

Ключевые слова:

управленческий учет,
образовательные учреждения,
стандарты учета, доходы и расходы,
источники финансирования

Г. В. Неделько, соискатель кафедры «Бухгалтерский учет»
Академии бюджета и казначейства Минфина России
(e-mail: GalinaNedelko@yandex.ru)

Стандарты управленческого учета в высших учебных заведениях

Произошедшие в последние два десятилетия в России политические и социально-экономические преобразования позволили реализовать автономию высших учебных заведений, обеспечить многообразие образовательных учреждений и вариативность образовательных программ, развитие многонациональной российской школы и негосударственного сектора образования.

Государственные учебные заведения вынуждены расширять сферу своих платных услуг. Кроме того, стали развиваться учреждения негосударственных форм собственности. Так, если в 2000 г. число государственных учреждений высшего образования составляло 607, а некоммерческих — 358, то в 2008 г. этот показатель вырос до 660 и 474 вузов соответственно¹. Вузы для повышения своей конкурентоспособности на рынке образовательных услуг вынуждены переориентироваться под запросы граждан и экономики страны.

Вследствие этого возникает необходимость не только модернизации образовательных стандартов и системы образовательных учреждений, но и изменения законодательной базы в области регулирования вопросов финансирования и, следовательно, организации учета и использования выделенных средств.

Современные экономические условия ставят перед учебными заведениями задачу внедрения эффективной системы управления ресурсами вузов и контроля показателей их деятельности. Одним из значимых элементов эффективного управления является управленческий учет. Под ним (применительно к учреждениям высшего профессионального образования) следует понимать ключевую часть информационного обеспечения системы управления, которая формирует релевантную информацию и обеспечивает ею все уровни управления для оценки эффективности использования всех имеющихся ресурсов и принятия решений, направленных на повышение качества образования.

Процесс построения системы управленческого учета для каждого учреждения является делом самостоятельным и носит характер коммерческой тайны. Проблема в том,

¹ Российский статистический ежегодник. 2009: Стат. сб. / Росстат. — М., 2010. — С. 795.

что отсутствуют материалы, устанавливающие единую методологию постановки управленческого учета в организациях любых форм собственности и видов деятельности, в т. ч. в образовательных учреждениях. В то же время нельзя разработать и принять нормативный документ, который бы полностью регламентировал процесс постановки, внедрения и ведения управленческого учета. По нашему мнению, такие документы должны носить инструктивный и обучающий характер.

В связи с этим целесообразно обратиться к опыту зарубежных стран. Так, в США основы управленческого учета были заложены в начале XIX в.²

Несмотря на то, что в США управленческий и финансовый учет представляют собой единую систему, все же существуют понятия «financial accounting» (финансовый учет) и «cost accounting» (учет затрат, управленческий учет). При этом некоторыми авторами подчеркивается необходимость ведения управленческого учета, который позволяет обеспечить службу внутреннего менеджмента необходимой информацией для принятия тех или иных управленческих решений.

Для государственных учреждений, в т. ч. и для образовательных, существуют Стандарты бухгалтерского учета, утвержденные Государственным советом по бухгалтерскому учету (Governmental Accounting Standards Board [GASB]).

Бюро управления и бюджета США рекомендует институтам придерживаться стандартов управленческого учета Cost Accounting Standards (CAS). Так, Circular A-21 «Cost Principles for Institutions of Higher Education» («Принципы учета затрат образовательных учреждений»)³ устанавливает принципы для определения издержек применительно к субсидиям, контрактам и другим соглашениям с образовательными учреждениями.

Одна из отличительных характеристик управленческого учета — классификация расходов по отношению к объему деятельности (переменные и постоянные) и по степени их управляемости (контролируемые и неконтролируемые). Правильная классификация расходов по таким признакам на практике важна, но труднореализуема. Для уточнения порядка учета расходов предназначен стандарт DS-2 «Disclosure Statement Information for Cost Accounting Practices» («Заявление о раскрытии информации для бухгалтерского учета затрат»). Он характеризует и определяет учет прямых и административных расходов, а также методологию для кумулятивного выделения объектов и административных расходов.

Цель деятельности государственных колледжей и университетов любой страны отличается от цели деятельности коммерческих организаций, для которых прибыль является главным мотивом. Вузы предоставляют образовательные услуги в пределах существующего уровня доступных доходов, хотя возможен и небольшой дополнительный доход, являющийся желанным для данных учреждений.

Сбалансированный бюджет, в котором затраты производятся в пределах доступных средств и доходов, возможен в финансово устойчивых и ответственных учебных заведениях. Таким образом, путь к стабильности финансового состояния образовательного учреждения лежит через баланс выделяемых средств и производимых за их счет затрат.

В зависимости от того, является вуз государственным или частным, различаются и источники доходов. Большинство частных вузов получает значительную часть дохода от обучения студентов, тогда как государственные вузы имеют смешанный доход, основная доля которого — государственные ассигнования, а остальная часть — доход от платного обучения. Размер государственных ассигнований может различаться в разных штатах в зависимости от принятой правительством того или иного штата политики в отношении образовательных учреждений.

Иными источниками доходов для образовательного учреждения являются гранты, подарки, доходы от инвестиций, пожертвования, а также различные услуги дополнительной, предпринимательской деятельности. Она включает в себя обеспечение студентов жильем (общежития) и обслуживание этого жилья, организацию институтских

² Аверчев И. В. *Управленческий учет и отчетность. Постановка и внедрение* / Игорь Аверчев. — М.: Вершина, 2006. — С. 512.

³ http://www.uncp.edu/tlc/sacs/SACS_Report/submission/documents/1553.pdf.

книжных магазинов. Некоторые вузы содержат собственные больницы, которые являются достаточно хорошей финансовой опорой.

Для российских вузов характерны те же источники доходов — средства бюджета, доход от собственной платной деятельности, гранты, подарки, пожертвования.

Исследование расходов и доходов вузов по их видам и классификации позволило сделать выводы, что высшие учебные заведения относятся к трудоемким экономическим субъектам, поэтому большая часть расходов приходится на выплату заработной платы. К иным статьям расходов относятся: коммунальные услуги, командировки, различные стипендии, услуги связи, затраты по содержанию имущества, расходы на снабжение, расходы на публикацию изданий и прочие.

В рамках управленческого учета мы рекомендуем разработать стандарт классификации расходов по функциональному признаку. По такой классификации мы получаем расходы: на основную деятельность (т. е. на обучение), на исследовательские работы, на коммунальные услуги, на оказание услуг студентам, на эксплуатацию и техническое обслуживание оборудования, на стипендии, на осуществление предпринимательской деятельности. В бухгалтерском финансовом учете существует классификация доходов и расходов в соответствии с ПБУ 9/99 «Доходы организации» и 10/99 «Расходы организации», где они подразделяются на доходы и расходы от обычных видов деятельности и прочие.

Американские учреждения высшего образования для учета расходов используют специальные счета учета затрат от осуществления каких-либо специфических функций, например предоставления займов студентам, факультетам и персоналу. В России такая практика отсутствует, и большинство государственных вузов ведет учет на основании счетов бюджетного учета без отражения особенностей исчисления себестоимости оказываемых услуг.

В российской экономической литературе положения и стандарты управленческого учета, разработанные ведущими специалистами Института дипломированных бухгалтеров управленческого учета США, представлены в работе И. В. Аверчева «Управленческий учет и отчетность. Постановка и внедрение»⁴.

В некоторых американских вузах приняты собственные стандарты по классификации доходов и расходов, определению состава годовой отчетности⁵ на основе стандартов управленческого учета образовательных учреждений.

Так, стандарт управленческого учета для образовательных учреждений CAS 9905.501 «Consistency in estimating, accumulating and reporting costs by educational institutions» («Последовательность в оценке, аккумулировании и отражении затрат образовательными учреждениями») призван обеспечить уверенность в том, что методы каждого образовательного учреждения, используемые при оценке плановых затрат, последовательны и сопоставимы с методами управленческого учета, используемыми при аккумулировании и отражении затрат. Последовательность применения методов учета затрат необходима для того, чтобы повысить вероятность единообразного учета сопоставимых операций, упростить подготовку достоверных смет затрат, используемых для определения цены договора и последующего сравнения запланированных затрат с фактическими уже при исполнении договора. Такое сопоставление должно обеспечить основу для финансового контроля над затратами в ходе исполнения договора финансирования и помочь в установлении ответственности за величину затрат для каждой из сторон договора, а также заложить более прочную основу для оценки возможностей расчета затрат.

Методики, используемые образовательным учреждением для оценки планируемых затрат при установлении цены договора о финансировании, должны быть сопоставимы с методиками учета, касающимися аккумулирования и отражения затрат. В свою очередь, методики аккумулирования и отражения затрат должны быть сопоставимы с методиками оценки затрат по схожим сделкам или операциям.

⁴ Аверчев И. В. *Управленческий учет и отчетность. Постановка и внедрение* / Игорь Аверчев. — М.: Вершина, 2006. — С. 512.

⁵ *Chart of Accounts* (http://www.northcarolina.edu/finance/chart_accounts/COA.pdf).

Стандарт позволяет группировать однородные (схожие) затраты для того, чтобы избежать случаев, когда невозможно оценить отдельные элементы затрат при составлении сметы для договора о финансировании. Однако плановые, сметные затраты должны быть представлены в таком виде и структуре, чтобы их впоследствии можно было сравнить с фактически накопленными и отраженными затратами. В любом случае методики оценки плановых затрат при определении цены договора и методики их аккумулирования, отражения и оформления в результате исполнения договора о финансировании должны учитывать классификацию затрат на прямые и косвенные и методы распределения косвенных затрат. В стандарте отмечено, что он не устанавливает необходимых деталей и требований к процессу сбора и документирования затрат. Основное требование, которое должно быть выполнено, — это возможность сторон договора при значительной величине запланированных или сметных затрат осуществить остаточное и полное сравнение их с плановыми после их документирования и отражения.

Стандарт управленческого учета для образовательных учреждений CAS 9905.502 «Consistency in allocating costs incurred for the same purpose by educational institutions» («Последовательность в распределении затрат образовательного учреждения, понесенных на одну цель») требует, чтобы каждая статья (каждый вид) затрат распределялась только единожды и только по одной базе в рамках каждого договора о финансировании или другого объекта затрат.

Критерий, по которому распределяются затраты в рамках договоров финансовой поддержки или иных объектов затрат, должен быть единым для всех однородных объектов. Соблюдение этой концепции учета затрат необходимо для защиты от завышения сумм затрат и для предотвращения их повторного учета. Повторный учет имеет место чаще всего тогда, когда статьи затрат относятся полностью на один объект затрат без разделения между несколькими.

Все затраты, понесенные в рамках одной цели, при прочих равных условиях, являются только прямыми или только косвенными по отношению к конечному объекту затрат.

Стандарт управленческого учета для образовательных учреждений CAS 9905.505 «Accounting for unallowable costs — Educational institutions» («Учет несанкционированных затрат образовательными учреждениями») содействует административному управлению и установлению спонсорских отношений (отношений финансирования) посредством введения основных принципов определения затрат, называемых несанкционированными. Стандарт основан на утверждении, что затраты, понесенные в ходе деятельности образовательного учреждения, независимо от того, санкционированы они или нет государственным договором финансирования, распределяются в соответствии с тем объектом затрат, с которым они непосредственно связаны. Данный стандарт не определяет возможность санкционирования, т. к. этот вопрос решается соответствующим договором о финансировании или определенным государственным органом.

При этом категорически несанкционированные затраты (Expressly unallowable cost) или признанные несанкционированными, включая несанкционированные зависимые затраты, должны быть определены и исключены из выставляемых счетов (расчетов), претензий, заявлений (планов) в рамках соответствующего договора государственного финансирования. Затраты, которые официально были признаны несанкционированными в результате письменного решения федеральных органов, должны быть определены, если они используются при исчислении суммы выставляемых счетов, претензий или заявлений в соответствии с договором финансирования. Данное требование об определении затрат применяется также для любых затрат, понесенных в рамках одной цели, которым при прочих равных условиях дается статус несанкционированных. Затраты, связанные с выполнением определенной работы, не установленные контрактом (договором), связанные или не связанные с выполнением существующих договоров, должны учитываться отдельно от затрат, связанных с выполнением работы конкретного договора (принцип раздельного учета затрат). Все несанкционированные затраты должны подчиняться тем же принципам управленческого учета, что и санкционированные. В условиях, когда данные несанкционированные затраты являются частью базы распределения косвенных расходов, они должны остаться в составе этой базы. Тогда же, когда зависимые затраты являются частью

совокупности косвенных затрат, которые распределяются по общей базе, содержащей несанкционированные затраты, они должны быть оставлены в совокупности косвенных расходов и распределены стандартным образом.

Стандарт управленческого учета для образовательных учреждений CAS 9905.506 «Cost accounting period — Educational institutions» («Временной промежуток в управленческом учете образовательного учреждения») определяет критерий для выбора периода времени в качестве временного промежутка процесса учета, аккумуляции и отражения затрат договора о финансировании. Данный стандарт должен ослабить влияние изменений в потоках затрат за разные периоды учета и исчисления себестоимости. Вследствие этого он обеспечит объективность, последовательность, достоверность показателей договора о финансировании и будет содействовать их единообразию и сопоставимости.

В данном стандарте имеется указание на то, что за отчетный период образовательные учреждения могут принимать финансовый год, за исключением следующих случаев:

- сумма косвенных затрат, которая относится только к части отчетного периода, может быть распределена на объекты затрат, имевшие место в той же части отчетного периода;
- ежегодный период, отличный от финансового года, может использоваться в системе управленческого учета, если это является устоявшейся практикой образовательного учреждения.

Образовательное учреждение должно быть последовательно в выборе отчетного периода или периодов, в которых происходят калькулирование и распределение затрат и их корректировка.

Для накопления косвенных затрат в управленческом учете должен быть использован тот же временной период, что и для установления базы их распределения, если только участники договора не решат использовать иной период.

Сумма косвенных затрат, произведенных только за часть отчетного периода, может быть распределена на основе данных этой части периода, если затраты представлены определенным количеством материалов, если они собраны в разных совокупностях косвенных затрат и распределены на основании объема произведенной продукции, работ, услуг за эту часть периода.

Стороны могут согласиться на использование годового периода, который в точности не совпадает с отчетным периодом, чтобы получить окончательные данные, необходимые для установления базы распределения косвенных расходов.

Существующая как в России, так и за рубежом нормативная база по бухгалтерскому учету не содержит порядка определения отчетного периода для целей управленческого учета. Вследствие этого можно рекомендовать образовательным учреждениям устанавливать такой период в зависимости от специфики деятельности и вида оказываемых услуг не как календарный год, а как период, в течение которого оказывается конкретная услуга (например, с первого дня заключения договора или начала оказания услуги до окончания срока действия договора или окончания учебного года).

В российском законодательстве не существует стандартов, определяющих общие принципы организации управленческого учета. В качестве рекомендаций можно предложить разработать стандарты, устанавливающие принципы формирования и представления управленческой отчетности, возможные способы признания расходов и доходов, распределение накладных расходов, внедрение методов управления затратами и т. п. Так, при разработке для российских вузов стандарта, аналогичного CAS 9905.501 «Последовательность в оценке, аккумуляции и отражении затрат образовательными учреждениями», следовало бы помимо положений, предусмотренных данным стандартом, описать возможные методы накопления и отражения затрат исходя из существующей практики, что позволило бы любому образовательному учреждению независимо от формы собственности и источников финансирования выбрать наиболее подходящий вариант.

Следует отметить, что в российской практике нет стандарта, определяющего единообразное толкование терминов управленческого учета, поэтому существует необходимость в разработке глоссария.

Сравнительная характеристика терминов, определяемых стандартами управленческого учета США, и терминов в трактовке российского законодательства и исследователей бухгалтерского и управленческого учета представлена в таблице.

Сравнительная характеристика терминов управленческого учета

Понятие	Трактовка в CAS 9905.501 (502, 505, 506)	Трактовка в российской практике	Источник
Аккумуляция (накопление) затрат	Сбор информации о затратах в упорядоченной форме	Сбор данных о затратах по мере производства продукции или выполнения контракта для расчета полной себестоимости продукции	Англо-русский толковый словарь: бухгалтерский учет и аудит. — М.: Экономическая школа, ОЛМА-ПРЕСС Образование, 2005
Фактические затраты	Сумма, определенная на основе понесенных затрат, включая нормативные затраты, скорректированные на величину отклонений	Выделяются фактические затраты на приобретение МПЗ, основных средств — приводится их перечень	Положение по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» (ПБУ 5/01), Положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» (ПБУ 6/01)
Планирование затрат (оценка затрат)	Процесс предсказания (прогнозирования) будущего состояния объема затрат на основании имеющейся информации	1) Планируемые затраты — производственные расходы предприятия, обусловленные его хозяйственной деятельностью и предусмотренные сметой затрат на производство 2) Планирование затрат — это определение целей предприятия и его структурных подразделений в формах постановки производственных задач и выбора средств для их выполнения (расчет стоимости ресурсов, необходимых для производства продукции, определение общего объема затрат на производство, исчисление себестоимости производства каждого вида продукции)	1) Керимов В. Э. Бухгалтерский управленческий учет: учебник. — 7-е изд. — М.: Издательско-торговая корпорация «Дашков и К», 2009. — С. 57, 62 2) Куранова А. В. Управление затратами. — М.: ООО «А-Приор», 2007. — С. 7, 13
Объект затрат (направление затрат)	Деятельность, организационное подразделение, договор финансирования (финансируемая сделка) или иное направление деятельности, которое обеспечивается информацией о затратах, чтобы измерить стоимость продуктов, работ, услуг, капитальных вложений и т. п.	Объект затрат — организационное подразделение, контракт или другая учетная единица, по которой собираются данные о затратах и измеряется стоимость процессов, продукции, работ, проектов капиталовложений и т. д. Центр затрат — организационная единица или область деятельности, где целесообразно накапливать информацию об издержках на приобретение активов	Управленческий учет: учебное пособие / под ред. А. Д. Шеремета. — 2-е изд. — М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 2002. — С. 58, 59
Прямые затраты	Любые затраты, которые могут быть отнесены к одному объекту затрат	1) Прямые затраты — расходы по производству конкретного вида продукции 2) Прямые затраты — это затраты, непосредственно относимые на себестоимость изделия 3) Прямые затраты — это затраты, связанные с производством определенного вида продукции, которые могут быть прямо и непосредственно отнесены на его себестоимость	1) Керимов В. Э. Бухгалтерский управленческий учет: учебник. — 7-е изд. — М.: Издательско-торговая корпорация «Дашков и К», 2009. — С. 57, 62 2) Куранова А. В. Управление затратами. — М.: ООО «А-Приор», 2007. — С. 7, 13 3) Кондраков Н. П., Иванова М. А. Бухгалтерский управленческий учет: Учебное пособие. — М.: ИНФРА-М, 2007

Понятие	Трактовка в CAS 9905.501 (502, 505, 506)	Трактовка в российской практике	Источник
Косвенные затраты	Затраты, которые невозможно отнести на один объект затрат, но относимые на два или более объектов или хотя бы на один промежуточный объект затрат	1) Косвенные затраты связаны с выпуском нескольких видов продукции 2) Косвенные затраты — это затраты, относимые на себестоимость изделия пропорционально базе 3) Косвенные затраты — это затраты, которые не могут быть отнесены прямо на себестоимость отдельных видов продукции и распределяются косвенно (условно)	1) Керимов В. Э. Бухгалтерский управленческий учет: учебник. — 7-е изд. — М.: Издательско-торговая корпорация «Дашков и К», 2009. — С. 57, 62 2) Куранова А. В. Управление затратами. — М.: ООО «А-Приор», 2007. — С. 7, 13 3) Кондраков Н. П., Иванова М. А. Бухгалтерский управленческий учет: Учебное пособие. — М.: ИНФРА-М, 2007
Распределение затрат	Отнесение статьи затрат или группы статей затрат на один (или более) объект затрат	1) Распределение затрат — отнесение затрат по объектам калькулирования (подразделениям, видам продукции и т. п.) 2) Распределение — процесс отнесения понесенных затрат к определенным объектам затрат	1) Мир словарей [Электронный ресурс]. — Режим доступа: http://mirсловarei.com/content_eco/RASPREDELNIE-ZATRAT-5673.html 2) Управленческий учет: учебное пособие / под ред. А. Д. Шеремета. — 2-е изд. — М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 2002. — С. 58
Зависимые затраты	Любые затраты, которые возникают только в результате понесения других затрат и которые не возникают без понесения конкретных затрат	Не применяется. Можно принять во внимание при проведении анализа влияния факторов увеличения или уменьшения себестоимости образовательных услуг	
Категорически несанкционированные затраты	Отдельная статья или вид затрат, который в соответствии с определенным положением действующего закона назван или установлен несанкционированным	Не применяется. Можно рекомендовать к применению, например, при определении целесообразности и законности отражения понесенных расходов	
Несанкционированные затраты	Любые затраты, которые не могут быть включены в цены, стоимость возмещения и расчеты и которые не относятся к конкретному договору финансирования (финансируемой сделке)	Санкционированные расходы — расходы, понесенные в пределах лимита бюджетных обязательств. Следовательно, несанкционированные — вне лимита бюджетных обязательств	Приказ Минфина России от 30.12.2008 № 148н «Об утверждении инструкции по бюджетному учету»

Приведенные определения свидетельствуют, что некоторые положения американских стандартов совпадают с нормами российского законодательства. Однако задача разработки подобного глоссария заключается не в том, чтобы привести российские реалии в полное соответствие с западной практикой, а в том, чтобы создать условия для сопоставимости показателей управленческого учета в России.

Для того чтобы была возможность обеспечить необходимой и адекватной информацией и тех, кто финансирует высшие учебные заведения, и тех, кто осуществляет руководство ими, следует ввести элементы единообразия в порядок и принципы ведения учета применительно ко всем учебным заведениям с учетом их специфики. А это возможно только при наличии стандартов управленческого учета. Стандарты должны быть утверждены органами, финансирующими вузы, и обязательны к применению для всех подведомственных вузов. При отсутствии у вузов единого понятия об объекте учета, при использовании разных методик оценки активов и индивидуальных структур затрат учетная информация становится несопоставимой, а значит, снижается эффективность ее практического применения в управленческих целях, невозможна консолидация учетных данных, план-факт сравнения результатов деятельности и т. д.

Библиография

1. Распоряжение Правительства РФ от 29.12.2001 № 1756-р «О Концепции модернизации российского образования на период до 2010 года» // «Собрание законодательства РФ», 07.01.2002, № 1 (ч. II), ст. 119 (опубликован без приложений).
2. Аверчев, И. В. Управленческий учет и отчетность. Постановка и внедрение / Игорь Аверчев. — М.: Вершина, 2006.
3. Англо-русский толковый словарь: бухгалтерский учет и аудит. — М.: Экономическая школа, ОЛМА-ПРЕСС Образование, 2005. — 512 с.
4. Керимов, В. Э. Бухгалтерский управленческий учет: учебник. — 7-е изд. — М.: Издательско-торговая корпорация «Дашков и К», 2009. — 480 с.
5. Кондраков, Н. П., Иванова, М. А. Бухгалтерский управленческий учет: Учебное пособие. — М.: ИНФРА-М, 2007. — 368 с.
6. Куранова, А. В. Управление затратами. — М.: ООО «А-Приор», 2007. — 112 с.
7. Мир словарей [Электронный ресурс]. — Режим доступа: http://mirсловarei.com/content_eco/RASPREDELENIE-ZATRAT-5673.html.
8. Положение по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» (ПБУ 5/01).
9. Положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» (ПБУ 6/01).
10. Приказ Минфина России от 30.12.2008 № 148н «Об утверждении инструкции по бюджетному учету»
11. Российский статистический ежегодник. 2009: Стат. сб. / Росстат. — М., 2010.
12. Управленческий учет: учебное пособие / под ред. А. Д. Шеремета. — 2-е изд. — М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 2002. — 512 с.
13. Chart of Accounts [Электронный ресурс]. — Режим доступа: http://www.northcarolina.edu/finance/chart_accounts/COA.pdf.
14. Circular A-21 (Revised 8/8/00) [Электронный ресурс] / Office of Management and Budget. — Режим доступа: http://www.uncp.edu/tlc/sacs/SACS_Report/submission/documents/1553.pdf.
15. National Center for Education Statistics [Электронный ресурс]. — Режим доступа: <http://nces.ed.gov>.
16. Private school [Электронный ресурс] / Wikipedia. — Режим доступа: http://en.wikipedia.org/wiki/Private_education.
17. Public education [Электронный ресурс] / Wikipedia. — Режим доступа: http://en.wikipedia.org/wiki/Public_education.