

**Анна Самохина,**

эксперт Дирекции общего образования  
НИУ Высшей школы экономики, к.п.н.

## **МЕТОДИКА РАСЧЕТА ЦЕНЫ ЕДИНИЦЫ ПЛАТНОЙ ОБРАЗОВАТЕЛЬНОЙ УСЛУГИ, ОТНОСЯЩЕЙСЯ К ОСНОВНОМУ ВИДУ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ, В РАСЧЕТЕ НА ОДНОГО ОБУЧАЮЩЕГОСЯ (ВОСПИТАННИКА):**

### **ПРАВОВЫЕ И ЭКОНОМИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ**

Оказание дополнительных образовательных услуг на платной основе - часть приносящей доходы деятельности образовательных организаций, причем наиболее весомая. Это связано как с особенностями регулирования прав образовательного учреждения как юридического лица (ст.49 ГК РФ, п.1) с одной стороны, так и с особенностями финансового обеспечения оказания государственных и муниципальных услуг в сфере образования (ст. 101 273-ФЗ «Об образовании в Российской Федерации») – с другой.

- Ну и в чем эти особенности?

Рассмотрим внимательно пункт 1 статьи 49 Гражданского кодекса (изменения в данный пункт вступили в силу с 1 сентября 2014 года): **«Юридическое лицо может иметь гражданские права, соответствующие целям деятельности, предусмотренным в его учредительном документе, и нести связанные с этой деятельностью обязанности»**. Иными словами, как юридическое лицо образовательная организация может осуществлять различные типы сделок, оказывать разнообразные услуги или производить товары, но устав образовательной организации эту деятельность ограничивает рамками образовательной деятельности.

В той же статье отдельно указывается, что коммерческие организации, в отличие от некоммерческих, могут заниматься любыми видами деятельности, не запрещенными законом.

- Значит ли это, что образовательные учреждения не имеют права заниматься любой другой приносящей доходы деятельностью, напрямую не связанной с обучением, воспитанием, присмотром за детьми и прочим? Изданием методических пособий или консультированием заниматься нельзя? А сдачей свободных площадей в аренду? А осуществлять сделки с ценными бумагами?

Такой вопрос возникает неизбежно, если не дочитать рассматриваемый пункт ст.49 ГК РФ до конца: **«В случаях, предусмотренных законом, юридическое лицо может заниматься отдельными видами деятельности только на основании специального разрешения (лицензии) ...»**

- Внес изменения в устав, получил лицензию – и вперед?

Федеральный закон «Об образовании в Российской Федерации» (273-ФЗ, ст. 101) четко и однозначно устанавливает только право осуществлять на платной основе (за счет средств физических и юридических лиц) образовательную деятельность (п.2 – платные образовательные услуги).

Для получения права осуществлять иные виды деятельности, приносящей доход, необходимо специальное разрешение учредителя, зафиксированное в лицензии. Это значит, что при прохождении процедуры лицензирования

экономически грамотный руководитель предпримет усилия для того, чтобы расширить поле гражданских прав образовательного учреждения в части осуществления приносящей доходы деятельности и получит лицензию, работающую на перспективу.

Тем не менее, на сегодня большинство образовательных учреждений сосредоточились (некоторые, правда, с опасением) только на оказании **платных образовательных услуг**. Значительная ротация руководящих кадров привела к тому, что «ментальные» запреты на эту деятельность («Я педагог, а не торгаш!», «В моей школе спекуляции никогда не будет!», «Я лучше умру, чем стану спекулянтом!» (Волька, «Старик Хоттабыч»)) уже практически исчезли. Ну почти.

Самыми важными вопросами, возникающими в процессе организации деятельности по оказанию платных образовательных услуг (и недостаточно нормативно урегулированными) являются три:

1. Установление цены образовательной услуги.
2. Оплата труда педагогов, привлеченных к оказанию платных образовательных услуг.
3. Распределение средств от приносящей доходы деятельности.

Тема и формат данной статьи не позволяют достаточно полно осветить все три вопроса, поэтому сосредоточимся на заявленной теме.

При рассмотрении темы будем исходить из постулата, что **целью** организации платных образовательных услуг является **получение дохода**, реинвестируемого в образовательную же деятельность.

Достижение этой цели (помимо целей, перечисленных в 706-ПП) позволит:

- повысить среднюю заработную плату основного педагогического персонала (как за счет привлечения их к оказанию платных услуг, так и за счет увеличения доли стимулирующих выплат);
- создать основание для разговора с представителем учредителя об увеличении зарплаты директора (за счет предыдущего пункта) и повышения зарплаты всех сотрудников, чья зарплата устанавливается в процентном отношении к заработной плате руководителя (заместители, главный бухгалтер);
- тратить деньги на то, на что раньше не хватало (закупки материальных запасов, приглашение ученых с лекциями, поощрение достижений учащихся, ремонт, представительские расходы и проч.).

Чтобы денег было больше, нужно не только их тщательно считать, но и планировать расходы, устанавливать четкие правила учета интересов всех сторон и анализировать движение денежных потоков. Начнем с конца.

**Доход (TR)** - это интервальный показатель; определяется как произведение цены (P) услуги на количество (Q) родителей (иных представителей), оплативших обучение детей в течение определенного периода (день, неделя, месяц, квартал, год) или за определенное количество занятий:

$$TR = P * Q$$

- Что такое «интервальный показатель»?

Это показатель, оценить который можно только по отношению к отрезку (интервалу) времени; без указания этого отрезка он неинформативен. Например, доход 20 000 рублей – это много или мало? А за 1 день? А в час?

Чаще всего образовательное учреждение считает доходы с той же частотой, с которой производится оплата услуг родителями (месяц). В дальнейших рассуждениях будем исходить именно из данного временного промежутка.

*- Получается, что доходы образовательного учреждения увеличатся, если повысить цены?*

Во-первых, повысить цены можно только один раз в год – при заключении договора с родителями об оказании платных образовательных услуг. Пункт 8 постановления Правительства РФ № 706 от 15 августа 2013 года «Об утверждении Правил оказания платных образовательных услуг» устанавливает, что «Увеличение стоимости платных образовательных услуг после заключения договора не допускается, за исключением увеличения стоимости указанных услуг с учетом уровня инфляции, предусмотренного основными характеристиками федерального бюджета на очередной финансовый год и плановый период».

*- Инфляция сейчас есть, значит, можно повысить цены? Насколько?*

Если в договоре, подписанном с родителями (законными представителями) обучающихся присутствует пункт об учете темпа инфляции, причем не реального, а запланированного федеральным законом о федеральном бюджете на очередной финансовый год, - цены повысить можно, причем только на указанное в законе о федеральном бюджете количество процентов.

*- Но если установить слишком высокие цены, то родители от платных услуг откажутся!*

Имеют право. Процесс установления цены – это процесс поиска «точки оптимума», которая находится между «полом» (затратами) и «потолком» (готовностью родителей отказаться от других благ ради развития ребенка и оплатить дополнительные образовательные услуги).

«Потолок» может быть определен на основе:

- сбора информации о ценах конкурентов (цена устанавливается на уровне текущих цен на схожие услуги или несколько ниже);
- цены, установленной в прошлом учебном году (если услуга уже оказывалась);
- изучения рынка (количественные и качественные маркетинговые исследования: фокус-группы, интервью, глубинные интервью, различные виды анкетирования);
- интуиции и психологических факторов («дорого – качественно, дешево – плохо», «цена не должна быть «круглой», «97 лучше, чем 100» и проч.).

«Пол» цены услуги – расчетный показатель, «рамочные» правила определения которого устанавливаются учредителем. Именно поэтому в каждом регионе разрабатывается собственная нормативная база оказания платных образовательных услуг, учитывающая требования нормативных актов налоговых и финансовых органов, а также иных документов, принятых на региональном уровне и имеющих отношение к данной сфере деятельности.

В Москве такими документами являются совместный приказ Департамента финансов и Департамента экономической политики и развития города Москвы от 5 сентября 2011 г. N 123-ПР/264 «Об утверждении методических рекомендаций по установлению порядка определения платы за оказание государственными бюджетными учреждениями города Москвы гражданам и юридическим лицам за

плату государственных услуг (выполнения работ), относящихся к их основным видам деятельности» и приказ Департамента образования города Москвы № 346 от 13.05.2011 «Об обеспечении прав граждан и юридических лиц на получение дополнительных, сверх установленного государственного задания, услуг за плату на основе экономически обоснованных затрат».

- Почему перечисленные выше документы – «рамочные»?

Потому что упомянутые документы устанавливают право образовательным и иным учреждениям **самостоятельно** «...определять возможность оказания платных услуг в зависимости от материальной базы, численного состава и квалификации персонала, **спроса на услугу** ... и т.д.», а также «...**утверждать размер платы** на оказываемые им платные услуги» (п.3, п.5 приказа Департамента образования города Москвы № 346 от 13.05.2011).

Несмотря на то, что платные услуги оказывают, в том числе, бюджетные учреждения, в области предоставления платных услуг действует не столько административное регулирование, сколько рыночные отношения: родители обучающихся предъявляют спрос, образовательные учреждения – предложение. Поиск равновесной рыночной цены, уравнивающей противоположные интересы потребителей и производителей (исполнителей) образовательной услуги, не относится к области государственного регулирования.

В некоторых случаях даже «рамочное» административное регулирование может привести к невозможности оказания конкретных образовательных услуг в конкретном образовательном учреждении.

Для того, чтобы урегулировать «на местности» интересы заказчиков и исполнителей образовательных услуг, образовательное учреждение разрабатывает собственные нормативные документы, утверждаемые приказом директора:

- Положение о порядке оказания платных образовательных услуг;
- Положение о порядке оплаты труда работников, привлеченных на договорной основе к выполнению работ по предоставлению платных образовательных услуг;
- Положение о расходовании средств, полученных от приносящей доходы деятельности (платных образовательных услуг);
- Методику расчета цены единицы платной образовательной услуги в расчете на одного обучающегося (воспитанника).

Последний документ (для краткости – «Методика») призван определить единый порядок расчета цен на платные образовательные услуги на основе экономически обоснованных затрат (себестоимости) с учетом необходимости уплаты налогов и сборов, а также с учетом возможности совершенствования образовательного процесса и развития материальной базы образовательного учреждения.

Неявной задачей «Методики» является объяснение сотрудникам бухгалтерии, ответственным за бухгалтерское обслуживание приносящей доходы деятельности, правил расчетов по оплате труда всех категорий работников.

- Разве им надо объяснять? Бухгалтер этого не знает?

Это зависит от квалификации бухгалтера. Специфика профессии такова, что одни и те же действия осуществляются человеком многократно по одному и тому же «шаблону». Мало того, отклонение от этого «шаблона» чревато материальной

или даже уголовной ответственностью. Отсюда – своеобразие восприятия и мышления, которое формируется в зависимости от продолжительности работы. Например, бухгалтеру трудно понять, почему за уборку помещения после использования этого помещения для оказания платных образовательных услуг привлеченному работнику надо платить не часть его ставки, деленной на норму убираемой площади, умноженную на убираемую площадь, а предположим, 1000 рублей в месяц.

Объяснять, образовывать, убеждать и воспитывать сотрудников бухгалтерии – долго и дорого, но можно ограничиться разработкой соответствующих документов и следить за их исполнением. (Или заменить бухгалтера, - сейчас много квалифицированных специалистов в этой области).

«Методика» разрабатывается с целью решения следующих задач:

- введение единого механизма формирования цен на платные образовательные услуги, оказываемые образовательным учреждением;
- сочетание экономических интересов образовательного учреждения и потребителей платных образовательных услуг;
- обеспечение возможности планирования финансово-экономических показателей, мониторинга их выполнения;
- обеспечение финансовой стабильности работы образовательного учреждения;
- обеспечение окупаемости затрат на оказание платных образовательных услуг и их контроля;
- создание условий для перехода на многоканальное финансирование с отдельным учетом объемов оказываемых услуг и затрат на их оказание.

Следует обратить внимание, что «Методика» НЕ решает задачу определения «потолка» рыночной цены услуги, зато должным образом позволяет обосновать бухгалтерские затраты, необходимые для оказания платной образовательной услуги.

Ключевой метод ценообразования «от пола» - это метод себестоимости или метод «затраты плюс надбавка». Приказ Департамента образования города Москвы № 346 от 13.05.2011 года «Об обеспечении прав граждан и юридических лиц на получение дополнительных, сверх установленного государственного задания, услуг за плату на основе экономически обоснованных затрат» (далее – Приказ № 346) - хороший и правильный документ, позволяющий не только экономически обосновать все затраты, возникающие в процессе оказания платной образовательной услуги, но и переложить ответственность за это обоснование на Департамент образования.

Приказ № 346 устанавливает два метода расчета затрат на оказание платной образовательной услуги: 1) расчетно-аналитический; 2) метод прямого счета (п.13).

1). Расчетно-аналитический метод (п.14) «...применяется в случаях, когда в оказании платной услуги задействован в равной степени весь персонал учреждения и все материальные ресурсы».

- Что это такое может быть?

Вопрос следовало бы переадресовать Департаменту образования города Москвы. Но можно предположить, что здесь имеется в виду частная школа, детский сад или НОУ ВПО в целом. Хотя и там все ресурсы задействованы не «в равной степени».

В основе использования этого метода лежит милый сердцу бухгалтера «...расчет средней стоимости единицы времени (человеко-дня, человеко-часа)» и оценка количества отработанных единиц времени (в условиях образовательного учреждения - учебных (академических) часов).

«Милая, зачем тебе набирать платную группу – ты ж почти ничего не получишь за два-то часа в неделю!», - говорит главный бухгалтер, основным когнитивным действием которого в момент произнесения слов является умножение средней часовой ставки учителя школы на количество часов.

- *И как быть?*

Обратить внимание данного сотрудника на прописанное в «Методике» положение, по которому для установления цены платной услуги и включения в эту цену стоимости труда педагога используется **метод прямого счета**, а не расчетно-аналитический.

- *А если не поймет?*

Найти более сообразительного сотрудника.

2). Метод прямого счета (п.15 Приказа № 346) позволяет устанавливать цены на каждую платную образовательную услугу в случаях, «...когда оказание платной услуги требует использования труда отдельных специалистов учреждения и специфических материальных ресурсов, включая материальные запасы и оборудование».

Автор данной статьи обратилась в бухгалтерию одного из образовательных учреждений Москвы с просьбой обосновать, почему из двух методов ценообразования, прописанных в Приказе № 346, учреждение использует первый (расчетно-аналитический). «Ну пианино-то общее», - ответила ведущий бухгалтер.

Смысл метода прямого счета («прямой учет всех элементов затрат») состоит в том, что расчет цены и затрат производится по каждой платной образовательной услуге отдельно. Цены и затраты на другие платные образовательные услуги, а также стоимость ученико-часа и другие нормативные показатели, используемые образовательным учреждением при выполнении государственного задания за счет бюджетной субсидии, при проведении данных расчетов **не учитываются**.

- *Как не учитываются? А если стоимость часа работы педагога получается ниже, чем при оказании бюджетной услуги?*

Если, несмотря на более низкую часовую ставку, педагог согласен и хочет работать – это его право (и прямая выгода для образовательного учреждения). Не хочет – группа не открывается, услуга детям и родителям не предлагается.

Ситуация, когда стоимость часа работы педагога, оказывающие платные образовательные услуги, ниже, чем при оказании аналогичной бюджетной услуги – не редкость. Пример – любое обучение, где за каждую единицу рабочего времени (учебный час) педагог работает только с одним учеником.

Для наглядности проведем некоторые расчеты.
---

Условно примем, что есть 3 группы обучающихся по 10 человек, из которых две платные, одна бюджетная. Предположим, что первая группа обучается игре на музыкальном инструменте (индивидуальные занятия), вторая – в изо-студии (групповые занятия), а третья группа посещает урок рисования по расписанию в учебное время (у того же педагога).

Стоимость каждой платной услуги в месяц – 2000 рублей за 4 занятия; ученико-час бюджетной услуги – 20 рублей. Примем также (для примера), что из каждой родительской платы (2000 руб.) для оплаты труда педагогов, привлеченных к оказанию платных услуг, предусмотрено 1000 рублей за каждого обучающегося (в месяц).

Считаем часовую ставку каждого педагога.

1. Педагог, обучающий игре на музыкальном инструменте:  $(1000 \text{ рублей} * 10 \text{ учеников}) / (4 \text{ часа} * 10 \text{ учеников}) = 250 \text{ рублей}$
2. Педагог изо-студии:  $(1000 \text{ рублей} * 10 \text{ учеников}) / (4 \text{ часа}) = 2500 \text{ рублей}$
3. Учитель рисования:  $20 \text{ рублей} * 10 \text{ учеников} * 2 \text{ (групповой коэффициент)} * 1,10 \text{ (первая квалификационная категория учителя)} = 440 \text{ рублей}$

Данный пример показывает, что часовая ставка педагога, оказывающего платную образовательную услугу (обучение игре на музыкальном инструменте), ниже, чем часовая бюджетная ставка его коллеги – учителя рисования. Такая ситуация возникает потому, что работу первого педагога оплачивают родители одного ученика, а второго – десятир.

Из примера видно также, что и цены, и себестоимость платных образовательных услуг могут различаться (об этом говорится и в 706-ПП). Это положение нужно отразить и в «Методике».

- А что, нельзя устанавливать одинаковые цены на все платные услуги?

Можно. Только сначала надо разобраться в экономическом механизме установления нижней границы цены.

Цена на каждую отдельную платную образовательную услугу определяется как частное от деления суммы общих затрат (себестоимости) и планируемой прибыли на планируемое количество обучающихся:

**$\text{Цена} = (\text{себестоимость} + \text{прибыль}) / \text{количество обучающихся}$**

Для расчета **себестоимости** платных образовательных услуг затраты группируются в соответствии с экономическим содержанием по укрупненным элементам – *прямые* и *косвенные*.

К **прямым** затратам относятся затраты, непосредственно связанные с оказанием платной образовательной услуги и потребляемые в процессе ее оказания:

- а) расходы на заработную плату персонала, непосредственно участвующего в процессе оказания платной услуги (основной персонал), в том числе отчисления во внебюджетные фонды и отпускные для персонала, работающего по трудовому договору;
- б) затраты на приобретение расходных материалов (материальных запасов), потребляемых в процессе оказания услуги, в том числе затраты на приобретение программного обеспечения;
- в) амортизация оборудования, используемого в процессе оказания платной услуги.

Пункт а) – самый сложный. Персонал, привлекаемый к оказанию платной образовательной услуги – это самый важный экономический ресурс, без которого никакая образовательная услуга не может быть оказана. Платные образовательные услуги безошибочно определяют, кто из педагогов чего стоит. В

буквальном смысле, потому что дети идут «на конкретного педагога», а родители (законные представители) платят, в общем, не учреждению, а человеку, который занимается с ребенком.

Именно поэтому вопрос, который можно услышать из уст руководителя учреждения или бухгалтера: «Как же я буду **им** платить?» (им - педагогам, оказывающим платные образовательные услуги), - как минимум, некорректен. Действительно, как платить человеку деньги, которые он нам принес, чтобы мы ему заплатили?

- *Так кто кому платит?*

Тут возможны две ситуации. Первая – образовательное учреждение **само** изучает спрос, проектирует образовательную услугу, набирает группу, заключает договоры с родителями, обеспечивает своевременное внесение родительской платы и **нанимает** педагога на своих условиях.

- *Например, каких?*

Например, по средней часовой ставке бюджетной услуги. В этом случае педагог просто получает «еще 2 часа в неделю» и соответствующую оплату.

- *А если педагог не согласится?*

Нанять другого, который согласится. Или предложить еще 30, или 40, или даже 100 процентов сверх стоимости «бюджетного» часа. Или предложить иные условия.

- *Какие?*

«Долевое» участие в доходах от платной услуги – процент от полученных доходов. Расчеты и практика показывают, что максимальная доля расходов на оплату труда основного персонала, оказывающего платные образовательные услуги, - 50% от внесенной родительской платы.

Условие « долевого участия » является обоснованным и единственно возможным в другой ситуации – когда работник **сам** проектирует услугу, набирает детей, контролирует внесение оплаты. Тогда становится очевидным, что не образовательное учреждение ему платит, а с точностью до наоборот: педагог обеспечивает образовательному учреждению оплату административно-управленческих и других услуг, возмещает другие затраты и приносит **прибыль**.

- *А как же тогда быть с тем главным бухгалтером, который говорит «Милая, зачем тебе набирать платную группу?»*

Главный бухгалтер знает, о чем говорит. По федеральному закону «О бухгалтерском учете» (402-ФЗ от 06.12.2011, п.4 ст.5) все источники финансирования являются объектами бухгалтерского учета (и бюджетные, и от приносящей доходы деятельности). Это значит, что работники выделенного структурного подразделения – бухгалтерии - должны обслуживать приносящую доходы деятельность не за дополнительную оплату, включенную в цену платной услуги, а за ту зарплату, которая у них уже есть. Следовательно, ни главный бухгалтер, ни иной сотрудник бухгалтерии не заинтересованы в том, чтобы делать «лишнюю» работу за те же деньги.

Другое дело, если бухгалтерское обслуживание образовательного учреждения осуществляется по договору аутсорсинга – тогда сторонняя организация может потребовать дополнительную плату за дополнительную работу.

- *А «своим» бухгалтерам нельзя доплачивать?*

Закон не запрещает это делать. Однако нужно помнить, что чем больше затраты, тем выше цена платной услуги и тем меньше доступность этой услуги для обучающихся. Соответственно, прибыль образовательного учреждения тоже уменьшается.

Оплата услуг административного, вспомогательного и обслуживающего персонала относится к **косвенным** затратам. (Об этом – ниже).

Независимо от того, какой способ оплаты труда основного персонала, привлеченного к оказанию платных услуг, выбрало образовательное учреждение, это необходимо отразить как в «Методике», так и в Положении об оплате труда.

Пункт **б)** прямых затрат – расходы на приобретение материальных запасов – проектируется по согласованию с основным работником, оказывающим платную образовательную услугу: определяется его потребность в расходных материалах на весь период работы, планируются закупки и включаются в план-график в соответствии с требованиями 44-ФЗ.

В материальные затраты включаются расходы на приобретение инвентаря, приборов, оборудования, учебно-наглядных пособий, методических материалов и других расходных материалов, используемых непосредственно в процессе оказания платной образовательной услуги и не являющихся амортизируемым имуществом (п. 1 ст. 254 НК РФ).

Что касается амортизации оборудования, используемого в процессе оказания платной услуги (пункт **в)**), то полный ответ на этот вопрос дает Налоговый кодекс РФ.

- *Зачем она вообще нужна, эта амортизация? И без нее много расходов!*

Это хороший «расход»: он потом превращается в доход. Наш преподаватель экономики Электрон Викторович говорил, что в этом слове два корня: «амор» - «любить» и «морт» - умирать. Вместе – «умираю, любя». Оборудование изнашивается (умирает), но свою стоимость переносит на стоимость продукта, - в нашем случае, включается в цену услуги. Когда услуга оплачена, возвращается и часть стоимости используемого оборудования, что позволяет через определенное время приобрести новое оборудование взамен старого. И не из прибыли, а из сумм амортизации.

- *Тогда можно все окупить!*

Не все. В цену платной образовательной услуги средства на амортизацию закладываются только тогда, когда оборудование стоимостью более 40 000 рублей приобретено за счет приносящей доходы деятельности и учтено в отдельном балансе.

Ст.256 НК:

- Амортизируемым имуществом признается имущество сроком полезного использования более 12 месяцев и первоначальной стоимостью более 40000 рублей (п.1);
- Не подлежат амортизации следующие виды имущества:
  - 1) имущество бюджетных организаций, за исключением имущества, приобретенного в связи с осуществлением предпринимательской деятельности и используемого для целей такой деятельности;

2) имущество, приобретенное (созданное) с использованием бюджетных средств целевого финансирования.

О том, каким образом рассчитывать сумму амортизации – см. Статью 259 «Методы и порядок расчета сумм амортизации» НК РФ.

В категорию **косвенных затрат** включаются все материальные и нематериальные затраты, непосредственно **не связанные** с процессом оказания платной услуги, как материальные, так и нематериальные.

*Материальные* затраты включают:

а) расходы на оплату коммунальных платежей (электроснабжение, водоснабжение и водоотведение);

б) расходы на приобретение услуг связи, прачечных, транспортных и иных услуг;

в) затраты на обслуживание и текущий ремонт объектов;

г) затраты на уплату налогов, пошлин и иных обязательных платежей;

д) прочие хозяйственные расходы (моющие средства и пр.).

Возмещение затрат на коммунальные расходы осуществляется исходя из плановых размеров оплаты коммунальных услуг в расчете на 1 кв. м. площади пропорционально занимаемой площади и времени оказания платной образовательной услуги (в астрономических часах).

К *нематериальным* затратам относятся:

а) расходы на оплату труда обслуживающего персонала;

б) расходы на оплату труда административного, вспомогательного и обслуживающего персонала;

в) начисления на заработную плату административно-управленческого, учебно-вспомогательного и обслуживающего персонала.

Косвенные нематериальные затраты – самая «болезненная» и «несправедливая» часть затрат: деньги зарабатывает преподаватель, а зарплату получают все сотрудники, включенные в штатное расписание платных образовательных услуг. (Для оказания платных образовательных услуг составляется отдельное штатное расписание).

Эффективным является такое штатное расписание, в котором фигурирует необходимое и достаточное количество сотрудников, обеспечивающих координацию деятельности педагогов, составление необходимых документов и проведение необходимых расчетов: один или несколько координаторов (при большом количестве платных услуг), экономист, по необходимости - документовед. Ниже приведен пример «Регламента» одного из образовательных учреждений Москвы.

2.1. Непосредственную организацию, осуществление и сопровождение платной дополнительной образовательной деятельности осуществляют:

- Директор;
- Главный Администратор;
- Администратор;
- Учетчик;

- Кадровик;
- Расчетчик;
- Экономист;
- Педагог;
- Главный бухгалтер.

*- Почему тогда, следуя логике документа, сюда не включен... постовой полицейский? Он же следит за порядком, - мимо него проходят дети, которые идут в школу получать платные услуги!*

Фрагмент документа, приведенного выше, говорит о том, что в данном образовательном учреждении особая логика управления: не бухгалтерия обслуживает работу образовательного учреждения, а учреждение существует для того, чтобы обеспечивать повышение уровня жизни сотрудников бухгалтерии - учетчика, расчетчика, экономиста и главного бухгалтера.

Такие неэффективные решения приводят к снижению заинтересованности работников образовательного учреждения в том, чтобы предлагать платные услуги обучающимся, повышению цен на эти услуги и снижению прибыли.

*- И что делать?*

На этапе установления цены - нормировать затраты на оплату труда административно-управленческого (АУП), вспомогательного (ВП) и обслуживающего персонала (ОП), установив процентную зависимость от фонда оплаты труда основного персонала. Например, установить и зафиксировать в документах, регулирующих в образовательном учреждении процесс оказания платных образовательных услуг, что суммарные затраты на АУП, ВП и ОП не должны превышать 20% от фонда оплаты труда основного персонала, непосредственно оказывающего платные образовательные услуги.

Установив зависимость иных категорий персонала от заработков основного педагогического персонала, образовательное учреждение не только включает «встроенный стабилизатор» в отношения между «начальниками» и «подчиненными», но и стимулирует всех сотрудников к увеличению предложения платных образовательных услуг. Немаловажно, что это способствует информационной открытости всей системы организации приносящей доходы деятельности.

*- Ну а внутри этих 20% как распределить затраты?*

Можно также предусмотреть процентное соотношение затрат по каждой категории персонала, установив (к примеру), что затраты на оплату административно-управленческого (кураторы платных образовательных услуг), вспомогательного (документовед, бухгалтер) и обслуживающего персонала (рабочий по зданию, уборщик) устанавливаются в следующем соотношении от фонда оплаты труда основного персонала:

- АУП – не более 10%;
- ВП – не более 6%;
- МОП – не более 4%.

Не следует также упускать из виду, что затраты на оплату труда персонала, непосредственно не участвующего в оказании платной образовательной услуги, включают в себя отчисления во внебюджетные фонды (НК РФ, Федеральный

законом от 24.07.2009 № 212-ФЗ «О страховых взносах в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования и территориальные фонды обязательного медицинского страхования»).

- Откуда же возьмется прибыль при таких больших затратах?

**Прибыль** – это разность доходов и затрат. Она растет, если растут доходы при неизменных расходах, или снижаются расходы при невозможности увеличить доходы.

Так как образовательные учреждения не относятся к коммерческим, то есть не ставят основной целью своей деятельности систематическое извлечение прибыли, то прибыль, полученная от приносящей доходы деятельности, должна быть реинвестирована в основную (уставную) деятельность.

Прибыль облагается налогом. Образовательные учреждения имеют льготу по налогу на прибыль (ст.284.1. НК РФ, п.3 2) – нулевую ставку налогообложения "...если доходы составляют не менее 90 процентов ее доходов, учитываемых при определении налоговой базы".

- Что такое «нулевая ставка»? Налог не платится?

Это значит, что в налоговые органы предоставляется полная информация по доходам и расходам по приносящей доходы деятельности, но налог не уплачивается. Если налог не предусмотрен (как, например, НДС), то отчетность по доходам и расходам в налоговые органы не предоставляется. Правда, некоторые образовательные учреждения все равно предоставляют отчетность по НДС. Как они объясняют, «на всякий случай».

- А как понять «...90 процентов ее доходов, учитываемых при определении налоговой базы»? Государственная субсидия учитывается?

Государственная субсидия при определении налоговой базы не учитывается (письмо Минфина России от 25 мая 2011 г. № 03-03-06/4/53), но в условиях созданных образовательных комплексов, куда входят детские сады, большую часть доходов, включаемых в налогооблагаемую базу, составляет плата родителей дошкольников за уход и присмотр за детьми.

- И что, платить 20%?

Или потратить все средства от прибыли на уставную деятельность. 20% от нуля – все равно будет 0.

Размер планируемой прибыли является расчетно-плановым показателем и устанавливается в процентах от себестоимости платной образовательной услуги. В Положении об оказании платных образовательных услуг и «Методике расчета цены единицы платной образовательной услуги» образовательное учреждение может предусмотреть норматив прибыли, например, «не более 10%», «не менее 10%» или «10%». (Количество процентов образовательное учреждение планирует по своему усмотрению). Это делается только в целях предварительного расчета цены единицы платной образовательной услуги.

Планируемый и реально полученный процент прибыли практически никогда не совпадают, потому что условия оказания платной образовательной услуги непрерывно меняются (например, количество обучающихся, внесение родительской платы и др.).

- Что такое «единица платной образовательной услуги»?

Под единицей платной образовательной услуги понимается размер месячной платы за одного обучающегося за количество занятий (в месяц), определенное учебным планом оказания услуги, и установленное в договоре между заказчиком (родителем или представителем обучающегося) и исполнителем услуги (образовательным учреждением).

*- А как планируются затраты на оплату труда основного персонала?*

Фонд оплаты труда персонала, непосредственно участвующего в процессе оказания платной образовательной услуги, может являться:

А) нефиксированным и зависеть от размера реально поступивших средств от заказчиков услуги (устанавливается процентное соотношение от размера поступивших средств – по опыту московских образовательных учреждений чаще всего применяется доля 40%);

Б) фиксированным (распределяемым в виде должностных окладов, ставок заработной платы, тарифных ставок и пр.);

В) смешанным (часть заработной платы фиксируется, часть прибавляется в виде поправочных коэффициентов, надбавок и иных выплат).

Следует учитывать также, что некоторые работники могут быть привлечены к оказанию платных образовательных услуг не только по трудовому договору, но и по договору гражданско-правового характера (возмездного оказания услуг). Например, преподаватели высших учебных заведений, осуществляющие довузовскую подготовку старшеклассников.

Статья 93 Федерального закона № 44-ФЗ от 05.04.2013 (ред.от 01.12.2014) «О контрактной системе в сфере закупок товаров, работ, услуг для обеспечения государственных и муниципальных нужд» (п.4) допускает осуществление закупок услуг физических лиц, если сумма закупки не превышает 100 000 рублей. Следовательно, с работниками, оказывающими платные образовательные услуги на возмездной основе, следует заключать гражданско-правовой договор на такой срок, в течение которого сумма выплат будет меньше 100 000 рублей. Например, если ежемесячная сумма выплат работнику – 25 000 рублей, то договор можно заключить на 4 месяца, а если 20 000 – на 5.

*- Как же платить таким работникам?*

Выплаты по гражданско-правовым договорам производятся по счету 226; взносы в Пенсионный фонд РФ и Фонд обязательного медицинского страхования осуществляются из того же счета. Выплаты в Фонд социального страхования по гражданско-правовым договорам с физическими лицами не производятся. Основанием для осуществления выплат является акт о выполнении работ. Акт составляется на каждую выплату.

*- Учебный процесс продолжается, а срок действия договора уже закончен, как быть?*

Заклучить еще один договор с тем же исполнителем.

*- А с педагогическими работниками образовательного учреждения можно заключать такой договор?*

Можно, только заработок педагога по гражданско-правовому договору не будет учитываться при определении средней заработной платы основного педагогического персонала образовательного учреждения. Строго говоря, заработок педагога, полученный в процессе оказания платных услуг, должен

учитываться только в том случае, если эта работа осуществляется в рамках основного трудового договора, на основании дополнительного соглашения.

- Должны ли быть одинаковыми ставки заработной платы работников, оказывающих платные образовательные услуги?

Расчет заработной платы производится по каждому работнику, непосредственно участвующему в процессе оказания платной образовательной услуги, отдельно. Размер заработной платы отдельно взятого работника **не зависит от размеров заработной платы других работников**, оказывающих другие платные образовательные услуги.

- Ну а если работник не пришел на работу и не оказал услугу, как быть?

Если работник, предположим, заболел, а затем не смог провести пропущенные занятия в другое время, то его заработок уменьшается на стоимость единицы рабочего времени, умноженную на количество таких единиц.

Фактическая стоимость единицы рабочего времени работника, привлеченного на договорной основе к выполнению работ по предоставлению платных образовательных услуг, определяется как частное от деления размера фонда оплаты труда на количество единиц времени (учебных часов), необходимых для оказания платной образовательной услуги (п.16 приказа Департамента образования города Москвы № 346 от 13.05.2011 года «Об обеспечении прав граждан и юридических лиц на получение дополнительных, сверх установленного государственного задания, услуг за плату на основе экономически обоснованных затрат»).

Количество единиц времени (учебных часов), необходимое для оказания платной образовательной услуги и зафиксированное в договоре с заказчиком услуги, является *нормой рабочего времени* работника, привлеченного на договорной основе к выполнению работ по предоставлению платных образовательных услуг.

- Норма часов рабочего времени педагогического работника – 18!

Это шаблон, который распространяется только на трудовые отношения, возникающие в процессе оказания бюджетной услуги. Если учебный план оказания платной услуги предусматривает, к примеру, 8 занятий в месяц, и родители оплачивают именно это количество занятий, то это и есть норма рабочего времени работника, оказывающего платную услугу.

- В 40%, запланированных на фонд оплаты труда, входит размер отчислений во внебюджетные фонды?

Фонд оплаты труда работников, непосредственно участвующих в процессе оказания платных образовательных услуг, рассчитывается без учета отчислений во внебюджетные фонды: это отдельная статья затрат.

Общая ставка начислений на заработную плату определяется в соответствии с Налоговым кодексом РФ, Федеральным законом от 24.07.2009 № 212-ФЗ «О страховых взносах в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования и территориальные фонды обязательного медицинского страхования»:

22% - Пенсионный фонд РФ;

5,1% - Фонд обязательного медицинского страхования;

2,9% - Фонд социального страхования.

Необходимость производить выплаты во внебюджетные фонды (30% от заработной платы) уменьшает прибыль образовательного учреждения, повышает стоимость услуги, а некоторые виды услуг (например, репетиторство) фактически исключает.

Приведем пример. Предположим, рыночная стоимость услуг репетитора по математике – **1000** рублей. Чтобы заплатить такую сумму учителю, цена услуги должна составлять:

С учетом НДС/Л - 1149 руб. 43 коп.

С учетом выплат во внебюджетные фонды (30%) – 1494, 25 руб.

С учетом затрат на административно-управленческие услуги и хозяйственные расходы (15%) - 1718 руб.

С учетом планируемой прибыли (10%) – **1890** руб.

В этой ситуации «пол» цены услуги, рассчитанный на основе экономически обоснованных затрат, выше «потолка» - рыночной цены услуги.

- Все так сложно, так много считать! Кто это должен делать?

Это может делать любой человек, освоивший 4 арифметические действия и элементарные навыки алгоритмизации. А современные программные средства позволяют минимизировать любые временные и интеллектуальные затраты. Главный помощник – Excel. Составляем (один раз!) таблицу, указываем, какую ячейку на какую делить или умножать – и готово! Даже калькулятор не потребуется.

С таблицей можно «поиграть»: посмотреть, какая получится цена при одном количестве обучающихся, какая – при другом; что будет, если повысить зарплату педагогу или планируемую прибыль, что будет, если удовлетворить аппетиты АУП, ВП и ОП. Все просто.

	B	C	D	E	F	G	H	I
	КОЛИЧЕСТВО ОБУЧАЮЩИХСЯ				16			
1	Наименование оборудования	Срок эксплу	Стоимость	Норма амортиз	Сумма амортизац.отчисл	Сумма, вкл.в стоимость услуги		
	Музыкальный центр	5	40000	0,0166667	666,67	41,67		
2	Расходные материалы в мес.	Количество	Стоимость					
	Бумага	0	300			0,00		
3	Услуги уборщицы	1	1500			93,75		
	Начисления на ФОТ МОП		450			28,13		
4	Общехозяйственные затраты, включая ком		500			31,25		
5	Административно-управленческие услуги		3500			218,75		
	Начисления на ФОТ АУП		1050			105		
7	Зарботная плата педагога	1	17500			1093,75		
	Отпускные		3716,34			232,27		
	Начисления на отпускные		1114,90			69,68		
8	Начисления на заработную плату							
	ПФР	22%	3850			240,63		
	ФСС	2,90%	507,5			31,72		
	ФФОМС	5,10%	892,5			55,78		
	Прибыль		1000			62,50		
9	Средства на развитие ОУ		2000			125,00		
	<b>СТОИМОСТЬ УСЛУГИ</b>					<b>2429,87</b>		

B	C	D	E	F	G	H
Цена	2500					
Реально поступившие	40000					
<b>РАСЧЕТ ОТ РЕАЛЬНО ПОСТУПИВШИХ СРЕДСТВ</b>				По плану:		Отклонение
Зарботная плата педагог	45%	18000		17500		500
Фонд АУП, не более	10%	1800		3000		-1200
Фонд ВП, не более	6%	1080		2000		-920
Фонд ОП, не более	4%	720		1500		-780
ИТОГО:		21600				
Начисления	30%	6480				
ИТОГО:		28080				
Материальные запасы		0				
Коммунальные платежи		80				
ПРИБЫЛЬ		11840				
Налог на прибыль	20%	2368				
Чистая прибыль		9472				

Тем не менее, все проведенные расчеты и процентные соотношения необходимо зафиксировать в утвержденной приказом директора **Методике расчета цены единицы платной образовательной услуги, относящейся к основному виду деятельности, в расчете на одного обучающегося (воспитанника)** («Расчет сметной кассовой стоимости затрат по реализации услуги, включаемых в себестоимость продукции, и формирования финансового результата»).

- Что должно быть в этом документе?

Любой документ состоит из обязательных реквизитов (гриф утверждения с указанием номера приказа, даты его составления; подпись директора, печать, наименование документа и место его составления) и содержания.

Содержание, в свою очередь, делится на общую и регламентирующую части.

В общей части фиксируются основные положения, включающие ссылки на нормативные акты вышестоящего уровня, назначение документа и его задачи, а также ключевые определения и позиции.

Регламентирующая часть должна достаточно полно разъяснить порядок:

- формирования цен на платные образовательные услуги (общее правило);
- определения затрат на оплату труда персонала, непосредственно участвующего в оказании платной образовательной услуги;
- определения затрат на оплату труда административно-управленческого, вспомогательного и обслуживающего персонала;
- учета прямых (1) и косвенных (2) материальных затрат (поэлементно);
- учета в налогов (как элемента затрат, учитываемого при формировании затратной части цены);
- нормирования прибыли.

Экономическое планирование приносящей доходы деятельности, в том числе платных образовательных услуг – залог финансовой стабильности образовательного учреждения.

А как узнать, много ли можно заработать платными услугами?

Путем умножения возможного количества получателей платных образовательных услуг на среднюю цену за платную услугу и на общее количество платежей. Маркетологи так измеряют объем рынка, называют это моделью NXY.

Приведем пример. В школе учится 1500 человек. Предположим, родители каждого третьего ученика готовы оплачивать посещение хотя бы одного платного кружка или секции не дороже 3000 рублей в месяц. Продолжительность занятий – с октября по май – 8 месяцев. Объем рынка –  $500 * 3000 * 8 = 12$  миллионов рублей.

*Хорошие деньги, можно и потрудиться...*

Из них 4 800 000 руб. (40%) может уйти на зарплату основным работникам, еще 2 064 000 руб. – государству (отчисления во внебюджетные фонды и НДФЛ; всего 43% на сумму зарплаты), 960 000 + 412 000 – на зарплату другим работникам (АУП, ВП, МОП) плюс начисления на эту зарплату. Останется меньше 4 миллионов (3 764 000) относительно «свободных» денег (возмещение коммунальных платежей и материальные затраты – сравнительно небольшие статьи затрат).

*А если не каждый третий ученик будет получать платные услуги, а каждый второй? Или дети будут получать несколько платных услуг?*

В любом случае – это работа с рынком. Как будут реализованы его возможности - зависит от квалификации и руководителя, и его команды. Важно сделать первый шаг - и идти дальше.