- Процессу оказания образовательных услуг предшествует поэтапная подготовка, начиная с теоретических предпосылок оказания образовательной услуги и заканчивая их практической реализацией.
- **Образовательная программа** определяет содержание образования определенных уровня и направленности.
- Это образовательные программы, которые делятся на общеобразовательные и профессиональные (основные и дополнительные).

- **Федеральные государственные образовательные стандарты** определяют содержание образовательного процесса по каждому направлению подготовки, сроки освоения образовательной программы среднего, высшего или послевузовского образования, объем учебной нагрузки обучающихся.
- При оказании платных образовательных услуг учебные заведения должны выполнять ряд требований, предусмотренных законодательством.
- Например, наличие платных услуг и порядок их предоставления на договорной основе должны быть обязательно указаны в уставе учебного заведения.
- Договор о платных услугах называется - договор о возмездном оказании услуг (ГК РФ ст. 779-783).
- Договор на оказание соответствующих платных образовательных услуг является возмездным, срочным, а также договором присоединения, т. е. условия договора об обучении типовые и не подлежат изменению по желанию лица, заключившего договор с учебным заведением.

4. Учет доходов и расходов в образовательной деятельности

- Для целей бухгалтерского учета важно определить момент реализации образовательных услуг и признания в бухгалтерском учете выручки.
- Специфика образования заключается в том, что обучающийся получает знания постоянно путем посещения ряда занятий. Кроме того, неоконченное образование также в своем роде становится частичным результатом оказания образовательных услуг.
- Доходы от оказания платных услуг начисляются по дате их признания в соответствии с утвержденной учетной политикой на основании актов, подтверждающих факт оказания платной услуги образовательным учреждением. Когда речь идет о краткосрочном обучении или повышении квалификации в течение одного-двух месяцев (например, о семинаре, курсах), то датой оказания услуги можно считать день подписания акта по окончании обучения.

- При заключении долгосрочных договоров (со сроком обучения несколько месяцев или лет) их условиями предусматривается поэтапное закрытие оказанных услуг (ежемесячно, ежеквартально, по семестрам и т.д.) также с соответствующим отражением этого порядка в учетной политике. Примером такого договора является договор на обучение в высшем учебном заведении в течение четырех – пяти лет.
- В том случае, когда определить этап выполнения услуги невозможно, доходы признают и отражают в бухгалтерском учете равномерно исходя из условий договора.
- Документальным оформлением закрытия промежуточных этапов могут быть приказы о переводе обучающихся на следующий год обучения (класс, курс, уровень).
- Плата за обучение может поступать в образовательное учреждение или в безналичном порядке путем ее перечисления через учреждения Сбербанка России или другого коммерческого банка(отделения связи), или путем внесения наличных денежных средств в кассу учреждения.

- Потребителям платных образовательных услуг до наступления срока платежа выдаются счета или квитанции на оплату.
- Доходы, полученные от оказания платных образовательных услуг, направляются на покрытие расходов, связанных с осуществлением образовательного процесса, т.е. на оплату труда преподавателей, вспомогательного и обслуживающего персонала, отчисления на социальное страхование, оплату коммунальных услуг, услуг по аренде учебных и вспомогательных помещений, стоимости учебных пособий и раздаточных материалов, дипломов, расходов на канцелярские принадлежности, услуги связи, в том числе Интернета, транспортные услуги, расходов, связанных с проведением учебной практики, и проч.
- **Для отражения выручки от оказания образовательных услуг на счетах бухгалтерского учета по мере завершения очередного этапа обучения необходимо определить ее размер. Плата за обучение должна распределяться равномерно в течение всего периода обучения, за который она внесена.**

- **Сумма выручки** в данном отчетном периоде должна определяться как соответствующая ему **доля стоимости всего срока обучения или стоимости одного учебного года** в зависимости от **ценовой политики** учебного заведения.
- Поступившие в качестве предоплаты средства не являются **выручкой** от оказания образовательных услуг, поскольку они **не отражают фактического объема оказанных услуг**.
- **Учет доходов и расходов по продаже образовательных услуг** обеспечивает сопоставление выручки с расходами на ее получение по каждой операции продажи образовательных услуг, что позволяет выявить финансовый результат от образовательной деятельности.
- **Сумма выручки от продажи оказанных образовательных услуг** отражается по кредиту счета 90 «Продажи» и дебету счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками».
- Одновременно себестоимость оказанных услуг списывается с кредита счетов 20 «Основное производство», 26 «Общехозяйственные расходы» и др. в дебет счета 90 «Продажи».

- К счету 90 «Продажи» открываются субсчета для отражения результата от продажи образовательных услуг:
 - «Выручка»;
 - «Себестоимость продаж»
 - «Прибыль/убыток от продаж».
- Для получения необходимой информации о результатах деятельности по видам образовательных услуг **аналитический учет выручки** от предоставления образовательных услуг целесообразно организовать **в разрезе форм обучения и направлений**.
- **ПРИМЕР 1.**
- Некоммерческое образовательное учреждение «С» проводит образовательные семинары продолжительностью от двух до четырех дней по широкой тематике в сфере бухгалтерского учета и налогообложения. Для проведения семинаров специально привлекаются преподаватели по договорам оказания услуг, арендуется помещение, тиражируются учебные материалы, изготавливается рекламная продукция.

- До момента окончания семинара **все затраты** на его проведение будут собираться **на счете 20 «Основное производство»**, образуя величину **незавершенного производства**.
- По окончании семинара собранные затраты списываются на **финансовый результат** проводкой:

Д-т 90/2 «Себестоимость продаж» К-т 20 «Основное производство».

- Вместе с тем **на счете 26 «Общехозяйственные расходы»** отражаются **затраты** на содержание управленческого персонала образовательного учреждения, аренду офиса, амортизацию компьютерной техники и т.д. Эти расходы списываются **в дебет счета 90 «Продажи»** ежемесячно по окончании отчетного периода независимо от количества проведенных семинаров:

Д-т 90/2 К-т 26.

- Доход от предоставления образовательных услуг можно начислять один раз в год – в начале учебного года за весь период обучения.

- В бухгалтерском учете **предстоящие доходы от оказания образовательных услуг** в начале учебного года отражаются **на счете 98 «Доходы будущих периодов»** в размере годовой стоимости обучения, что отвечает принципам учета доходов, заложенным **Инструкцией по применению Плана счетов**.
- При этом задолженность студентов за обучение подлежит **учету на счете 62:**
Д-т 62 К-т 98.
- Если студента отчисляют, то проводят **перерасчет и излишне начисленную сумму сторнируют:**
Д-т 62 К-т 98 (сторно).
- **Поступление средств в оплату за обучение** отражается следующим образом:
Д-т 50, 51 К-т 62.
- По окончании очередного этапа соответствующая ему **доля доходов будущих периодов** признается **выручкой от образовательных услуг** и отражается на счете **90, субсчет 1 «Выручка»:**
Д-т 98 К-т 90/1 «Выручка» - на общую сумму начисленной оплаты за обучение за отчетный период.

- **При ежемесячном получении оплаты** для начисления **доходов** от оказания образовательных услуг целесообразно использовать **счета 62 и 90/1 без применения счета 98.**
- Но при этом возникает необходимость делать начисления равномерно и пропорционально, ежемесячно или поквартально.
- **Расходы на образовательный процесс производятся крайне неравномерно – большие расходы осуществляются на подготовительном этапе:** расходы на ремонт аудиторий; расходы на приобретение учебной литературы; тиражирование методических пособий, раздаточного материала; расходы на корректировку учебных планов, а также расходы на оплату работы приемной комиссии и расходы на рекламу.
- В настоящее время во многих образовательных учреждениях применяется следующая номенклатура статей затрат:
 - оплата труда;
 - отчисления в социальные фонды;
 - материальные затраты;
 - командировочные расходы;
 - оплата услуг связи;

- оплата коммунальных услуг, в том числе аренды помещений;
- текущий ремонт оборудования и инвентаря;
- текущий ремонт зданий и сооружений;
- оплата мебели и прочего инвентаря;
- оплата учебной и методической литературы;
- прочие текущие расходы;
- приобретение оборудования и предметов длительного пользования.
- На номенклатуру статей затрат оказывают влияние особенности организации деятельности образовательного учреждения: наличие в собственности помещений или их аренда, привлечение преподавателей на разовой основе или зачисление в штат и т.п.

5. Учет затрат и калькулирование себестоимости образовательных услуг

- На характер и размер затрат в образовательном учреждении оказывают влияние такие факторы, как количество часов по учебному плану в соответствии с федеральными государственными образовательными стандартами, квалификация привлекаемых преподавателей, число учащихся в группе, формы и сроки обучения.
- Учет затрат в образовательных учреждениях может быть организован с использованием счетов **20 «Основное производство»** - для учета прямых расходов на обеспечение образовательного процесса, **25 «Общепроизводственные расходы»** - для учета косвенных расходов на управление образовательным процессом, **26 «Общехозяйственные расходы»** - для учета прочих косвенных расходов общехозяйственного назначения.

- Эффективность организации и ведения учета затрат во многом зависит от их классификации, которая проводится в зависимости от цели учета: определения себестоимости продукции, работ, услуг, формирования финансовых результатов, осуществления текущего контроля, принятия управленческих решений для других целей.
- В целях составления достоверной внешней отчетности и определения структуры себестоимости в сфере платного образования необходима группировка затрат по экономическим элементам.
- Используемая на практике методика калькулирования образовательных услуг в основном предполагает расчет средней стоимости обучения и не учитывает специфики образовательного процесса каждой программы или формы обучения.
- При этом чаще используется «котловой» метод затрат и калькулирования себестоимости, который снижает точность расчетов и не представляет руководству учебных заведений информации о наиболее рентабельных направлениях деятельности.

- Вместе с тем лучше использовать нормативный метод учета.
- Действенный контроль за затратами по каждому центру ответственности достигается путем сопоставления фактических и нормативных затрат за отчетный период.
- Установленные нормативы должны корректироваться при существенных изменениях в условиях и методах образовательного процесса.
- В системе управленческого учета образовательных учреждений целесообразно применять позаказный метод.
- При этом все прямые затраты на обучение одного слушателя или студента учитываются в разрезе установленных статей калькуляции по отдельным направлениям или формам обучения.
- Остальные затраты надо учитывать по местам их возникновения и включать в себестоимость отдельных заказов в соответствии с установленной базой (ставкой распределения).