



Д.С. Карагодина,
старший аналитик Центра исследования бюджетных отношений



О.В. Сизова,
старший аналитик Центра исследования бюджетных отношений

РАСЧЕТ ЗАТРАТ НА ОКАЗАНИЕ УСЛУГ В СОЦИАЛЬНОЙ СФЕРЕ

Объем финансового обеспечения выполнения государственного (муниципального) задания определяется на основе значений нормативных затрат на оказание государственных (муниципальных) услуг. Основная сложность состоит именно в первоначальном определении данной величины ввиду отсутствия в учреждениях опыта ведения управленческого учета. Рассмотрим возможные направления решения этой проблемы с учетом отраслевой специфики.

Методы расчета

Для большинства учреждений социальной сферы натуральные нормативы расходования ресурсов на оказание услуг отсутствуют (исключение составляют учреждения здравоохранения). Это не означает, что рассчитать стоимость оказания услуг в принципе невозможно, однако использование нормативного метода расчета (в терминах действующего законодательства) в большинстве случаев

затруднительно. Соответственно, можно говорить о двух оставшихся вариантах подходов к расчету:

- ✓ расчет потребности в ресурсах на оказание единицы услуги “снизу” (на одного обучающегося, одну книговыдачу и т. д.);
- ✓ распределение исторически сложившегося финансового обеспечения между оказываемыми услугами и их объемами и определение таким способом фактической стоимости оказания услуги конкретным учреждением по состоянию на определенный момент.

Конечно, первый вариант является экономически более обоснованным. Однако наличие жестких бюджетных ограничений в сочетании с частым недофинансированием учреждений (особенно на региональном и муниципальном уровне) приведут к тому, что расчетная потребность в ресурсах будет сильно превышать возможности бюджета при высоких издержках даже на непосредственный расчет.

В связи с этим, по нашему мнению, на первом этапе наиболее рациональным решением является оценка фактически сложившихся затрат учреждений с последующим постепенным переходом (возможно, даже не во всех отраслях) к нормативному методу расчета или расчету от потребности, что позволит обеспечить выравнивание финансирования однотипных учреждений.

Нормативные затраты, непосредственно связанные с оказанием государственной услуги (выполнением работы), на соответствующий финансовый год определяются по следующей формуле:

$$c_i = \frac{\bar{C}}{Q_i},$$

где: c_i — нормативные затраты, непосредственно связанные с оказанием i -й государственной услуги;

$\bar{C}$ — сумма затрат, непосредственно связанных с оказанием i -й государственной услуги в отчетных периодах;

Q_i — объем оказания i -й государственной услуги.

В сущности, при использовании данного подхода расчет нормативных затрат представляет собой нормирование исторически сложившихся расходов.

Для удобства и корректности дальнейшего использования полученных значений необходимо учитывать только расходы, носящие постоянный характер.

Предлагается не включать в расчеты затраты:

- ✓ на осуществление капитального ремонта;

- ✓ приобретение основных средств, за исключением объектов, приобретаемых на регулярной основе;
- ✓ иные затраты, осуществляемые нерегулярно и составляющие значительную часть расходов учреждения;
- ✓ бюджетные инвестиции;
- ✓ содержание движимого имущества, не отнесенного к категории особо ценного;
- ✓ финансовое обеспечение осуществления государственным (муниципальным) учреждением полномочий органа местного самоуправления по исполнению публичных обязательств, подлежащих исполнению в денежной форме.

Перечисленные расходы могут финансироваться учредителем в форме субсидий на иные цели или иных формах, предусмотренных бюджетным законодательством.

Структура затрат на оказание услуги

Структура затрат на оказание услуги в укрупненном виде довольно стабильна и включает расходы:

- ✓ на оплату труда персонала;
- ✓ приобретение материальных запасов;
- ✓ приобретение основных средств;
- ✓ приобретение услуг сторонних организаций;
- ✓ иные затраты.

Определение нормативных затрат по ряду групп затрат обладает спецификой. В общем случае планируемые затраты определяются как среднее арифметическое значение проиндексированных фактических затрат по соответствующим группам затрат за два отчетных года. При необходимости данные затраты распределяются между государственными услугами, оказываемыми одним учреждением, и общехозяйственной деятельностью пропорционально затратам на оплату труда и начисления на выплаты по оплате труда персонала, непосредственно оказывающего государственную услугу, или на основании экспертной оценки распределения затрат между услугами и общехозяйственными нуждами.

В случае если в течение двух отчетных лет расходы по отдельным группам затрат не осуществлялись, планируемые затраты по соответствующим группам затрат могут определяться исходя из ожидаемых натуральных потребностей, среднерыночных цен и т. д.

Следует учесть!

В ряде случаев затраты на оплату труда могут быть распределены напрямую, например, затраты на оплату труда профессорско-преподавательского состава в образовательных учреждениях. Зная количество часов в год на одного обучающегося в соответствии с учебным планом, а также среднюю заработную плату преподавателя в месяц и его загрузку, мы можем определить стоимость часа обучения в части затрат на оплату труда. За счет того, что учебные планы и образовательные стандарты, особенно в отношении учебных часов, соблюдаются в обязательном порядке, результаты такого расчета гарантированно будут корректными и уложатся в текущее финансовое обеспечение.

Затраты на оплату труда. Размер затрат определяется в соответствии с действующей системой оплаты труда, штатным расписанием, принятыми решениями об изменении уровня оплаты труда, а также с учетом ожидаемого распределения трудозатрат на оказание государственных (муниципальных) услуг.

Для большинства учреждений данная группа затрат является основной и составляет до 75% всех затрат учреждения. Соответственно, именно оплата труда будет составлять основу себестоимости государственной (муниципальной) услуги, а значит, к распределению данной группы затрат необходимо отнестись наиболее внимательно.

Теоретически возможно распределять трудозатраты между услугами и общехозяйственными нуждами

вплоть до уровня конкретного сотрудника, что гарантирует наименьшую математическую погрешность. Так, вся занятость конкретного работника может быть распределена между видами деятельности, в которых он участвует как на основе фотографии рабочего дня, так и на основе его собственной оценки. Распределив таким способом трудозатраты всех сотрудников, можно определить распределение фонда оплаты труда между услугами, оказываемыми учреждением.

Общехозяйственные расходы. Структура затрат на общехозяйственные нужды также более или менее стабильна и включает расходы:

- ✓ на коммунальные услуги, содержание объектов недвижимого и особо ценного движимого имущества;
- ✓ услуги связи;
- ✓ обслуживание инженерных сетей;
- ✓ оплату труда административно-управленческого персонала;
- ✓ уплату налогов, прочие расходы.

Разработка единой методологии определения нормативных затрат для нескольких отраслей и даже для всех учреждений одной отрасли невозможна. Проиллюстрируем это на примере различных видов учреждений культуры и образования.

Культура

Библиотеки. В библиотеках практически отсутствует возможность получения доходов, следовательно, субсидия на выполнение государственного задания должна покрывать все расходы учреждений. Кроме того, велика вероятность отклонения фактических значений показателей объема от плановых, что обусловлено наличием права граждан на бесплатное библиотечное обслуживание. Учреждение не может контролировать объемы предоставления услуг в случае, если по каким-либо причинам сильно растет спрос на услуги.

Театры и музеи. В театрах и музеях специфика обусловлена частичной платностью оказываемых услуг. Применительно к расчету нормативных затрат это означает, что в случае их определения исключительно за счет бюджетных средств значение может получиться минимальным и не иметь ничего общего с реальной себестоимостью услуги.

По нашему мнению, решить данную проблему можно с использованием следующей методики расчета: первичный расчет полной себестоимости единицы услуги (как за счет бюджетных средств, так и за счет средств от приносящей доход деятельности) и последующее уменьшение получившегося размера субсидии на величину расходов за счет средств от приносящей доход деятельности. Несмотря на то что такая методика усложняет процесс расчетов, в интересах учреждения показывать учредителю полную потребность в ресурсах. Так может быть снят риск дефицита ресурсов в случае резкого увеличения плановых объемов оказания услуг, фиксируемых в государственном задании.

Дома культуры. При расчете нормативных затрат важно учитывать существующие и потенциальные формы оказания услуг. Инструмент нормативных затрат в данном случае может использоваться для оценки различных альтернативных форм оказания услуги и принятия экономически обоснованного решения.

Образование и спорт

Специфика образовательных учреждений связана с жестко регламентированным образовательным процессом. Подготовка обучающихся по разным специальностям часто сильно различается по стоимости (за счет наличия индивидуальных занятий и в целом различий в учебных планах). В связи с этим усреднение до одного обучающегося представляется простым при расчетах, но некорректным в части ис-

пользования полученных значений. Более того, подготовка обучающихся разных годов обучения может существенно различаться по себестоимости, что приводит к необходимости расчета нормативных затрат на одного обучающегося одной специальности одного года обучения.

Спортивные школы также имеют ряд особенностей. Зачастую достаточно проблематично сравнивать их между собой в силу уникальности. Каждый вид спорта предполагает наличие определенной материальной базы, которая не поддается сравнению. Для хоккейных школ и школ фигурного катания обязательно наличие ледовой площадки, футбольные секции предполагают наличие открытого и (или) закрытого поля. Данные особенности предполагают различные затраты на содержание базы. Есть виды спорта, для которых характерны большие разовые затраты на оборудование, которое в дальнейшем не скоро потребует новых вложений, например гребля.

Ряд спортсменов могут числиться в конкретных школах, выступать от их имени, но при этом тренироваться на других спортивных базах. Соответственно, если в спортивной школе структура учеников такова, что многие тренируются в других местах, нормативные затраты будут крайне малы, но они не будут отражать реальной себестоимости обучения спортсменов.

Распространение лучшей практики

По результатам работ по определению нормативных затрат на оказание государственных (муниципальных) услуг может быть выявлена лучшая практика управления бюджетными ресурсами. Возможность и целесообразность распространения выявленных эффективных подходов и решений зависит от возможности их внедрения в других учреждениях и специфики конкретных учреждений. В ходе анализа необходимо сравнивать как непосредственно значения нормативных затрат (стоимость единицы услуги), так и структуру затрат на оказание государственной услуги, полученную в ходе определения нормативных затрат.

Использование инструмента нормативных затрат предполагает многогранную аналитическую работу, которая должна быть адаптирована под каждую отдельную сферу и каждый субъект РФ. Эта работа может быть основой не только для планирования объемов финансового обеспечения учреждений, но и для дальнейшего принятия управленческих решений.