

ООО «ЭКОРИС-НЭИ»

(в интересах Федерального агентства по образованию Российской Федерации)

Методы классификации и расчета затрат в системе управленческого учета в сфере науки и высшего профессионального образования

Проект: «Исследование проблем эффективного управления бюджетными средствами в сфере профессионального образования, разработка и апробация рекомендаций по внедрению современных методов финансового менеджмента в федеральных органах исполнительной власти и организациях сферы профессионального образования»

Руководитель проекта – генеральный директор ООО

«ЭКОРИС-НЭИ», к.э.н., доцент

О.К. Ястребова

Москва – 2008

СОДЕРЖАНИЕ

Основные понятия классификации затрат	3
Методы расчета затрат	7
Условный пример расчета затрат на осуществление видов деятельности ...	10

Основой системы управленческого учета является учет затрат, который заключается в сборе и группировке затрат, а затем их распределении по объектам учета, для которых требуется отдельный учет или оценка. Понятие учета затрат в рамках управленческого учета также обычно включает и методы и процедуры определения (расчета) затрат, связанных с местом возникновения затрат или, в более широком плане, с определенным видом деятельности или реализуемой программой (реализуемым проектом).

Основные понятия классификации затрат

Под **учетом затрат** понимают соотнесение затрат с объектами учета затрат.

Распределение затрат - это процесс отнесения произведенных затрат к определенным объектам затрат.

Под **затратами** понимают стоимостное выражение всех ресурсов (материальных, включая информационно-технологические, и трудовых), направленных (прямо или косвенно) на достижение конкретного результата, а также те денежные средства, которые необходимо заплатить в погашение задолженности за поставленные товары, выполненные работы, оказанные услуги, направленные на достижение заявленного результата.

Затраты фактически включают в себя как капитальные расходы бюджетной организации, так и расходы, которые направлены на предоставление конкретной государственной услуги или.

В зависимости от принадлежности к отчетным периодам различают затраты текущего финансового года и затраты планового периода. Таким образом, затраты могут включать в себя ресурсы, направляемые на выполнение поставленных целей (задач) как в течение одного финансового года (текущего финансового года), так и направляемые на достижение заявленных результатов в течение нескольких лет (текущий финансовый год и плановый период).

По своему экономическому содержанию затраты могут быть текущими или капитальными.

Текущие затраты, в большинстве случаев, непосредственно учитываются при расчете стоимости затрат, направленных на достижение конкретного результата. Текущие затраты включают в себя затраты на оплату труда работников, которые реализуют заявленные цели и результаты, начисления на оплату труда, а также другие расходы, не относящиеся к капитальным затратам, такие как затраты на приобретение материальных

запасов, оборудования, стоимость которого не превышает 1000 рублей, необходимых работ и услуг сторонних организаций.

Капитальные затраты (долгосрочные инвестиции) представляют собой затраты на создание, увеличение размеров, а также приобретение нефинансовых активов длительного пользования (свыше одного года), не предназначенных для продажи. Они состоят из затрат на приобретение машин, оборудования, прочих основных средств, необходимых для использования в деятельности Министерства, на приобретение сооружений, земельных участков и объектов природопользования.

Полные затраты (суммарные затраты; совокупные затраты) - суммарные затраты на достижение конкретного результата. Полные затраты включают: все затраты, непосредственно связанные с достижением конкретного результата, а также затраты, связанные с обеспечением процесса достижения конкретного результата, содержание администрации и другие централизованные расходы на обеспечение деятельности организации в целом.

Различают два основных типа классификации полных затрат:

- прямые и косвенные;
- постоянные, условно-постоянные и переменные.

Под **прямыми затратами** понимают затраты, которые соотносятся **непосредственно** с определенным объектом затрат (например, реализацией конкретной целевой или аналитической программы, предоставлением определенной государственной услуги, осуществлением конкретного вида деятельности, процесса, задания в рамках государственного управления, функционированием определенного структурного подразделения Министерства, его территориального управления или подведомственного учреждения), и не могут быть отнесены ни к какому другому объекту затрат.

Под **косвенными затратами** понимают затраты, которые соотносятся не с одним, а с несколькими объектами затрат, то есть направлены на реализацию ряда целевых или аналитических программ, предоставление ряда государственных услуг, осуществлением ряда видов деятельности, процессов, заданий в рамках государственного управления, функционированием ряда структурных подразделений государственного ведомства или высшего учебного заведения. В косвенных затратах выделяют административные затраты и общеведомственные (общеучрежденческие) затраты.

К **косвенным административным затратам** относятся затраты на управление объектом затрат (управление реализацией бюджетной программы, управлением процессом оказания государственной услуги и т.п.).

К **косвенным общеведомственным (общеучрежденческим) затратам** относятся затраты на обеспечение деятельности ведомства (учреждения), в рамках которого выделен объект затрат.

По уровню влияния на изменение объема оказываемых государственных услуг или полученных от реализации программы результатов затраты классифицируют на постоянные, условно-постоянные и переменные. Такая классификация затрат имеет большое значение для обоснования решений об изменении объемов государственных услуг, заявленных объемов реализации программ, корректировки заявленных целей и поставленных задач.

Под **постоянными затратами** понимают затраты, изменение которых **не связано или связано крайне слабо** с изменением масштабов деятельности ведомства или учреждения, направленной на создание или поддержание определенного объекта затрат (государственной услуги, реализацию бюджетной программы и т.п.). Примером постоянных затрат является налог на имущество организаций, арендная плата и т.п.

Переменными затратами считают затраты, изменение которых **очень тесно** связано с изменением масштабов деятельности ведомства или учреждения, направленной на создание или поддержание определенного объекта затрат (государственной услуги, реализацию бюджетной программы и т.п.). Переменные затраты изменяются пропорционально изменению объемов оказываемых государственных услуг, масштабов реализации бюджетных программ и т.п.). Примером переменных затрат являются трудозатраты основного персонала, занятого в реализации программы.

Под **условно-постоянными затратами** понимают затраты, изменение которых **достаточно тесно** связано с изменением масштабов деятельности ведомства или учреждения, направленной на создание или поддержание определенного объекта затрат (государственной услуги, реализацию бюджетной программы и т.п.), но **менее тесно, чем** у переменных затрат. Такие затраты могут быть постоянными в некотором диапазоне объемов государственных услуг или масштабов программы, а при выходе за пределы указанного диапазона становятся переменными.

Объектами учета затрат в системе управленческого учета могут быть как предмет, процесс, статьи и экономические элементы затрат, так и структурное или организационное подразделение, получатель бюджетных средств, к которому относятся затраты, требующие отдельного измерения, или другая учетная единица, по которой собираются данные о затратах и по которой измеряется стоимость процессов, программ, непрограммных мероприятий и т.п.

Под **центром затрат** понимается структурное подразделение Минобрнауки России, его подведомственная организация или ее подразделение, осуществляющие наиболее важные для управленческих целей затраты. В целях детализации затрат, усиления контроля и повышения точности калькулирования их выделяют в качестве объекта планирования и учета затрат.

Центр затрат может совпадать с организационной единицей (управлением, отделом, учреждением и т.п.) или же быть структурным подразделением в составе этой организационной единицы. Центры затрат выделяются на основе единства выполняемых операций или функций. Степень детализации центров затрат устанавливается руководством и зависит от трудоемкости ведения учета и возможностей эффективного использования получаемой информации. В управленческом учете с целью идентификации объектов затрат и центров затрат им присваиваются отдельные коды в коде счета управленческого учета.

Фактор затрат, или **элемент затрат** – составная часть полных (совокупных) затрат, например, материальные затраты, затраты на оплату труда.

Фактор формирования затрат, или **драйвер 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.

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). Факторами косвенных затрат наиболее часто выступают: рабочее время сотрудников (в пересчете на полную занятость), площадь помещений, занимаемых сотрудниками, компьютерный парк и др.

Под **местом возникновения затрат** понимают структурное подразделение, где непосредственно происходит потребление ресурсов с целью выполнения работ, осуществления услуг.

С целью эффективного осуществления всех функций управления в Минобрнауки России, подведомственной организации, учреждении сферы науки и образования выделяются центры ответственности. Главная цель выделения центров ответственности как объекта - оперативное управление и контроль за затратами в процессе осуществления основной деятельности.

Под **центром ответственности** понимают подведомственную организацию или структурное подразделение или определенный организационный участок осуществляемой деятельности, выделенный администрацией. Учет и контроль по центрам ответственности

предполагает ответственность конкретных руководителей за определенные виды затрат и показателей, т.е. каждый руководитель несет ответственность за определенную часть общей деятельности. Таким образом, центр ответственности образует такую группировку затрат, которая позволяет совместить в одном учетном процессе места возникновения затрат с ответственностью возглавляющих их руководителей, это сегмент деятельности внутри организации, во главе которого стоит ответственное лицо, принимающее решение. Для каждого центра ответственности устанавливаются права и обязанности, в которых не только предусматривается круг решаемых самостоятельно вопросов и самостоятельность в принятии управленческих решений, но и определяются границы, за пределами которых центр ответственности должен передавать информацию вышестоящему центру, либо предоставлять ее для коллегиального принятия управленческих решений.

Центры ответственности, как объекты учета затрат, могут совпадать с местом возникновения затрат или объединить несколько мест.

Методы расчета затрат

С целью получения сведений о затратах в различных аспектах их рассчитывают, применяя различные методы расчета затрат. При этом в зависимости от типов ресурсов и мероприятий, специфики результатов, требований к степени детализации и точности сведений о затратах их можно комбинировать для одного объекта затрат (одной ВЦП, одного вида государственной услуги и т.п.).

1. Расчет затрат по ресурсам применяется для расчета затрат по используемым ресурсам на единицу непосредственного результата (государственной услуги). Он считается самым простым методом расчета затрат.

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.

2. Расчет затрат по нормативам применяется в случае оказания постоянно повторяющихся видов государственных услуг, качество которых является стандартным.

Нормативный расчет затрат - это система применения стандартизированных затрат на единицу результата. Нормативные затраты принимаются за базу для сравнительного анализа, т.к. относительно этой величины могут быть измерены реальные затраты.

3. Расчет затрат на выполнение заданий применяется в случае, когда учреждения реализуют государственные услуги по особым заданиям, каждое из которых характеризуется различными объемами прямых и косвенных затрат. При использовании данного метода под объектом затрат понимают задание (работу или заказ). Обычно задания имеют значительные объемы, а также четкие сроки начала и окончания их реализации.

4. Расчет затрат на осуществление процессов основан на выборе в качестве объекта затрат определенной государственной услуги. Учреждение или его структурное подразделение рассматривается как производитель государственной услуги.

В учреждении выделяют структурные единицы – центры затрат, – осуществляемая деятельность которых используется либо для оказания самой бюджетной услуги, либо в качестве одной из составляющих обеспечения деятельности других структурных подразделений организации.

Каждый центр затрат рассчитывает свои затраты, распределяя их между теми видами деятельности, которые он осуществляет, а также рассчитывает стоимость единиц этих видов деятельности.

В конце каждого отчетного периода центр затрат готовит отчет о своих затратах, объемах деятельности, обусловивших эти затраты и объемах деятельности, которые не завершены на отчетную дату. Незавершенные объемы деятельности на начало и конец отчетного периода пересчитывают в условно законченные единицы.

При переходе вида деятельности, который является составляющей обеспечения деятельности других структурных подразделений, этим подразделениям, его стоимость также переносится и включается в стоимость государственной услуги.

Главное различие между **расчетом затрат на осуществление процесса** и **расчетом затрат на выполнение задания** заключается в порядке группировки затрат. В первом случае затраты группируются в группы затрат на уровне всего учреждения, а затем распределяются по единицам калькуляции затрат, а во втором случае затраты сначала относятся на единицы калькуляции затрат, а затем группируются на уровне всего учреждения.

Кроме того, эти методы применяют в отношении различного количества произведенных государственных услуг. Расчет затрат на выполнение заданий обычно используется в тех ситуациях, когда число таких единиц небольшое, сами они

неоднородны, а затраты на единицу результата достаточно высоки. Расчет затрат на осуществление процессов применяется в тех случаях, когда число производимых единиц велико, все единицы однородны и их удельная стоимость невелика.

5. Расчет затрат на осуществление видов деятельности (функциональный метод, функционально-стоимостной анализ) основан на предпосылке, что у организации имеется определенный объем ресурсов, который позволяет выполнять возложенные на нее функции. Эти ресурсы распределяются по функциям пропорционально факторам затрат. Затраты по каждой функции относят на объект затрат, в качестве которого могут выступать программа, подпрограмма, задание, вид работ и т.п. Преимущества функционального метода особенно очевидны в случае, когда организация реализует несколько программ, подпрограмм, выполняет широкий спектр заданий и различные виды работ.

Зная причину возникновения определенных косвенных затрат, можно обоснованно отнести их на стоимость реализации отдельной программы, подпрограммы, государственной услуги, задания, вида работ и т.п. Поэтому для каждого вида косвенных затрат необходимо, прежде всего, точно определить драйвер затрат.

Подход к распределению косвенных затрат, предусмотренный функциональным методом, позволяет с большей точностью распределять косвенные затраты, а следовательно, объективней исчислять затраты на реализацию программы, подпрограммы, задания, и т.п. Применение этого метода позволяет оценить, каким образом в процессе осуществления того или иного вида деятельности происходит использование имеющихся ресурсов, и выявить соотношение затрат с полученными результатами.

Следует учитывать, что требования к точности оценки затрат оказывают значительное влияние на степень детализации видов деятельности. Чем выше требования к точности оценки затрат, тем подробнее должна быть представлена детализация видов деятельности. И наоборот, с увеличением детализации учета затрат по видам деятельности усложняется модель расчета затрат.

Применение данного метода является достаточно трудоемким процессом, поэтому экономическая целесообразность его применения должна быть обоснована.

Расчет затрат с применением функционального метода осуществляется в следующем порядке.

Таблица 1. Порядок расчета затрат на осуществление видов деятельности

Оценка ресурсов	Оценка процессов	Оценка	стоимости
-----------------	------------------	--------	-----------

		объекта затрат
Выявление ресурсов	Определение необходимых операций	Перенесение стоимости процесса на объект затрат
Расчет стоимости единицы ресурсов	Распределение ресурсов по операциям пропорционально факторам затрат	
	Расчет стоимости операции	
	Выделение процессов	
	Перенесение стоимости операций на процессы	

Условный пример расчета затрат на осуществление видов деятельности

На экономическом факультете университета решено внедрить расчет затрат на осуществление различных видов деятельности, т.е. на обучение студентов на следующих четырех кафедрах:

- бухгалтерского учета;
- экономической теории;
- эконометрики;
- прикладной математики.

Виды деятельности по обучению студентов на указанных четырех кафедрах выступают в качестве *объектов затрат*. Имеется следующая исходная информация о затратах в разрезе статей экономической классификации (Табл. 2.).

Таблица 2. Затраты факультета в разрезе статей экономической классификации

Элементы затрат	Сумма, тыс. руб.
Зарплата сотрудников библиотеки	20 000
Зарплата преподавателей кафедры «бухгалтерский учет»	15 000
Зарплата преподавателей кафедры «экономическая теория»	15 000

Зарплата преподавателей кафедры «эконометрика»	16 000
Зарплата преподавателей кафедры «прикладная математика»	16 000
Зарплата прочих преподавателей	35 000
Зарплата сотрудников приемной комиссии	10 000
Приобретение книг для библиотеки	15 000
Приобретение канцелярских принадлежностей, в т.ч.:	13 000
– для библиотеки	5 000
– для приемной комиссии	8 000
Командировки преподавателей	12 000
Подписка на издания для преподавателей	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

Шаг 1. Определяются следующие виды деятельности, совокупность которых обеспечивает функционирование экономического факультета:

- библиотечное обслуживание;
- учебный процесс;
- компьютерная поддержка;
- прием вступительных экзаменов.

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

- библиотека,
- учебная часть,
- компьютерный центр,
- приемная комиссия.

Шаг 2. Затраты, сгруппированные по статьям экономической классификации, распределяются между центрами затрат на основе данных Главной бухгалтерской книги (Табл. 3).

Таблица 3. Распределение затрат факультета по экономической классификации между центрами затрат, тыс. руб.

Затраты по экономической классификации	Всего	В т.ч. центры затрат			
		Библиотека	Учебная часть	Компьютерный центр	Приемная комиссия
Зарплата сотрудников библиотеки	20 000	20 000			
Зарплата преподавателей кафедры «бухгалтерский учет»	15 000		15 000		
Зарплата преподавателей кафедры «экономическая теория»	15 000		15 000		
Зарплата преподавателей кафедры «эконометрика»	16 000		16 000		
Зарплата преподавателей кафедры «прикладная математика»	16 000		16 000		
Зарплата прочих преподавателей	35 000		35 000		
Зарплата сотрудников приемной комиссии	10 000				10 000
Приобретение книг для библиотеки	15 000	15 000			
Приобретение канцелярских принадлежностей, в т.ч.:	13 000	5 000			8 000
– для библиотеки	5 000	5 000			
– для приемной комиссии	8 000				8 000
Командировки	12 000		12 000		

Затраты по экономической классификации	Всего	В т.ч. центры затрат			
		Библиотека	Учебная часть	Компьютерный центр	Приемная комиссия
преподавателей					
Подписка на издания для преподавателей	3 000		3 000		
Затраты на обслуживание компьютеров (включая зарплату ИТ-специалистов)	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

Шаг 3. Определяются количественные характеристики драйверов затрат для каждого центра затрат (Табл. 4).

Таблица 4. Драйверы затрат по центрам затрат

Центр затрат	Драйвер затрат / количественная характеристика
Библиотека	Количество выданных книг – шт.
Учебная часть	Продолжительность занятий – час.
Компьютерный центр	Количество обращений – ед.
Приемная комиссия	Количество обработанных дел абитуриентов – шт.

Шаг 4. Драйверы затрат распределяются между объектами затрат.

На основе данных анкетирования, табелей учета рабочего времени и других форм управленческого учета и отчетности была собрана следующая информация о

количественных характеристиках факторов затрат и их распределении между объектами затрат (Табл. 5).

Таблица 5. Распределение драйверов затрат между объектами затрат, абсолютные показатели

Количественные характеристики и факторов затрат	Распределение драйверов затрат между объектами затрат				
	Всего	Обучение на кафедре бухгалтерского учета	Обучение на кафедре экономической теории	Обучение на кафедре эконометрики	Обучение на кафедре прикладной математики
Количество выданных книг, шт.	1 000	250	500	50	200
Продолжительность занятий, час.	10 000	2 500	3 000	1 000	3 500
Количество обращений в компьютерный центр, ед.	110	45	15	25	25
Количество обработанных дел абитуриентов, шт.	250	50	75	25	100

Таблица 6. Распределение драйверов затрат между объектами затрат, относительные показатели

Количественные	Распределение драйверов затрат между объектами затрат, %
----------------	--

характеристики факторов затрат	Всего	Обучение на кафедре бухгалтерского учета	Обучение на кафедре экономической теории	Обучение на кафедре эконометрики	Обучение на кафедре прикладной математики
Количество выданных книг	100,0	25,0	50,0	5,0	20,0
Продолжительность занятий	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 абитуриентов	100,0	20,0	30,0	10,0	40,0

Шаг 5. Затраты, начисленные в центрах затрат, распределяются между объектами затрат. Затраты каждого центра (Табл. 5) умножаются на доли отдельных объектов затрат, рассчитанные в рамках распределения факторов затрат в относительных показателях (Табл. 6). Полученные для каждого объекта затрат данные суммируются (Табл. 7).

Таблица 7. Распределение затрат, начисленных в центрах затрат, между объектами затрат на основе факторов затрат, тыс. руб.

Центры затрат	Объекты затрат – обучение на кафедрах				
	Всего	Бухгалтерский учет	Экономическая теория	Эконометрика	Прикладная математика
Библиотека	40 000	10 000	20 000	2 000	8 000
Учебная часть	112 000	28 000	33 600	11 200	39 200
Компьютерный	125	51 136	17 045	28 409	28 409

центр	000				
Приемная комиссия	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 обучение студентов на каждой из четырех кафедр факультета.