

# Нормативы финансирования государственных услуг: используем опыт коммерческого сектора

**В** течение последнего десятилетия в бюджетной системе Российской Федерации произошли изменения, связанные с переходом на новую систему планирования и исполнения бюджета, при которой объем выделяемых ассигнований должен быть обусловлен результатами деятельности. На сегодняшний день законодательно закреплено лишь требование к применению нормативов затрат в отношении субсидий автономным учреждениям. Но в будущем, в связи с введением новых типов государственных и муниципальных учреждений, можно ожидать расширения практики использования расчетно-нормативных затрат.

## Законодательные основы

Бюджетный кодекс РФ (далее — БК РФ) закрепляет инструмент государственных (муниципальных) заданий в качестве основы для составления проектов бюджетов в части планирования бюджетных ассигнований на оказание государственными (муниципальными) учреждениями и иными некоммерческими организациями государственных (муниципальных) услуг (выполнение работ).

Постановлением Правительства РФ от 29 декабря 2008 г. № 1065 утвержден порядок формирования и финансового обеспечения выполнения государственного задания федеральными учреждениями. В нем указано, что финансовое обеспечение выполнения государственного задания осуществляется федеральным органом исполнительной власти (ФОИВ) с учетом расчетно-нормативных затрат на их оказание.



Необходимость применения государственного (муниципального) задания при составлении проектов бюджетов устанавливает статья 69.2 Бюджетного кодекса РФ, вступившая в силу 1 января 2009 года. Однако формирование такого сложного документа рождает большое количество различных вопросов. К примеру, нужно ли использовать при определении объемов бюджетного финансирования учреждений нормативы затрат, какова методика их расчета и т. д. Ответы на эти и другие вопросы дают эксперты **Мария Александровна ОПАРИНА**, финансовый директор ЦИБО, и **Дарья Сергеевна КАРАГОДИНА**, старший аналитик ЦИБО.

Приказом Минфина России от 22 октября 2009 г. № 105н утверждены Методические рекомендации по определению расчетно-нормативных затрат на оказание ФОИВ и (или) находящихся в их ведении федеральными государственными бюджетными учреждениями государственных услуг (выполнение работ), а также расчетно-нормативных затрат на содержание имущества федеральных государственных бюджетных учрежде-

ний. Указанный документ описывает различные пути определения расчетно-нормативных затрат. Окончательное же решение о том, как следует определять данные нормативы, остается за ФОИВ. В Методических рекомендациях используется подход, основанный на распределении затрат между «затратами на оказание услуги» и «затратами на содержание имущества».

Субъекты РФ и муниципальные образования в настоящее время мо-

гут самостоятельно принимать решения о том, использовать при определении объемов бюджетного финансирования учреждений нормативы затрат либо нет и в рамках какой методологии это следует делать.

## Для чего нужны нормативы

Считается, что внедрение нормативов затрат позволит обеспечить прозрачность механизма распределения бюджетных ресурсов, исключить случаи завышенного финансирования учреждений на основе их усреднения (выравнивания). Кроме того, основные подходы к расчету нормативов можно использовать для расчета фактической стоимости услуг по итогам прошедшего периода, для сравнения различных учреждений или близких по сути услуг. Достоверная информация о фактической стоимости услуги формирует почву для принятия обоснованных управленческих решений, направленных на повышение эффективности бюджетных расходов, и в целом выбора оптимальных моделей организации бюджетной сети, исходя из того, какие учреждения могут оказывать схожие услуги качественнее и дешевле. Таким образом, в числе возможных «плюсов» разработки и внедрения нормативов затрат можно указать:

- снижение различий в финансировании однотипных учреждений, оказывающих один вид услуг;
- оптимизация состава государственных или муниципальных учреждений и состава оказываемых ими услуг;
- выявление «застоявшихся» проблем в организации работы учреждений и формирование предложений по ее совершенствованию для комплексного устранения факторов, влекущих рост затрат;
- определение реальных потребностей в финансировании бюджетного сектора;

- налаживание в учреждениях управленческого учета<sup>1</sup>.

Кроме положительных моментов применения расчетно-нормативных затрат стоит обозначить и возможные «узкие места». Так, при анализе деятельности учреждений разработчики нормативов могут столкнуться с многообразием вариантов организации процесса оказания услуг в учреждениях одного типа; трудностями в обосновании адекватности натуральных объемов потребляемых ресурсов, коммунальных услуг и сложностью прогнозирования объемов оказания услуг в некоторых сферах. При этом для поддержания нормативов в актуальном состоянии потребуется их ежегодная корректировка, что может привести к серьезному увеличению трудозатрат работников органов исполнительной власти и учреждений.

Тем не менее предлагается исходить из того, что нормативы за-

**Введение расчетно-нормативных затрат направлено на помощь органам исполнительной власти в развитии и оптимизации бюджетной сети**

трат — это комплексные планово-экономические показатели, которые при грамотном использовании могут быть очень полезны. Введение расчетно-нормативных затрат направлено на помощь органам исполнительной власти в развитии и оптимизации бюджетной сети. Задача же властей — максимально эффективно применить данный механизм.

Рассмотрим вопрос разработки методики расчета нормативов затрат более основательно.

## Используемая терминология

Экономическая терминология в данной сфере очень разнообразна, и многие ее категории не имеют однозначных, устоявшихся определений.

Механизм нормирования «пришел» в бюджетный сектор из коммерческого сектора экономики, поэтому авторы статьи считают целесообразным заимствовать терминологию из коммерческого сектора, проведя аналогию между себестоимостью и объемом затрат на оказание государственной или муниципальной услуги.

Норматив затрат ресурсов (трудовых и материальных) — это обобщенное качественное характеристика продукции (услуги) необходимое количество затрат для производства единицы такой продукции (оказания единицы услуги). Совокупность нормативов затрат ресурсов составляет расчетную основу для определения потребности в ресурсах и служит средством контроля за их использованием. В федеральном законодательстве синонимом термина «норматив затрат ресурсов», по мнению авторов статьи, может являться термин «расчетно-нормативные затраты». Затраты — это

стоимостная оценка ресурсов, использованных в процессе оказания учреждениями государственных и муниципальных услуг. Необходимо выделить три ключевых позиции в определении затрат:

- затратами становятся ресурсы, которые были использованы **только** для осуществления учреждениями **государственных и муниципальных услуг**;
- затраты отражают именно **использование** ресурсов с целью получения конечного результата;
- затраты — это **стоимостная** оценка, призванная привести различные виды ресурсов к одной денежной форме.

Отсюда следует, что кассовые расходы (например, для приобретения материалов), закупка основных ➔

<sup>1</sup>Под «управленческим учетом» понимается деятельность по сбору и обработке информации, связанной со стоимостными и натуральными показателями оказания государственных услуг, необходимой для принятия управленческих решений в рамках бюджетного процесса.

средств или утеря ресурсов (например, в результате кражи) не будут являться затратами. С другой стороны, использование материальных запасов (например, отпуск продуктов питания на кухню) или начисление заработной платы персоналу учреждения (не дожидаясь выдачи ее на руки) будет являться затратами.

Кроме того, необходимо отметить, что само по себе возникновение затрат не является негативным фактом, поскольку взамен мы рассчитываем получить результат определенного (за-

та —услуга, а основным признаком классификации — способ отнесения затрат к этому объекту учета.

Под **объектом учета затрат** понимается объект, на который относятся планируемые или фактически возникшие затраты. В нашем случае объектами учета затрат являются услуги. При классификации затрат по способу отнесения на объект учета затраты делятся на прямые и косвенные.

**Прямые затраты** — затраты, возникновение которых непосредственно связано с объектом учета (оказа-

венных затрат следует проводить при помощи иных инструментов. Например, оптимизацию затрат на коммунальные услуги можно проводить по результатам энергетических обследований на основании Федерального закона от 23 ноября 2009 г. № 261-ФЗ «Об энергосбережении и о повышении энергетической эффективности и о внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации».

Второй уровень классификации затрат в меньшей степени влияет на достоверность определения стоимости оказываемой услуги и скорее служит для анализа конкретных статей затрат. Затраты можно классифицировать по виду ресурсов, использование которых приводит к возникновению затрат (материальные затраты, затраты на оплату труда, отчисления на социальные нужды, износ основных средств, прочие затраты), а затем по направлению использования (например, затраты на содержание и эксплуатацию оборудования) и местам возникновения затрат (подразделения учреждения).

Последним этапом будет выбор единичного объекта учета, то есть фактически выбор единицы измерения услуги как объекта учета затрат. Для этой цели необходимо определить, с чем непосредственно связано возникновение прямых затрат. Примером услуги с единственным объектом учета является оказание социальной помощи на дому, где объектом учета будет гражданин, обслуживаемый на дому.

В некоторых случаях для обеспечения достоверности учета услуги целесообразно считать суммарным объектом учета и разделять на два и более единичных объекта учета. Например, содержание пожилых граждан в домах-интернатах. В рамках оказания этой услуги для части процессов, связанных со временем пребывания и совершаемых регулярно (питание, стирка, труд палатных санитарок), единичным объектом учета можно определить койко-день. Для части процессов, совершаемых не регулярно



данного) качества, и основной задачей становится оценка затрат на достижение этого результата.

Важным этапом в процессе определения стоимости оказания услуги является классификация затрат. Классификация может иметь несколько уровней вложенности (см. рис. 1), поэтому необходимо определиться с иерархией признаков классификации. Какой же признак верхнего уровня следует выбрать для получения достоверного решения нашей задачи? Для ответа на этот вопрос сформулируем задачу: рассчитать стоимость оказания единицы услуги. Объект уче-

нием услуги). Примеры: оплата труда персонала, непосредственно занятого в процессе оказания услуги, затраты на питание.

**Косвенные затраты** — затраты, возникновение которых не имеет непосредственной связи с объектом учета. Примеры: затраты на содержание здания, на техобслуживание, оплата труда административно-управленческого и хозяйственно-обслуживающего персонала...

Нормирование косвенных затрат, по нашему мнению, при существующей системе учета представляется нецелесообразным. Оптимизацию кос-

но и связанных с нахождением гражданина на территории интерната (вывоз граждан в поликлинику, социальное и культурное обслуживание, предоставление санитарно-гигиенических принадлежностей), единичным объектом учета можно определить одного проживающего.

## Подходы к расчету нормативов

Определившись с целями и терминологией, можно приступать к формированию наиболее подходящей методики расчета нормативов. Как уже отмечалось, каждый орган исполнительной власти вправе самостоятельно устанавливать методику расчета нормативов для подведомственных ему учреждений. Остановимся на основных подходах к формированию такой методики. Поставим перед собой цель сделать методику расчета нормативов в достаточной мере формализованной, детализированной и позволяющей в результате ее применения получить достоверную информацию об объемах затрат, необходимых для качественного оказания государственной или муниципальной услуги.

В процессе формирования методики возникнут два основных вопроса, без решения которых невозможно двигаться дальше. Первый — степень унификации получаемого норматива (для каждого учреждения, для групп однородных учреждений); второй — степень детализации статей затрат и объектов учета затрат. Решение этих вопросов зависит исключительно от целей и задач, стоящих перед органами исполнительной власти при осуществлении ими своих полномочий. Можно лишь посоветовать не забывать о соотношении «затраты — ценность», означающем необходимость сопоставлять объем затрат, которые потребуются для получения и анализа информации, и ценность полученной информации<sup>2</sup>.

Определившись со степенью унификации и детализации, можно приступить к первому уровню классификации затрат, а именно определить, какие затраты будут относиться к прямым, а какие к косвенным. На этом этапе в качестве объекта учета можно использовать услугу в целом, не разбивая ее на единичные объекты учета.

Часть затрат, отнесенных к косвенным, в дальнейшем не относятся на объект учета (услугу) и рассматриваются отдельно. Их тоже можно нормировать по натуральным показателям (например, нормировать потребление расходных материалов и коммунальных услуг), но при этом следует учитывать, что выделение косвенных затрат обусловлено нецелесообразностью их нормирования на единицу оказания услуги.

Прямые затраты относятся на объект учета (услугу), и для них необходимо определить единичный объект учета. Здесь для каждой статьи прямых затрат важно ответить на вопрос: от чего зависит объем затрат по этой статье. Распределив прямые затраты по объектам (единичным объектам) учета, нетрудно определить необходимое количество затрат для оказания единицы услуги или норматив затрат ресурсов. Для этого нужно разделить общий объем затрат в части каждого объекта учета на общую количественную оценку объектов (единичных объектов) учета, в том числе на основе ретроспективных данных за два-три предыдущих года.

$$Q_{\text{пр.усл.}} = V_{\text{об.уч.}} / N_{\text{об.уч.}}, \text{ где}$$

$Q_{\text{пр.усл.}}$  — расчетно-нормативные затраты (прямые) ресурсов в денежном выражении на оказание единицы услуги;

$V_{\text{об.уч.}}$  — общий объем затрат в части объекта (единичного объекта) учета;

$N_{\text{об.уч.}}$  — количественная оценка объекта (единичного объекта) учета.

Для использования норматива затрат при расчете потребности в финансировании в части прямых затрат на оказание услуги необходимо найти сумму произведений каждого норматива затрат на количественную оценку соответствующего единичного объекта учета.

$$F_{\text{пр.усл.}} = \sum(Q_{\text{пр.усл.}} * N_{\text{об.уч.}}), \text{ где}$$

$F_{\text{пр.усл.}}$  — объем финансирования учреждения в части прямых затрат на оказание услуги.

Общий объем финансирования учреждения складывается из объема финансирования учреждения в части прямых затрат на оказание услуги и объема финансирования косвенных затрат.

$$F = F_{\text{пр.усл.}} + F_{\text{косв.}}, \text{ где}$$

$F_{\text{косв.}}$  — объем финансирования косвенных затрат.

Данный подход представляет собой оптимальное сочетание качественного результата, позволяющего провести экономически обоснованную оценку эффективности деятельности учреждений, и затраченного времени на сбор и обработку информации. Характерной особенностью подхода является однозначность распределения затрат по признаку «прямые-косвенные» для каждой госуслуги.

В заключение необходимо отметить, что подход к определению расчетно-нормативных затрат на оказание госуслуг, основанный на распределении затрат на прямые и косвенные, не является единственным возможным. В статье уже упоминалась методика, утвержденная на федеральном уровне. Любая методика имеет право на существование, важно лишь помнить, что основные подходы к формированию методики расчета нормативов должны определяться приоритетными задачами развития тех или иных сфер и отраслей. ●

<sup>2</sup> Например, затраты на приобретение канцелярских принадлежностей, моющих средств, расходы на приобретение транспортных услуг и т. п. могут составлять в структуре затрат ничтожно малую долю, в связи с чем можно не требовать особого внимания при нормировании.