Государственное санитарно-эпидемиологическое нормирование Российской Федерации

5.1. ОРГАНИЗАЦИЯ ГОСУДАРСТВЕННОЙ САНИТАРНО-ЭПИДЕМИОЛОГИЧЕСКОЙ СЛУЖБЫ

Современные методы расчета затрат при переходе органов и организаций Роспотребнадзора на бюджетирование, ориентированное на результат

Методические рекомендации
МР 5.1.2134—06

Издание официальное

Москва • 2006

gost.e-ecolog.ru

Федеральная служба по надзору в сфере защиты прав потребителей и благополучия человека

5.1. ОРГАНИЗАЦИЯ ГОСУДАРСТВЕННОЙ САНИТАРНО-ЭПИДЕМИОЛОГИЧЕСКОЙ СЛУЖБЫ

Современные методы расчета затрат при переходе органов и организаций Роспотребнадзора на бюджетирование, ориентированное на результат

Методические рекомендации
МР 5.1.2134—06

ББК 51.1(2)1
С56

С56 **Современные** методы расчета затрат при переходе органов и организаций Роспотребнадзора на бюджетирование, ориентированное на результат: Методические рекомендации.—М.: Федеральный центр гигиены и эпидемиологии Роспотребнадзора, 2006.—29 с.

ISBN 5—7508—0640—5

1. Разработаны: Федеральной службой по надзору в сфере защиты прав потребителей и благополучия человека (Н. В. Шестопалов, Л. М. Симкалова, О. В. Митрохин); Управлением Роспотребнадзора по Пермскому краю (А. С. Сбоев); ФГУЗ «Центр гигиены и эпидемиологии в Пермском крае» (И. А. Муц); Управлением Роспотребнадзора по Вологодской области (И. А. Кузнецова); ФГУЗ «Центр гигиены и эпидемиологии в Вологодской области» (Б. В. Лимин); Управлением Роспотребнадзора по Липецкой области (С. И. Савельев).

2. Одобрены на заседании постоянно действующего совещания Федеральной службы по надзору в сфере защиты прав потребителей и благополучия человека 26 сентября 2006 г.

3. Утверждены Руководителем Федеральной службы по надзору в сфере защиты прав потребителей и благополучия человека, Главным государственным санитарным врачом Российской Федерации Г. Г. Онищенко 9 октября 2006 г.

4. Введены в действие с 9 октября 2006 г.

ББК 51.1(2)1

ISBN 5—7508—0640—5

© Роспотребнадзор, 2006
© Федеральный центр гигиены и эпидемиологии Роспотребнадзора, 2006

Содержание

1. Область применения 4
2. Нормативные ссылки 4
3. Общие положения 5
4. Расчет затрат в условиях БОР 6
4.1. Необходимость внедрения современных методов расчетов для выполнения государственных функций органами и организациями Роспотребнадзора 6
4.2. БОР: внедрение принципов управленческого учета в бюджетной сфере 7
4.3. Затраты и расходы 7
4.4. Порядок расчета затрат 14
5. Управленческий учет в секторе государственного управления для органов и организаций Роспотребнадзора 15
5.1. Классификация затрат 15
5.2. Общие принципы управленческого учета 20
5.3. Основные подходы к расчету затрат и прогнозирование расходов в органах и организациях Роспотребнадзора 20
6. Методы расчета затрат 22
6.1. Расчет затрат по ресурсам 22
6.2. Расчет затрат по нормативам 23
6.3. Расчет затрат на выполнение заданий 24
6.4. Расчет затрат на осуществление видов деятельности 24

УТВЕРЖДАЮ
Руководитель Федеральной службы
по надзору в сфере защиты прав
потребителей и благополучия человека,
Главный государственный санитарный
врач Российской Федерации
Г. Г. Онищенко
9 октября 2006 г.
Дата введения: с момента утверждения

5.1. ОРГАНИЗАЦИЯ ГОСУДАРСТВЕННОЙ
САНИТАРНО-ЭПИДЕМИОЛОГИЧЕСКОЙ СЛУЖБЫ

Современные методы расчета затрат при переходе органов и организаций Роспотребнадзора на бюджетирование, ориентированное на результат

Методические рекомендации
МР 5.1.2134—06

1. Область применения

1.1. Методические рекомендации определяют комплекс мероприятий для современных методов расчета затрат при переходе органов и организаций Роспотребнадзора на бюджетирование, ориентированное на результат.

1.2. Методические рекомендации предназначены для использования органами и организациями Федеральной службы по надзору в сфере защиты прав потребителей и благополучия человека.

2. Нормативные ссылки

1. Концепция реформирования бюджетного процесса в Российской Федерации в 2004—2006 гг., утвержденная постановлением Правительства Российской Федерации от 22 мая 2004 г. № 249.

2. Послания Президента Российской Федерации Федеральному Собранию от 26 мая 2004 г. и от 25 апреля 2005 г.

3. Послание Президента Федеральному собранию «О бюджетной политике в 2005 г.».

4. Постановление Правительства Российской Федерации от 19 апреля 2005 г. № 239 «Об утверждении Положения о разработке, утверждении и реализации ведомственных целевых программ».

5. Программа социально-экономического развития Российской Федерации на среднесрочную перспективу (2006—2008 гг.).

3. Общие положения

Внедрение современных методов расчета затрат является неотъемлемой частью бюджетной реформы, осуществляемой на основании «Концепции реформирования бюджетного процесса в Российской Федерации в 2004—2006 гг.», одобренной постановлением Правительства Российской Федерации*.

Целью, предусмотренной Концепцией трансформации бюджетного процесса является, создание условий и предпосылок для максимально эффективного управления государственными (муниципальными) финансами в соответствии с главными направлениями государственной политики. Бюджетирование, ориентированное на результат является основным элементом проводимой бюджетной реформы.

В связи с внедрением в Российской Федерации среднесрочного бюджетирования, ориентированного на результаты (БОР) активно готовятся методические документы как на уровне органов власти субъектов Российской Федерации (Ленинградская, Тюменская области, г. Москва), так и на уровне федеральных органов исполнительной власти (Федеральная антимонопольная служба и Федеральная служба по труду и занятости). По заказу Министерства финансов Российской Федерации подготовлено пособие «Современные методы расчета затрат»**, в котором изложены подходы к расчетам затрат при бюджетировании, ориентированном на результат.

Настоящие методические рекомендации являются адаптацией для органов и организаций Роспотребнадзора существующих подходов к расчетам затрат при БОР.

Полноценная реализация БОР невозможна без использования современных методов расчета затрат, позволяющих определить стоимость достижения конкретного результата (выполнение той или иной государственной функции или предоставление той или иной государственной услуги, реализации определенной ведомственной целевой программы и т. д.). Однако существующая система учета затрат в Федеральной службе по надзору в сфере защиты прав потребителей и благополучия человека в большинстве случаев не позволяет сделать это.

---

* Постановление Правительства Российской Федерации № 249 от 22 мая 2004 г.

** Современные методы расчета затрат, Роттердам-Москва, 2005. 69 с. Авторы: Ф. Филипсен, К. Вандервильд, О Ястребова , М. Грачева, К. Сертан, А. Парфенов, Д. Пупенко.

Основное предназначение систем расчета затрат состоит в поддержке главного вектора преобразований – передачи части полномочий и обязанностей по управлению бюджетными расходами в процессе исполнения бюджета от вышестоящих органов нижестоящим. Это осуществляется в тесной увязке с детальным определением ответственности государственных служащих всех звеньев в случаях не достижения запланированных результатов и нарушения требований нормативно-правовых актов и правил.

Передача части полномочий заключается в том, что ответственными за процесс исполнения бюджета становятся руководители органов и организаций Роспотребнадзора, сотрудники структурных подразделений Управлений Роспотребнадзора и ФГУЗ «Центр гигиены и эпидемиологии». С одной стороны, они наделяются значительными полномочиями по распоряжению бюджетными расходами, материальными и кадровыми ресурсами. С другой стороны, на них возлагается обязанность обеспечить получение конкретных результатов при соблюдении санитарного законодательства.

При этом создается четкая и жесткая система подотчетности, позволяющая отслеживать достижение результатов: специалист – территориальный отдел – отдел Управления Роспотребнадзора – Управление Роспотребнадзора – Роспотребнадзор. В рамках такой системы вместе с расширением свободы действий руководителей Управлений Роспотребнадзора в субъектах Российской Федерации растет их ответственность за не достижение плановых показателей и (или) за нарушение требований санитарного законодательства.

4. Расчет затрат в условиях БОР

4.1. Необходимость внедрения современных методов расчетов для выполнения государственных функций органами и организациями Роспотребнадзора

При внедрении БОР Управлению Роспотребнадзора следует определить:

- результативность расходования бюджетных средств в рамках реализации ведомственных целевых программ (ВЦП);
- полную стоимость этих программ;
- стоимость единицы исполнения государственной функции (оказания государственной услуги), выступающей в качестве индикатора непосредственного результата ВЦП;

• связь затрат на обеспечение основной деятельности Роспотребнадзора (содержание зданий, зарплата персонала, обслуживание компьютерных систем) связаны с выполнением государственных функций (оказанием государственных услуг).

4.2. БОР: внедрение принципов управленческого учета в бюджетной сфере

БОР предполагает, что наряду с традиционным бухгалтерским учетом бюджетные организации должны брать на вооружение подходы и принципы управленческого учета. В управленческом учете, как и в бухгалтерском, первостепенное значение имеют группировка и распределение затрат. Однако принципы отражения финансовых операций в бухгалтерском и управленческом учете кардинально различаются. Бухгалтерский учет базируется на четких стандартах, которые определяют регистрацию, оценку и отражение операций бюджетного сектора. Управленческий учет не имеет строгих ограничений, основным критерием группировок статей затрат является их направленность на решение конкретных управленческих задач. В управленческом учете метод группировки затрат зависит от целей использования этой группировки. Такой подход позволяет учитывать затраты, относящиеся к структурным подразделениям, которые отвечают за реализацию различных ведомственных целевых программ, относящиеся к отдельным программам, управленческим функциям, бюджетным услугам. При изменении задач и функций организации группировки затрат могут меняться, что позволяет обеспечить эффективное управление затратами. В табл. 4.1 представлено сопоставление оценки деятельности органов и организаций Роспотребнадзора при административном подходе и экономически – обоснованном методе – бюджетировании, ориентированном на результат.

4.3. Затраты и расходы

В контексте БОР под «затратами» понимаются ресурсы в привязке к конкретному результату, т. е. те ресурсы, которые необходимо использовать для выполнения государственной функции (предоставлении государственной услуги).

Затраты могут включать в себя ресурсы как за один финансовый год, так и за несколько лет (на 2007—2009 гг.). По своей сущности они могут быть капитальными или текущими. Затраты обозначают все расходы бюджетной организации, которые идут на предоставление конкретной бюджетной услуги или создание иного конкретного результата.

Понятие «расходы» в данном контексте означает финансовые ресурсы вообще, которые были фактически использованы в отчетном периоде или планируются для использования в будущем. Расходы не увязываются с конкретными услугами или иными результатами операций государственного управления.

Современные методы расчета затрат оперируют следующими **ключевыми понятиями.**

1. **Затраты** – стоимость всех материальных (в т. ч. информационно-технологических) и кадровых ресурсов, использованных для создания или поддержания определенного объекта затрат в течение определенного периода. Затраты могут включать в себя ресурсы как за один финансовый год, так и за несколько лет. Существуют две основные классификации полных затрат: прямые/косвенные и постоянные/условно-постоянные/переменные.

2. **Объект затрат** – предмет, процесс, получатель бюджетных средств, к которому относятся затраты, требующие отдельного измерения. Объектом затрат для органов и организаций Роспотребнадзора может быть контрольно-надзорное мероприятие или др.

3. **Центр начисления затрат, или центр затрат** – организационная единица, в которой собирается информация о затратах, относящихся к определенному объекту затрат (например: эпидемиологический отдел, отдел надзора за питанием населения, отдел бухгалтерского учета и отчетности и др.) Последовательное внедрение управленческого учета в ведомствах и учреждениях подразумевает введение отдельных кодов в рамках счета бюджетного учета для объектов затрат и центров затрат.

4. **Фактор формирования затрат, или фактор затрат** – причина, определяющая изменение величины затрат. Фактор затрат должен быть измеримым, т. е. поддаваться количественному определению. Факторами прямых затрат являются объекты, на единицу которых выделяются бюджетные средства (количество объектов, на которых должны быть проведены контрольно-надзорные мероприятия) и т. д.

Факторы прямых затрат имеют количественные и стоимостные характеристики (количественные – те или иные единицы факторов и их число, стоимостные – объемы бюджетных средств, выделяемые на финансирование этих единиц). Например, сколько нужно бюджетных средств для проведения лицензирования объектов, работающих с источниками ионизирующего излучения. Факторами косвенных затрат наиболее часто выступают рабочее время сотрудников (в пересчете на полную занятость), площадь помещений занимаемая сотрудниками, компьютерный парк и др.

Таблица 4.1

Оценка деятельности Роспотребнадзора при административном подходе и БОР-подходе

№ п/п	Мероприятие	Административный подход	Экономически эффективный подход (БОР)
1	Планирование	Планирование расходов	Планирование результатов
2	Формирование бюджета	Финансирование по штатной численности	Финансирование по достижению конкретных результатов
3	Ответственность	Коллективная	Персональная
4	Функциональность	Излишняя регламентированность и администрированность	Устранение избыточных функций, не приносящих результата
5	Результативность	Абстрактные показатели	Конкретные (оцифрованные) показатели
6	Методы расчетов нагрузки	Число объектов надзора, численность работающих на объекте и др.	Стандарт выполнения государственных функций и его стоимость, почасовая нагрузка
7	Контроль показателей	Количественный анализ выполнения запланированных мероприятий	Финансовый мониторинг и аудит результатов деятельности, качественный анализ выполнения запланированных мероприятий

Пример расчета стоимости проведения контрольно-надзорных мероприятий Управления Роспотребнадзора

Структура Управления Роспотребнадзора: три основных подразделения и три подразделения по обеспечению основной деятельности. Основные подразделения:

подразделение А – отдел регистрации и лицензирования,

подразделение Б – отдел санитарного надзора,

подразделение В – отдел санитарной охраны границ и надзора на транспорте.

В целях упрощения будем считать, что каждое из 3 основных подразделений производит по одному виду услуг. Услуги оказываются в следующих количествах:

- услуга А (подготовка и выдача лицензий) – 7 000 ед. лицензий;
- услуга Б (плановый надзор на объектах) – 1 400 ед. протоколов;
- услуга В (количество осмотренных единиц транспорта) – 800 ед.

Обеспечивающие подразделения – это отдел бухгалтерского учета и отчетности, юридический отдел, канцелярия.

Совокупные расходы Управления Роспотребнадзора объемом 300 тыс. руб. группируются по статьям экономической классификации следующим образом:

- оплата труда 190 тыс. руб.;
- увеличение стоимости материальных запасов 85 тыс. руб.;
- коммунальные услуги 10 тыс. руб.;
- транспортные услуги 20 тыс. руб.

Из этих данных невозможно узнать, каковы затраты на производство каждой из трех услуг; о затратах в расчете на единицу услуги. Более того, такая информация непригодна и для проведения управленческого анализа и расчета затрат на осуществление альтернативных вариантов деятельности. Неизвестно, как изменятся затраты, если выдача санитарно-эпидемиологических заключений (производство услуги А) увеличится с 70 000 ед. до 80 000 ед., а число осмотренных единиц транспорта уменьшится с 800 ед. до 600 ед. транспорта.

Анализ прямых затрат

Теперь предположим, что в Управлении Роспотребнадзора ведется учет расходов по статьям экономической классификации в разрезе подразделений.

Таблица 4.2

Структура расходов Управления Роспотребнадзора

Статьи расходов	Основные подразделения			Обеспечивающие подразделения		
	отдел регистрации и лицензирования	отдел санитарного надзора	отдел санитарной охраны границ и надзора на транспорте	отдел бух. учета и отчетности	юридический отдел	канцелярия
Оплата труда, руб.	50 000	60 000	30 000	20 000	20 000	10 000
Увеличение стоимости материальных запасов, руб.	20 000	10 000	5 000	10 000	40 000	
Коммунальные услуги, руб.				10 000		
Транспортные услуги, руб.				20 000		
Всего затраты, руб.	**70 000**	**70 000**	**35 000**	**60 000**	**60 000**	**10 000**
Объем производства услуг, ед.	7000	1400	800			
Затраты в расчете на единицу услуги, руб.	10	50	43,75			

В данной ситуации появляется возможность контроля расходов. В каждом подразделении есть должностное лицо, управляющее исполнением бюджета и контролирующее расходы. Известен бюджет каждого подразделения. Затраты всех обеспечивающих подразделений составляют 130 000 руб. = (60 000 + 60 000 + 10 000), а затраты основных подразделений – 175 000 руб. = (70 000 + 70 000 + 35 000), что дает совокупные затраты в размере 305 000 руб. Неизвестно сколько стоит каждая из оказываемых услуг. Это известно лишь частично, поскольку вся доступная информация относится к затратам основных подразделений. В то же время не учтены затраты по обеспечению основной деятельности, которые порождает каждое основное подразделение, когда пользуется услугами обеспечивающих подразделений. Чтобы рассчитать полные затраты на оказание каждой из трех услуг, производимой основными подразделениями, необходимо распределить между ними затраты на услуги, которые предоставляются обеспечивающими подразделениями. Необходимо определить, какие затраты относятся к прямым, а какие – к косвенным. Прямые затраты на оказание конкретной услуги – это затраты, которые относятся только к этой услуге и ни к какой другой. Затраты на осуществление дея-

тельности канцелярии не относятся непосредственно ни к одной из трех производимых услуг, хотя такие затраты способствуют их оказанию.

Распределение косвенных затрат

На этом этапе анализа осуществляется распределение затрат обеспечивающих подразделений. Используются следующие предпосылки:

• все подразделения размещены в одном и том же здании, и занимаемая каждым из них площадь пропорциональна численности занятого в нем персонала, которая, в свою очередь, пропорциональна затратам подразделения на оплату труда;

• отдел бухгалтерского учета и отчетности, юридический отдел и организационный отдел работают на обеспечение функционирования 3 основных подразделений в следующих пропорциях: А = 45 %, Б = 30 %, В = 25 %. Эти данные получены путем различных оценок и наблюдений.

Информация о распределении косвенных затрат накапливается (регистрируется) в каждом из основных подразделений. Эти подразделения выступают в качестве центров затрат.

Таблица 4.3

Распределение затрат обеспечивающих подразделений

	Отдел регистрации и лицензирования	Отдел санитарного надзора	Отдел санитарной охраны границ и надзора на транспорте	Отдел бух. учета и отчетности	Юридический отдел	Канцелярия
1	2	3	4	5	6	7
Всего прямые затраты, руб.	70 000	70 000	35 000	60 000	60 000	10 000
Распределение затрат обеспечивающих подразделений						
Затраты отдела бух. учета и отчетности, руб.	27 000	18 000	15 000	(60 000)		
Затраты юридического отдела, руб.	27 000	18 000	15 000		(60 000)	
Затраты канцелярии, руб.	4 500	3 000	2 500			(10 000)
Всего косвенные затраты, руб.	58 500	39 000	32 500			
Всего затраты (прямые + косвенные), руб.	**128 500**	**109 000**	**67 500**			
Объем производства услуг, ед.	7000	1400	800			

Продолжение табл. 4.3

1	2	3	4	5	6	7
Прямые затраты в расчете на единицу услуги, руб.	10	50	43,75			
Всего затраты в расчете на единицу услуги (всего на ед. услуги), руб.	18,35	77,87	84,37			

Теперь, распределив затраты обеспечивающих подразделений между услугами, мы определили величину совокупных затрат на производство каждой услуги. Такая информация уже позволяет проводить анализ и принимать решения. Однако необходимо еще установить связь между затратами основных подразделений и затратами обеспечивающих подразделений. Если учреждение запланирует увеличение количества услуг в подразделении А, как увеличатся совокупные затраты, и возрастут ли затраты обеспечивающих подразделений.

Таблица 4.4

Косвенные затраты в % от прямых затрат

Затраты	Основные показатели		
	услуга А	услуга Б	услуга В
Прямые затраты, руб.	70 000	70 000	35 000
Косвенные затраты, руб.	58 000	39 500	32 500
Косвенные затраты, % от прямых	82 %	56 %	92 %

Проведенный анализ позволяет частично ответить на сформулированный выше вопрос. Данные табл. 4.4 свидетельствуют о том, что предоставление услуг В и А требуют более значительных затрат обеспечивающих подразделений, чем оказание услуги Б. Но и эта информация все еще не позволяет получить полную информацию. Необходимо знать, являются ли затраты на производство услуг и затраты на обеспечение этого производства постоянными, условно-постоянными или переменными по отношению к принимаемому решению. Понадобится ли больше ресурсов и возрастут ли затраты при увеличении объема услуг. Необходимо ли расширить производственные площади или имеющееся здание достаточно велико, чтобы вместить больше персонала. Возрастут ли затраты на оплату труда сотрудников, или имеющиеся работники сумеют справиться с увеличением объема услуг.

Необходимо знать, почему объем затрат на обеспечение основной деятельности именно таков, каков он есть, и какие изменения в основном подразделении вызовут их рост, а какие – падение. Понятие факторов затрат помогает объяснить связь между прямыми и косвенными затратами.

В данном примере ***объектами затрат*** являются услуги, стоимость которых рассчитывается, а ***центрами затрат*** выступают основные подразделения – производители этих услуг, в которых собирается информация о затратах.

4.4. Порядок расчета затрат

Для органов и организаций Роспотребнадзора этот порядок определяется взаимосвязью: Роспотребнадзор – Управления Роспотербнадзора (ФГУЗ «Центр гигиены и эпидемиологии»); Управления Роспотребнадзора (ФГУЗ «Центр гигиены и эпидемиологии») – Роспотребнадзор.

При расчете затрат «сверху вниз» Роспотребнадзор – Управления Роспотербнадзора (ФГУЗ «Центр гигиены и эпидемиологии») в качестве отправной точки используется общая сумма расходов, которая распределяется между программами с помощью различных правил: на уровне расходов предшествующего года, с их равномерной индексацией, с сокращением финансирования одних программ и увеличением финансирования других согласно определенным критериям. В этом случае речь идет по сути не о *расчете* затрат, а об их распределении в рамках заданной суммы. Например, перераспределение финансирования между программами «СТОП-инфекция» и «Анти-ВИЧ СПИД» или перераспределение финансирования по статьям расходов внутри этих программ при изменении запланированных показателей.

При расчете затрат «снизу вверх» Управления Роспотребнадзора (ФГУЗ «Центр гигиены и эпидемиологии») – Роспотребнадзор сначала определяются виды деятельности (мероприятия), необходимые для решения задач бюджетной программы. Затем выявляются факторы, определяющие величину затрат на осуществление каждого мероприятия. На этой основе рассчитываются затраты на выполнение необходимых мероприятий, что в результате дает общую сумму затрат на реализацию ВЦП. Например, затраты на оплату труда можно подсчитать путем умножения количества включенных в программу штатных единиц на затраты на одну штатную единицу одной штатной единицы. Для ФГУЗ «Центр гигиены и эпидемиологии» – количество проб лабораторных исследований умножить на стоимость одной пробы. Именно в данном случае и происходит собственно расчет затрат.

Оптимальным является сочетание этих двух походов, т. е. когда Управления Роспотребнадзора совместно со ФГУЗ «Центр гигиены и эпидемиологии» рассчитывают стоимость программ, услуг и выполняемых функций на должном уровне, а вышестоящие органы управления, используя достоверную информацию о стоимости услуг и программ, корректируют доводимые учреждениям лимиты бюджетного финансирования.

На начальном этапе внедрения БОР расчеты необходимо производить «сверху-вниз» в виде выполнения «пилотных» проектов в Управлениях Роспотребнадзора ряда субъектов РФ. После апробации и корректировки методики, ее следует внедрить в Управлениях Роспотребнадзора всех субъектов Российской Федерации.

5. Управленческий учет в секторе государственного управления для органов и организаций Роспотребнадзора

5.1. Классификация затрат

Классификация затрат в управленческом учете должна представлять информацию, необходимую для принятия таких базовых решений как определение объемов и структур осуществляемых государственных функций Управлениями Роспотребнадзора и предоставляемых бюджетных услуг ФГУЗ «Центр гигиены и эпидемиологии».

Функциональная и экономическая классификации расходов обеспечивают проведение анализа бюджетных расходов в определенных аспектах и контроль за исполнением бюджета. Классификация затрат в управленческом учете необходима для программного бюджетирования; она является инструментом принятия управленческих решений.

Существуют две основные классификации полных затрат в управленческом учете: прямые/косвенные и постоянные/условно–постоянные/переменные.

Прямые и косвенные затраты

Прямые затраты – это затраты, которые отождествляются исключительно с определенным объектом затрат (реализацией конкретной ведомственной целевой программы (Регистрация и лицензирования для здоровья, СТОП-инфекция, Анти-ВИЧ СПИД и др.), предоставлением определенной государственной услуги (подготовка и выдача лицензий на вид деятельности и др.), осуществлением конкретного вида деятельности (санитарно-эпидемиологический надзор и др.) процесса, задания в рамках государственного управления (деятельность органов и организаций Роспотребнадзора при реализации приоритетного национального проекта «Здоровье», функционированием определенного структурного подразделения в Управлении Роспотребнадзора (отдел санитарного надзора, отдел эпидемиологического надзора и др.). Это значит, что данные затраты не могут быть отнесены ни к какому другому объекту затрат.

Косвенные затраты – затраты, которые относятся не к одному, а к нескольким объектам затрат (т. е. направляются на реализацию ряда ВЦП, предоставление ряда государственных услуг, осуществление ряда

видов деятельности в рамках государственного управления и т. п.). В косвенных затратах выделяются административные и общеведомственные (общеучрежденческие).

Косвенные административные затраты включают в себя затраты на *управление* объектом затрат (управление реализацией ведомственной целевой программы, управление оказанием государственной услуги и т. д.). Например, если сотрудник основного подразделения Роспотребнадзора управляет (или участвует в управлении) реализацией не одной, а нескольких ВЦП, его заработная плата распределяется между этими программами и классифицируется как косвенные административные затраты для каждой из этих программ. Если же *вся* деятельность этого сотрудника заключается в управлении реализацией только одной программы, то его заработная плата является прямыми затратами.

Косвенные общеведомственные (общеучрежденческие) затраты включают в себя затраты на *обеспечение деятельности Управления Роспотребнадзора,* в рамках которого выделен объект затрат. Например, если Управление Роспотребнадзора реализует несколько ВЦП, то затраты на его содержание (за вычетом затрат на оплату труда сотрудников, управляющих реализацией программ) распределяются между этими программами и классифицируются как косвенные общеведомственные или общеучрежденческие затраты для каждой из них. Если же *вся* деятельность одного из структурных подразделений ведомства или учреждения заключается в управлении реализацией только одной программы, то затраты на содержание этого структурного подразделения становятся прямыми затратами.

Примерная схема распределения затрат Управления Роспотребнадзора со штатной численностью федеральных государственных служащих свыше 300 человек представлена на рис. 2. Примерная схема распределения затрат территориального отдела Управления Роспотребнадзора представлена на рис. 3.

Следует подчеркнуть, что вероятность возникновения ситуации, при которой административные и общеведомственные затраты становятся прямыми затратами, крайне мала: сотрудники Роспотребнадзора, управляющие реализацией бюджетной программы, обычно управляют реализацией и других бюджетных программ (ВЦП «СТОП-инфекция» и «Анти-ВИЧ СПИД» реализуется отделом эпидемиологического надзора», а структурное подразделение, в котором они работают, как правило, вносит определенный вклад в получение иных результатов деятельности Управлений Роспотребнадзора. Например, сотрудники отделов санитарного надзора вносят вклад в результат деятельности отдела эпидемиологического надзора по профилактике кишечных инфекций.

Помимо затрат на персонал, работающий только в рамках реализации данной программы, к прямым затратам следует отнести в полном объеме затраты на приобретение необходимых для выполнения ВЦП материалов, электроэнергии, компьютерных и иных услуг, а также на содержание и ремонт зданий, сооружений и оборудования, использующихся только в этой ВЦП, а к косвенным – часть затрат на содержание и ремонт зданий, сооружений и оборудования, использующихся в нескольких ВЦП.



Рис. 2. Примерная схема распределения затрат некоторых ВЦП Управления Роспотребнадзора со штатной численностью свыше 300 ед.

* – другие отделы, осуществляющие санитарный надзор



Рис. 3. Примерная схема распределения затрат некоторых ВЦП в территориальном отделе Управления Роспотребнадзора

Постоянные, условно-постоянные и переменные затраты

Выделение постоянных, условно-постоянных и переменных затрат чрезвычайно важно при обосновании решений об изменении объемов предоставляемых государственных услуг, масштабов реализации ВЦП и т. д.

Постоянные затраты – затраты, изменение которых *не связано или связано крайне* слабо с изменением масштабов деятельности Управления Роспотребнадзора, направленной на создание или поддержание

определенного объекта затрат (на предоставление государственной услуги, реализацию бюджетной программы и т. д.).

Переменные затраты – затраты, изменение которых *напрямую связано* с изменением масштабов деятельности Управления Роспотребнадзора, направленной на создание или поддержание определенного объекта затрат (на предоставление государственной услуги, реализацию бюджетной программы и т. д.). Переменные затраты изменяются пропорционально изменению объемов услуг, масштабов программы и т. п.

Условно-постоянные затраты – затраты, изменение которых связано с изменением масштабов деятельности Управления Роспотребнадзора, направленной на создание или поддержание определенного объекта затрат, но эта связь менее тесная, чем у переменных затрат. Такие затраты являются постоянными в некотором диапазоне объемов услуг или масштабов программы, но изменяются при выходе за пределы данного диапазона.

Постоянные, условно-постоянные и переменные затраты Управления Роспотребнадзора		
Постоянные затраты	**Условно-постоянные затраты**	**Переменные затраты**
Арендная плата	Число выходов на объекты надзора в зависимости от необходимости проверки выданных предписаний	Бланки лицензий, санитарно-эпидемиологических заключений
Налог на недвижимость	Затраты на компьютерную и оргтехнику	Количество химических реактивов, питательных сред (для ФГУЗ)
Коммунальные платежи		Горюче-смазочные материалы
Другие платежи	Другие затраты	Другие затраты

Рис. 4. *Примерная схема постоянных, условно-постоянных и переменных* затрат Управлений Роспотребнадзора

Основные источники сведений о затратах – это расходные книги (Главная бухгалтерская книга и другие), а также платежные поручения, документы по обслуживанию задолженности, отчеты о расходах и т. п. Кроме того, необходимая информация содержится в сметах, документах о приобретении и ремонте оборудования, строительной документации, командировочных отчетах, а также в платежных ведомостях и личных карточках сотрудников.

5.2. Общие принципы управленческого учета

Полнота учета – этот принцип означает, что все составные элементы затрат должны быть выявлены и учтены.

Единообразие в подходе к затратам и обработке данных – этот принцип означает, что обработка одних и тех же видов затрат должна производиться на основе одной и той же методики – как в рамках одного отчетного периода, так и на протяжении нескольких периодов.

Агрегирование или укрупнение при исчислении затрат – этот принцип означает, что если калькуляция стоимости единичной операции по предоставлению услуги оказывается нецелесообразной, то затраты можно рассчитать для разумно укрупненного набора услуг.

Расчет затрат должен быть информативным для пользователя. Этот принцип означает, что результаты расчетов, предназначенные для опубликования, должны давать четкое представление о том, сколько на самом деле стоит определенная услуга, во что обходится государству ее оказание.

Расчет затрат необходимо представлять вместе с запланированными результатами. Если польза от конкретной услуги, выступающей в качестве непосредственного результата деятельности Роспотребнадзора, не является очевидной, параллельно с расчетом затрат можно представить те *конечные общественно значимые результаты*, которые достигаются за счет предоставления этой услуги.

Данные о величине затрат должны быть сопоставимыми. Использование единой методики расчета обеспечивает возможность сравнения информации о затратах на предоставление услуг. Сравнения могут проводиться как между разными видами услуг, так и в рамках одной услуги, но между разными периодами. Можно сопоставлять затраты на предоставление одного вида услуг на разных территориях.

5.3. Основные подходы к расчету затрат и прогнозирование расходов в органах и организациях Роспотребнадзора

Различная теснота связи переменных, условно-постоянных и постоянных затрат с объемами предоставляемых услуг или масштабами реализации бюджетных программ оказывает значительное влияние на принятие управленческих решений в условиях финансовых ограничений.

Например, если в затратах на предоставление определенной услуги высока доля постоянных затрат, то краткосрочное увеличение или уменьшение объемов оказания этой услуги не имеет большого значения, и это должно быть учтено в процессе финансового планирования. И наоборот, если высока доля переменных затрат, то планирование изме-

нения объема производства услуги должно быть особенно тщательным, поскольку масштабы финансирования будут существенно меняться. Например, увеличение числа выданных лицензий не приведет к увеличению расходов или увеличится незначительно, т. к. высока доля постоянных затрат.

При увеличении количества проверок на поднадзорных объектах – доля расходов возрастает за счет переменных затрат (горюче-смазочные материалы, число лабораторных исследований).

Расчет по полным затратам

Расчет по полным затратам означает отражение всех затрат Управления Роспотребнадзора (как переменных, так и постоянных), относящихся к конкретному объекту затрат (ВЦП «СТОП – Инфекция» и др.). В рамках такого подхода обеспечивается возможность сверки расчета затрат с данными финансовой отчетности (как за прошлые годы, так и в рамках текущего бюджетного года).

Расчет по переменным затратам

Расчет по переменным затратам можно провести гораздо быстрее, чем расчет по полным затратам. Рассмотрим следующую ситуацию. В связи с принятием постановления главного государственного санитарного врача Российской Федерации «Об усилении надзора за производством и реализацией алкогольной продукции» возникает потребность в резком увеличении количества лабораторных исследований алкогольной продукции. Для обеспечения деятельности Управления Роспотребнадзора ФГУЗ «Центр гигиены и эпидемиологии» задействует жидкокристаллический хроматограф. Благодаря наличию у него резервных мощностей, с подъемом спроса можно справиться за счет наращивания потребления материалов (химических реактивов) и электроэнергии (т.е. за счет увеличения переменных затрат), не приобретая дополнительного оборудования. В таком случае можно ограничиться расчетом по переменным затратам.

Следует подчеркнуть, что определение стоимости новых, предлагаемых к реализации ВЦП или новых, ранее не предоставлявшихся государственных услуг, должно базироваться на расчете по полным затратам. Для Управления Роспотребнадзора необходимо определить полную стоимость каждой ведомственной целевой программы или стоимость единицы выполнения государственной функции в рамках ВЦП (одного контрольно-надзорного мероприятия с учетом данных лабораторных исследований).

Расчет альтернативных затрат или упущенной выгоды

Альтернативные затраты – это термин, которым обозначается возможная выгода от наилучшего из тех вариантов действий, от которых пришлось отказаться ради реализации выбранного варианта.

Прямое отнесение используется при расчете *прямых затрат*. Остальные способы отнесения затрат (измерение потребления ресурсов, использование причинно-следственных связей и пропорциональное распределение) применяются при расчете *косвенных затрат*.

6. Методы расчета затрат

Существуют различные методы расчета затрат, причем для одного объекта затрат (одной ВЦП, одного вида государственной услуги и т. п.) их можно комбинировать в зависимости от типов ресурсов и мероприятий, специфики результатов, к детализации и точности сведений о затратах. Рассмотрим наиболее распространенные методы.

6.1. Расчет затрат по ресурсам

Расчет затрат на единицу непосредственного результата по используемым ресурсам считается самым простым методом. Его основными этапами являются:

- определение видов требующихся ресурсов;
- определение стоимости каждого ресурса;
- определение количества ресурсов, требуемого для получения единицы непосредственного результата (услуги);
- расчет общих затрат путем умножения удельной стоимости ресурса на необходимое количество ресурсов.

Пример расчета затрат по ресурсам

Расчет затрат по ресурсам на выдачу одной лицензии на деятельность, связанную с источниками ионизирующего излучения

Этап 1. Определить, какие виды ресурсов необходимы и какова их стоимость.

- Главный специалист-эксперт отдела государственной регистрации и лицензирования; среднегодовой фонд оплаты труда 8 000 руб. × 12 мес. = 96 000 руб.
- Бланк лицензии ед. 15 руб.
- Амортизация компьютера, расходные материалы, ср. цена ед. = 5 руб.
- Здание, мебель остаточная стоимость = 400 тыс. руб.

Этап 2. Оценить количество ресурсов, необходимое для подготовки и выдачи 1 лицензии.

• На подготовку 30 лицензий в день необходим 1 главный специалист-эксперт.

• Для выдачи 1 лицензии необходимо проведение 8 операций по экспертизе.

• Износ помещения и сооружений составляет 0,000005 % на 1 лицензию.

Этап 3. Расчет затрат на единицу непосредственного результата (подготовку и выдачу 1 лицензии). Расход ресурса в расчете на 1 лицензию умножается на удельную стоимость ресурса.

Таблица 6.1

Расчет затрат на единицу непосредственного результата

Затраты	Расход ресурсов на 1 лицензию	Стоимость на единицу ресурса в год (рублей)
Главный специалист отдела государственной регистрации и лицензирования	8 000 руб. / 24 р.д. / 30 лицензий в день = 11,1 руб.	8 000 руб. × 12 мес. = 96 000 руб.
Бланк лицензии (ед.)	15 руб.	288 р.д. в году × 30 бланков в день = 8 640 бланков в год × 15 руб. = 129 600 руб. в год
Амортизация компьютера, расходные материалы	5 руб.	5 руб. × 8 640 бланков в год = 43 200 руб.
Амортизация здания и мебели	0,000005 % от балансовой стоимости 400 000 руб. = 0,9 руб.	0,9 руб. × 8 640 руб. = 7776 руб.
Итого	31,9 руб. на 1 бланк	276 576 руб. в год расходов на 1 специалиста отдела государственной регистрации и лицензирования

Косвенные затраты (администрация, бухгалтерия и др.) в данном примере следует рассчитать путем пропорционального распределения.

6.2. Расчет затрат по нормативам

Нормативный расчет затрат – это система применения стандартизированных затрат на единицу результата. Типичная область применения нормативов – постоянное, повторяющееся производство бюджетных услуг, качество которых стандартно (обеспечение летней оздорови-

тельной компании). Нормативные затраты принимаются за базу для сравнительного анализа, т. к. относительно этой величины могут быть измерены реальные затраты.

6.3. Расчет затрат на выполнение заданий

Такой расчет часто применяется государственными учреждениями, которые производят услуги по особым заданиям, причем каждое задание связано с различными объемами прямых и косвенных затрат. Обычно эти задания (заказы, работы) значительны по объемам, и сроки их начала и окончания четко определены. Нередко срок подготовки к выполнению такого задания может оказаться весьма длительным и выйти за рамки годового бюджетного цикла. Как следует из названия, объектом затрат выступает именно задание (заказ, работа). Например, контрольно-надзорные мероприятия органов и организаций Роспотребнадзора в выполнении приоритетного национального проекта «Здоровье».

6.4. Расчет затрат на осуществление видов деятельности

При использовании описанных выше традиционных методов расчета затрат могут возникать диспропорции, выражающиеся в переоценке затрат на единицу результата, или, наоборот, в недооценке затрат на эту единицу. Избавиться от таких искажений позволяет расчет затрат на осуществление видов, или функционально-стоимостный анализ. Данный метод лучше всего подходит для расчета затрат в ведомствах или учреждениях, имеющих высокий уровень косвенных затрат и обеспечивающих предоставление широкой гаммы бюджетных услуг или получение широкого спектра программных результатов. Он позволяет оценить, каким образом в ходе того или иного вида деятельности «потребляются» имеющиеся ресурсы и как они соотносятся с полученными результатами. Чем выше требования к точности оценки затрат, тем выше должна быть степень детализации видов деятельности. В то же время чем детальнее учитывается иерархия вспомогательных уровней, тем сложнее становится модель расчета затрат на практике.

Пример расчета затрат на осуществление видов деятельности в Управлении Роспотребнадзора со штатной численностью свыше 300 ед.

В Управлении Роспотребнадзора одного из субъектов РФ решено внедрить расчет затрат на осуществление различных видов деятельности, т. е. на проведение надзорных мероприятий в 4 оперативных отделах:

- отдел надзора за питанием населения;
- отдел надзора за условиями труда и радиационной безопасностью;
- отдел надзора за инфекционной заболеваемостью;
- отдел государственной регистрации и лицензирования.

Виды деятельности по проведению надзорных мероприятий в указанных четырех отделах выступают в качестве объектов затрат. Имеется следующая исходная информация о затратах в разрезе статей экономической классификации (табл. 6.2).

Таблица 6.2

Затраты Управления Роспотребнадзора в разрезе статей экономической классификации

Элементы затрат	Сумма, руб.
Зарплата сотрудников отдела организации и обеспечения деятельности	20 000
Зарплата сотрудников отдела надзора за питанием населения	15 000
Зарплата сотрудников отдела надзора за условиями труда и радиационной безопасностью	15 000
Зарплата сотрудников отдела эпидемиологического надзора	16 000
Зарплата сотрудников отдела государственной регистрации и лицензирования	16 000
Зарплата сотрудников прочих оперативных отделов	35 000
Зарплата сотрудников отдела кадров и государственной службы	10 000
Приобретение нормативно-методической документации	15 000
Приобретение канцелярских принадлежностей, в т. ч.:	13 000
Командировки специалистов отделов	12 000
Подписка на периодические издания	3 000
Затраты на обслуживание компьютеров (включая зарплату специалистов по информационным технологиям)	75 000
Плата за программное обеспечение для компьютеров	50 000
Всего	**295 000**

Этап 1. Определяются следующие виды деятельности, совокупность которых обеспечивает функционирование оперативных подразделений:

- обеспечение нормативно-методической документацией;
- процесс проведения надзора на объектах;
- компьютерная поддержка;
- прием сотрудников на работу, оформление личных дел, подготовка приказов.

Этим видам деятельности соответствуют определенные организационные единицы, выступающие *центрами затрат*:

- отдел организации и обеспечения деятельности;
- оперативные отделы;
- компьютерный центр;

• отдел кадров и государственной службы.

Этап 2. Затраты, сгруппированные по статьям экономической классификации, распределяются между центрами затрат на основе данных главной бухгалтерской книги (табл. 6.3).

Таблица 6.3

Распределение затрат по экономической классификации между центрами затрат, руб.

Затраты по экономической классификации	Всего	Орг-отдел	Оперативные отделы	Компьютерный центр	Отдел кадров и гос. службы
Зарплата сотрудников орготдела	20 000	20 000			
Зарплата сотрудников отдела надзора за питанием населения	15 000		15 000		
Зарплата сотрудников отдела надзора за условиями труда и радиационной безопасностью	15 000		15 000		
Зарплата отдела эпидемиологического надзора	16 000		16 000		
Зарплата сотрудников отдела государственной регистрации и лицензирования	16 000		16 000		
Зарплата специалистов прочих отделов	35 000		35 000		
Зарплата сотрудников отдела кадров и гос. службы	10 000				10 000
Приобретение НМД	15 000	15 000			
Приобретение канцелярских принадлежностей, в т. ч.:	13 000	5 000	5 000		3 000
– для орготдела	*5 000*	*5 000*			
– для отдела кадров и государственной службы	*3 000*				*3 000*
– для оперативных отделов	*5 000*		*5 000*		
Командировки специалистов	12 000		12 000		
Подписка на НМД для специалистов	3 000		3 000		
Затраты на обслуживание компьютеров (включая зарплату)	75 000			75 000	
Плата за программное обеспечение для компьютеров	50 000			50 000	
Итого	**295 000**	**40 000**	**112 000**	**125 000**	**18 000**

Этап 3. Определяются количественные характеристики факторов затрат для каждого центра затрат.

Таблица 6.4

Факторы затрат для центров затрат

Центры затрат	Фактор затрат – количественная характеристика
Орготдел	Количество выданной НМД – шт.
Оперативные отделы	Продолжительность проведения надзорных мероприятий – ч
Компьютерный центр	Количество обращений – ед.
Отдел кадров и гос. службы	Количество обработанных дел о приеме на работу и перемещении, приказов, выданных справок – шт.

Этап 4. Факторы затрат распределяются между объектами затрат.

На основе данных анкетирования, табелей учета рабочего времени и другой статистики была собрана следующая информация о количественных характеристиках факторов затрат и их распределении между объектами затрат (табл. 6.5).

Таблица 6.5

Распределение факторов затрат между объектами затрат, абсолютные показатели

Количественные характеристики факторов затрат	Всего	Отдел надзора за питанием населения	Отдел надзора за условиями труда и радиационной безопасностью	Отдел надзора за инфекционной заболеваемостью	Отдел государственной регистрации и лицензирования
Количество выданной НМД, шт.	1 000	250	500	50	200
Продолжительность проведения надзорных мероприятий, ч	10 000	2 500	3 000	1 000	3 500
Количество обращений в компьютерный центр, ед.	110	45	15	25	25
Количество обработанных дел, подготовленных приказов о приеме и перемещении кадров, шт.	250	50	75	25	100

Таблица 6.6

Распределение факторов затрат между объектами затрат, относительные показатели (%)

Количественные характеристики факторов затрат	%	Отдел надзора за питанием населения	Отдел надзора за условиями труда и радиационной безопасностью	Отдел надзора за инфекционной заболеваемостью	Отдел государственной регистрации и лицензирования
Количество выданной НМД	100,0	25,0 %	50,0 %	5,0 %	20,0 %
Продолжительность проверок	100,0	25,0 %	30,0 %	10,0 %	35,0 %
Количество обращений в компьютерный центр	100,0	40,9 %	13,7 %	22,7 %	22,7 %
Количество обработанных дел	100,0	20,0 %	30,0 %	10,0 %	40,0 %

Этап 5. Затраты, начисленные в центрах затрат, распределяются между объектами затрат. Затраты каждого центра (табл. 6.3) умножаются на доли отдельных объектов затрат, рассчитанные в рамках распределения факторов затрат в относительных показателях (табл. 6.6). Полученные для каждого объекта затрат данные суммируются (табл. 6.7).

Таблица 6.7

Распределение затрат, начисленных в центрах затрат, между объектами затрат на основе факторов затрат (руб.)

Центры затрат	Всего	Отдел надзора за питанием населения	Отдел надзора за условиями труда и радиационной безопасностью	Отдел эпидемиологического надзора	Отдел государственной регистрации и лицензирования
Орготдел	40 000	10 000	20 000	2 000	8 000
Оперативные отделы	112 000	28 000	33 600	11 200	39 200
Компьютерный центр	125 000	51 136	17 045	28 409	28 409
Отдел кадров и гос. службы	18 000	3 600	5 400	1 800	7 200
Итого	**295 000**	**92 737**	**76 045**	**43 409**	**82 809**

Таким образом, проведенный расчет позволил определить затраты на проведение мероприятий 4 отделов.

Суть приведенного примера представлена на рис. 6.

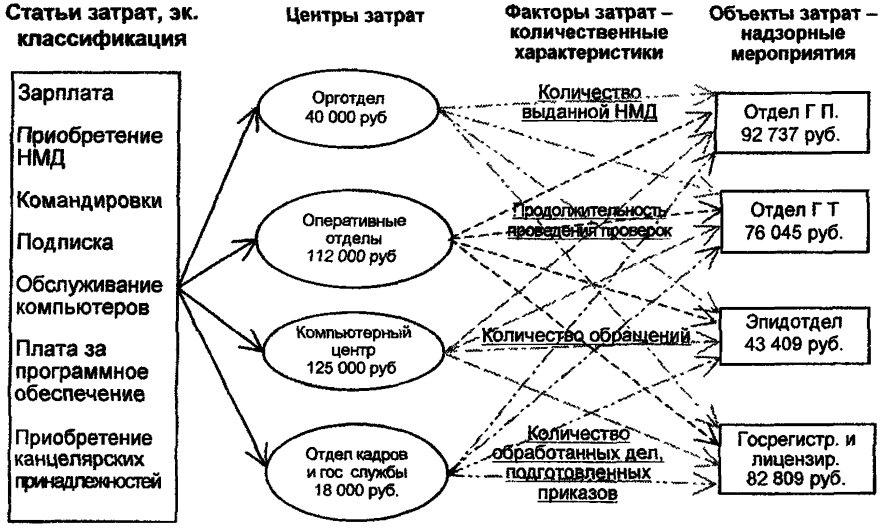

Рис. 6. Расчет затрат на осуществление видов деятельности

Современные методы расчета затрат при переходе органов и организаций Роспотребнадзора на бюджетирование, ориентированное на результат

Методические рекомендации
МР 5.1.2134—06

Редакторы Барабанова Т. Л., Максакова Е. И.
Технический редактор Ломанова Е. В.

Подписано в печать 21.11.06

Формат 60x88/16 Печ. л. 2,0

Тираж 1000 экз. Заказ 43
(1-й завод 1—500 экз.)

Федеральная служба по надзору
в сфере защиты прав потребителей и благополучия человека
127994, Москва, Вадковский пер., д. 18/20

Оригинал-макет подготовлен к печати Издательским отделом
Федерального центра гигиены и эпидемиологии Роспотребнадзора
117105, Москва, Варшавское ш., 19а
Отделение реализации, тел. 952-50-89

gost.e-ecolog.ru