

**Федеральное государственное бюджетное образовательное  
учреждение высшего образования  
«РОССИЙСКАЯ АКАДЕМИЯ НАРОДНОГО ХОЗЯЙСТВА  
И ГОСУДАРСТВЕННОЙ СЛУЖБЫ  
ПРИ ПРЕЗИДЕНТЕ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ»**

**Дмитриев М.Э., Крапиль В.Б., Калмыков Н.Н.**

**Разработка подходов к внедрению бюджетирования по  
видам деятельности при исполнении государственных  
функций и оказании государственных услуг**

**Москва 2019**

**Аннотация.** Административные процессы, государственные услуги, государственные расходы, управление затратами, эффективность управления, эффективность процессов, бухгалтерский учёт, управленческий учёт, расчёт себестоимости, функционально-стоимостной анализ, процессный учёт, процессное бюджетирование

Работа посвящена вопросам адаптации методов учета и бюджетирования по видам деятельности (АВС/АВВ) к практике российского государственного управления в целях повышения эффективности деятельности и использования ресурсов.

В работе рассматриваются:

степень применимости методов АВС/АВВ к российской практике государственного управления;

состояние системы учета затрат в государственном секторе и ее совместимость с требованиями АВС;

анализ органов исполнительной власти для возможной реализации пилотных проектов по внедрению АВС.

Дмитриев М.Э. главный научный сотрудник Центра публичной политики и государственного управления ИОН Российской академии народного хозяйства и государственной службы при Президенте РФ

Крапиль В.Б научный сотрудник Центра публичной политики и государственного управления ИОН Российской академии народного хозяйства и государственной службы при Президенте РФ

Калмыков Н.Н. директор Экспертно-аналитического центра Российской академии народного хозяйства и государственной службы при Президенте РФ

Данная работа подготовлена на основе материалов научно-исследовательской работы, выполненной в соответствии с Государственным заданием РАНХиГС при Президенте Российской Федерации на 2018 год

## СОДЕРЖАНИЕ

<b>ВВЕДЕНИЕ</b> .....	<b>5</b>
1 Особенности применения методов учета и планирования затрат по видам деятельности (ABC/ABB).....	7
1.1 Использование учета затрат по видам деятельности – метод ABC.....	7
1.2 Переход к процессноориентированному бюджетированию АBB.....	8
1.3 Основные объекты бюджетирования, центры ответственности.....	10
1.4 Форматы бюджета (бюджетной документации).....	12
2 Анализ применимости методов ABC/ABB к Российской практике государственного управления.....	15
2.1 Институциональные механизмы регулирования учета и отчетности в государственном секторе России.....	15
2.2. Регулирование порядка учета затрат в органах государственной власти на федеральном уровне.....	17
2.3 Отраслевое регулирование порядка учета затрат в организациях государственного сектора.....	23
2.4 Управленческое регулирование порядка учета затрат в органах государственной власти.....	25
3 Предложения по развитию нормативно-правового регулирования бюджетного процесса с учетом внедрения ABC/ABB и необходимости разграничения механизмов бюджетирования процессов и проектов.....	31
3.1 Институциональное регулирование управленческого учета.....	31
3.2 Структура и содержание нормативного регулирования порядка управленческого учета в государственном секторе.....	32
3.3 Развитие нормативного регулирования управленческого учета.....	37
4 Идентификация видов деятельности, для которых использование ABC/ABB обладает наибольшим потенциалом повышения эффективности бюджетного администрирования.....	40
<b>ЗАКЛЮЧЕНИЕ</b> .....	<b>52</b>
<b>СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ</b> .....	<b>56</b>

## ПЕРЕЧЕНЬ ОБОЗНАЧЕНИЙ И СОКРАЩЕНИЙ

В настоящей работе применяют следующие термины с соответствующими определениями:

ГАС «Управление»	-	Государственная автоматизированная информационная система «Управление»
ГИС "Электронный бюджет"	-	Государственная интегрированная информационная система управления общественными финансами "Электронный бюджет"
ДОГМ	-	Департаментом образования города Москвы
КОСГУ	-	Классификация операций сектора государственного управления
ОБАС	-	Обоснование бюджетных ассигнований
СГС	-	Федеральный стандарт бухгалтерского учета для организаций государственного сектора
СГФ	-	Статистика государственных финансов
СМИ	-	Средства массовой информации
СНС	-	Система национальных счетов
ФАС	-	Федеральная Антимонопольная Служба России
ФБУ	-	Федеральное бюджетное учреждение
ФЗ		Федеральный закон
ФКУ	-	федеральные казенные учреждения
ФНС		Федеральная налоговая служба
ФОИВ	-	Федеральные органы исполнительной власти
ФТС		Федеральная транспортная служба
ЦЗН	-	Центр занятости населения
ЦФО	-	Центр финансовой ответственности
АВВ	-	Activity-based budgeting - Бюджетирование по видам деятельности
АВС	-	Activity-Based Costing - Учет (анализ) затрат по видам деятельности

## ВВЕДЕНИЕ

Данный материал посвящен проблемам адаптации методов бюджетирования по видам деятельности и проектного бюджетирования к практике российского государственного управления в целях повышения эффективности деятельности и использования ресурсов; выработка рекомендаций для их практического применения в рамках пилотных проектов. В частности, в работе рассмотрены особенности практики планирования расходов в органах государственной власти на реализацию государственных программ. Мы также анализируем подходы к нормативно-правовому регулированию бухгалтерского учета затрат в России для выявления возможностей развития нормативно-правовой базы учета и отчетности в целях внедрения метода учета и бюджетирования затрат по видам деятельности (ABC/ABB - activity-based costing и activity-based budgeting).

Особенности бюджетирования в современной российской практике государственного управления определяются двумя факторами. Во-первых, бюджетирование осуществляется постатейно и по подразделениям (ведомствам), а во-вторых, калькуляция затрат опирается на традиционные принципы бухгалтерского учёта. В сочетании с функциональной организацией управления это приводит к тому, что корректное планирование затрат на получение конкретного результата практически невозможно. Соответственно, возможности управления затратами и эффективностью деятельности в целом существенно ограничены. Текущая деятельность, связанная с исполнением действующих обязательств, охватывает подавляющую часть бюджетных расходов.

Попытка увязать расходы органов исполнительной власти и результаты их деятельности через систему мероприятий и показателей государственных программ не удалась, в том числе, из-за большого разрыва между системой показателей, на которые в абсолютном большинстве случаев оказывают влияния множество факторов, и условной сметой. В лучшем случае возможна увязка показателей со структурными подразделениями, задействованными в реализации мероприятий, направленных на их достижение.

С точки зрения управления бюджетными расходами внедрение процессного подхода предполагает внедрение методов ABC/ABB. В тех случаях, когда текущая деятельность структурируется в виде процессов, появляется возможность оценивать ресурсы, потребляемые для отдельных операций (видов деятельности) в рамках процесса. Опираясь на расчёт затрат по видам деятельности (ABC), становится возможным осуществлять и бюджетирование по видам деятельности (ABB), которое позволяет

добиться гораздо большей точности планирования и эффективности использования ресурсов. По этим причинам ABC/ABV применяется в системе госуправления целого ряда стран с высоким и средним уровнем дохода.

Отечественные нормативно-правовые акты в области бухгалтерского учета в государственном секторе не содержат требований, позволяющих учитывать прямые и накладные (косвенные) затраты в привязке к процессам и результатам деятельности, а используемая для целей бухгалтерского учета классификация затрат на прямые и косвенные не подходит для разнесения затрат по объектам учета с точки зрения их роли в отдельных процессах. Кроме того, допустимые в настоящее время методы распределения косвенных затрат опираются на данные и нормативы, определяемые экспертным путем и не учитывающие изменения в условиях деятельности организации, что не отвечает требованиям метода ABC.

В связи с этим развитие нормативно-правового регулирования бухгалтерского учета для внедрения метода ABC предполагает создание институциональных механизмов регулирования управленческого учета и разработку специальных нормативно-правовых актов в сфере бухгалтерского и управленческого учета, содержащих не только требования к учету затрат по методу ABC, но и требования к данным, процедурам и информационным системам, обеспечивающим применение указанного метода в организациях государственного сектора. В работе предложены рекомендации по развитию нормативно-правового регулирования бухгалтерского учета в государственном секторе Российской Федерации в целях внедрения метода учета затрат по видам деятельности.

В работе также рассмотрены вопросы отбора видов деятельности, для которых использование ABC/ABV обладает наибольшим потенциалом повышения эффективности бюджетного администрирования. В качестве «удобных» процессов с точки зрения бюджетирования по методу ABC/ABV возможно рассматривать, например, отдельные виды контрольно-надзорной деятельности (прежде всего, плановые проверки), а также отдельные государственные услуги, оказываемые федеральными органами исполнительной власти. Наибольшим потенциалом, с точки зрения масштаба оптимизации бюджетных расходов обладают виды деятельности органов исполнительной власти, осуществляемые сетью территориальных органов.

## **1 Особенности применения методов учета и планирования затрат по видам деятельности (ABC/ABB)**

### **1.1 Использование учета затрат по видам деятельности – метод ABC**

В российской системе государственного управления ABC/ABB никогда ранее не использовались. Одной из ключевых целей внедрения в системе государственного управления программно-целевых методов являлось повышение эффективности бюджетных расходов. Тем не менее, почти двадцатилетний опыт использования разнообразных инструментов бюджетирования, ориентированного на результат (доклады о результатах и основных направлениях деятельности, ведомственные целевые программы, проекты по реализации основных направлений деятельности Правительства РФ, государственные программы и т.д.), до сих пор не позволяет сделать однозначных выводов о наличии прямой связи между их внедрением и сокращением расходов бюджета в сочетании с улучшением социально-экономических показателей. Данное обстоятельство заставляет искать новые направления развития и пути повышения эффективности деятельности органов исполнительной власти. Одним из таких направлений является внедрение процессного подхода в системе государственного управления.

С учетом результатов, полученных в ходе предыдущих исследований [1], и результаты практического применения в методов ABC в органах исполнительной власти в рамках пилотных проектов [2, 3], нами сформулированы предложения по развитию процессноориентированного бюджетирования в рамках модернизации в системе государственного Российской Федерации.

Переход к процессной модели управления целесообразно сопровождать введением учета затрат по видам деятельности – метода ABC.

Традиционная ресурсноориентированная система учета затрат позволяет определить объем расходов по различным функциональным направлениям, однако не дает понимания, каковы конкретные затраты (какие и сколько) на достижение каждого конкретного результата. Метод учета затрат по видам деятельности ABC, опираясь на процессный подход, позволяет оценить использование ресурсов по процессно. Это открывает следующие резервы эффективности и возможности для совершенствования деятельности:

Во-первых, увидеть реальные затраты на достижение результата, поскольку процессная модель не функционирует без результата (выхода) процесса – процессы, не имеющие своего потребителя, должны быть исключены из процессной модели.

Во-вторых, ABC позволяет увидеть неиспользуемые ресурсы, которые не потребляются процессной моделью, а, следовательно, для организации открываются резервы повышения эффективности использования ресурсов.

В-третьих, попроцессный анализ затрат позволяет детализировать информацию по расходам, оценить затраты по месту их возникновения с установлением ответственности по использованию ресурсов, спрогнозировать расходы на будущие периоды, чем обеспечить лучшее бюджетирование.

Применение ABC целесообразно начинать параллельно с началом процессной оптимизации, когда проводится выделение/диагностика существующих процессов, поскольку попроцессный учет затрат позволяет определить наиболее ресурсоемкие процессы. Эти процессы следует рассматривать в качестве объектов первоочередной оптимизации, поскольку именно в них скрыты большие потери ресурсов от неоправданных действий. Симплификация и рационализация таких процессов в короткие сроки позволит добиться значительной экономии средств на единицу результата. Метод ABC позволяет сравнить процесс «до и после» оптимизации по критерию удельных затрат на единицу результата, что позволяет оценить эффективность процессной оптимизации.

## **1.2 Переход к процессноориентированному бюджетированию АВВ**

Следующим шагом после внедрения метода ABC должен стать переход к процессноориентированному бюджетированию – АВВ.

Процессноориентированный бюджет, в отличие от бюджетов ресурсно-ориентированных, является гораздо более прозрачным, поскольку способен показать все особенности процессов организации, а также позволяет рассчитать стоимостные характеристики каждого вида ресурса на отдельный процесс за определенный период времени и избежать лишних затрат, которые не создают дополнительной ценности для потребителя.

Методом бюджетирования, ориентированного на процесс является Activity Based Budgeting (АВВ) – бюджетирование на основе видов деятельности. Метод АВВ обладает целым рядом преимуществ [4]:

- возможность формирования бюджета «с нулевой базы» с точно планированием потребности в ресурсах (в том числе накладных);
- установление на бюджетный период для каждого процесса целевого значения эффективности, выраженного себестоимостью результативной единицы процесса – драйвера процесса (себестоимость одного документа, обработки одного обращения гражданина и т.д.);
- обнаружение наиболее затратных и наименее эффективных процессов;

- оценка загрузки ресурсов процессами: выявление недозагруженности и перегруженности различных ресурсов.

Идеологи АВВ Р. Купер и Р. Каплан описывают этот метод бюджетирования как обратный АВС [5]. Как только организация внедрила попроцессный учет затрат, она может использовать информацию для бюджетирования. Основное внимание при составлении бюджета по АВВ уделяется оценке нагрузки на каждый процесс и бюджетированию ресурсов, необходимых для поддержания этой нагрузки.

Для развертывания АВВ необходимы предпринять следующие шаги:

1. Установка целевых показателей на следующий период.
2. Формирование процессной модели внутри организации, позволяющей достичь запланированных результатов.
3. Расчет потребности в ресурсах по видам деятельности на основе АВС-анализа.
4. Определение фактического объема ресурсов исходя из возможностей организации.

По сути, АВВ является связующим элементом стратегического контура с оперативной деятельностью организации. Каскадирование целей через систему показателей для каждого процесса с последующей попроцессной оценкой ресурсов позволяет сделать бюджетирование максимально эффективным и сократить расходы, не участвующие в создании дополнительной ценности для потребителей.

Применение методов АВС и АВВ в связке позволяет добиться единства в описании фактических действий и планировании будущих действий. Логика АВС/АВВ предполагает, что процессная оптимизация на основе АВС ведет к корректировке бюджета на основе метода АВВ, что делает бюджетный процесс непрерывным.

Апробацию проецируемоориентированного бюджетирования целесообразно начинать с пилотных проектов бюджетирования операционных (рутинных) процессов государственного управления.

Развертывание процессного подхода в системе государственного управления предполагает несколько этапов: переход на процессную организацию деятельности; описание и оптимизация процессов; учет затрат по видам деятельности (АВС); бюджетирование по видам деятельности (АВВ). В настоящее время в рамках ряда пилотных инициатив процессная модель примеряется к деятельности государственных органов, проводится апробация методов процессной оптимизации, в том числе на базе АВС-анализа. Бюджетирование по видам деятельности – следующий шаг. Пилотные проекты ведутся по тем направлениям, где идентификация процессной деятельности не вызывает сомнений, например, для процессов в составе государственной услуги

«Содействие гражданам в поиске подходящей работы, а работодателям в подборе необходимых работников» в рамках пилотного проекта в Центре занятости населения (ЦЗН) г. Уфы.

Апробация методы процессноориентированного бюджетирования, во-первых, должна иметь базу в виде внедренного процессной модели управления, во-вторых, стать продолжением внедренной практики учета затрат по методу ABC. Поэтому пилотные проекты должны быть сфокусированы в первую очередь на операционных (рутинных) процессах для укоренения модели процессного клиентоориентированного управления, и только затем распространяться на процессы управления, в том числе в рамках проектной деятельности государственных органов различных уровней.

Вместе с этим, реформирование стратегического контура и нормативно-правовая основа разработки и реализации приоритетных национальных проектов и государственных программ должны оставлять рамки возможностей для применения методов процессноориентированного бюджетирования.

### **1.3 Основные объекты бюджетирования, центры ответственности**

Бюджеты (бюджетные формы) могут быть первичными (для низшего уровня иерархии) и сводные. Главный бюджет организации (группы организаций) будет сводом всех прочих бюджетов. Объектами, для которых составляются бюджеты, могут быть:

- организация (или группа организаций) в целом;
- подразделения в виде т.н. *Центров финансовой ответственности* (ЦФО);
- *виды деятельности* (иначе говоря бизнес-процессы);
- иными объектами могут быть группы продукции/услуг, а также проекты.

Первичные бюджеты составляются, прежде всего, для ЦФО наиболее низкого уровня, также возможно для иных важных процессов (видов деятельности). Назначение или выделение ЦФО, как операционных единиц в рамках организационной структуры бюджетизируемой организации (групп организаций) вызвано необходимостью регулирования затрат и результатов на основе оценочных показателей, ответственность за которые будут нести именно руководители этих операционных единиц.

Выделение важных видов деятельности (процессов), не относящихся к ЦФО, но для которых нужны отдельные бюджеты, может быть увязано с тем, насколько важно иметь для управленцев такую отдельную бюджетную информацию (в ходе исполнения бюджета и для анализа итогов деятельности).

Организационная структура должна включать в себя также и службы аппарата управления, в чьи обязанности и входит разработка контроль и анализ бюджета. ЦФО – это те подразделения (группы подразделений) – объекты бюджетирования, которым

назначается бюджетный план и которые отвечают за выполнение этого бюджетного плана.

Критерии выделения ЦФО для процессного представления практически вряд ли будут отличаться от традиционных – это выделение комплекса взаимосвязанных процессов, руководители которых могут целостно нести ответственность за контролируемые ими результаты, например, за затраты (центры затрат), инвестиции, за прибыль, за контроль и управления. Также возможно создание структурных подразделений и по видам деятельности, например, управления: по маркетингу, по обеспечению и ремонту, по финансам и экономическому планированию; по работе с персоналом, информационным технологиям, по инвестициям и капитальному строительству и т.п. Руководители ЦФО должны отвечать за:

- контрольные показатели бюджета (результаты деятельности, расход ресурсов и т.п.);
- ведение управленческого учёта и формирование отчётов;
- своевременность и обоснованность формирования планов (проектов бюджета).

На основе бюджетов первичных ЦФО составляются сводные бюджеты подразделений, в состав которых они входят в соответствии с иерархией подчинённости. Типичный состав иерархии уровней подчинённости ЦФО может быть таков:

- государственная программа в целом;
- мероприятия (и-или их группы) в составе государственных программ;
- ведомство (организация) в целом (министерство, служба и т.п.);
- территориальные филиалы ведомств (организаций);
- подразделения (департаменты);
- отделы в подразделениях.

Что касается проектной деятельности, то здесь возможно создание отдельных центров финансовой ответственности под целостные проекты (в рамках соответствующей организационной структурой управления таким проектом).

В рамках бюджетизируемых организаций (групп организаций) полезно формировать «Справочник по ЦФО», описывающий их иерархию (с описанием характера и методов возможной бюджетной консолидацией подчинённых подразделений).

Далее могут формироваться также иные сводные бюджеты, например, по видам деятельности (например, бюджет закупок, инвестиционный бюджет и т. д.). На этапе внедрения нового типа бюджетирования должна определяться целостная Система управления бюджетированием – то есть, полный регламент взаимодействия служб

аппарат управления и структурных подразделений, закрепляющий во внутренних нормативных актах и инструкциях обязанности подразделений на каждой стадии бюджетного процесса. Причём при организации учёта процессов по видам деятельности, эта система создаётся в привязке к структуре этих процессов. А в рамках предполагаемых государственных программ – также в привязке к сформированной структуре этих программ, ориентированных на результат.

Для процессного представления работы организации тоже целесообразно формировать справочники (базы данных) по видам деятельности (бизнес-процессам) с описанием связи процессов между собой. Для бюджетирования же государственных программ и проектов станут важны не только формальные справочники (которые технически необходимы на уровне информационных систем для ведения программ). С точки зрения необходимости использования этих материалов не только органами исполнительной, но и законодательной власти устройства современного парламентского государства, не менее важен выпуск изданий в строгой, но простой и наглядной форме, содержащих описание бюджетирования государственных программ в их совокупности. Изданий, предназначенных для парламента и широкой публики.

#### **1.4 Форматы бюджета (бюджетной документации)**

Технология формирования бюджета организации основывается на определении (в рамках вышеназванного регламента бюджетирования) основных форматов рабочих документов и отчётности, также правил их оформления. Основное внимание к разработке форматов бюджетной документации требуется, прежде всего, на этапе внедрения. Результатом бюджетного проектирования должна стать совокупность форм документов – «бюджет организации» и регламента работы с этими формами (то есть, правил по составлению, утверждению, их использованию и отчётности).

Для бюджетирования процессов по видам деятельности целесообразно провести группировку процессов так, чтобы они в некотором отношении представляли целостные комплексы. Кроме локальных бюджетов (в т.ч. по важнейшим видам деятельности) должен составляться и обычный (консолидированный), «главный бюджет». Он может включать традиционные формы, при этом возможно приближение части форм для органов власти и бюджетных организаций к формам для коммерческих организаций (имеется в виду, например, такое содержание главного бюджета: баланс активов и пассивов, отчёт о прибылях и убытках, отчёт о движении денежных средств). При том и в эту главную форму желательно ввести некие комплексно формируемые целевые индикаторы показатели, в обобщённом виде характеризующие результаты деятельности организации.

Формы первичных локальных бюджетов (ЦФО и бизнес-процессов) могут иметь разнообразный характер, а формируемые на их основе сводные форматы бюджетной документации должны определяться на основе чётко описанных принципов консолидации так, чтоб как исключить двойной счёт, так и обеспечивать полноту такого свода.

Основная цель бюджетирования процессов и проектов в рамках гос-программ — повышение управляемости административными процессами. Отсюда последовательность постановки бюджетирования такова:

- построение и анализ модели (для мероприятий, организаций, ведомств, проектов);
- формирование финансовых и бюджетных структур (организаций-мероприятий);
- определение применяемых методик;
- постановка бухгалтерского и управленческого учёта;
- выбор и настройка программного обеспечения;
- разработка бюджетных форм и положений по бюджетированию;
- комплексные курсы обучения персонала.

Важно, что ведение бюджетирования на основе процессной методики (“АВВ”), так же как и бюджетирование для государственных программ потребует особого внимания к разработке непривычных в традиционной бюджетной практике новых «целевых планово-бюджетных форм». Эти формы можно называть именно планово-бюджетными, так как они должны носить не чисто бюджетный, но гибридный характер. Ведь в них предлагается фиксировать планируемые целевые показатели бюджетной деятельности для всех бюджетных объектов. Таким образом, при подготовке к новым методам бюджетирования следует разработать и новые формы согласно перечню наиболее важных результатов по видам деятельности, а также для всех ЦФО, включая мероприятия гос-программ.

В зарубежной практике предлагают целевые показатели фиксировать в отдельных «докладах о планируемых результатах», прилагаемых к проекту бюджета (бюджетным формам), а при отчёте по бюджету включать в «доклады о достигнутых результатах». Однако с точки зрения целостности бюджета, ориентированного на результат, более корректно список ожидаемых целевых значений включать прямо в эти гибридные планово-бюджетные формы, соответственно достигнуты значения — в отчётные бюджетные формы.

В то же время в целях плавности перемен нельзя полностью порывать с традиционной бюджетной практикой, а это значит, что новые формы должны

сопровождать или же дополнять традиционные бюджетные формы сквозным образом по всем объектам бюджетирования. Для технологичности все бюджетные форматы в организации должны быть формализованы, то есть, снабжены системой реквизитов – для идентификации, а также принципами и правилами формирования, ориентированными на процессное представление. Для работы с этими форматами в организации необходим некоторый программно-методический комплекс, который позволяет работать с ними на регулярной основе. Для органов государственной власти естественным организующим центром для определения такого программно-методического комплекса может быть, например, ранее указанный Единый центр по “АВС/АВВ” при Министерстве финансов РФ.

## **2 Анализ применимости методов ABC/ABV к Российской практике государственного управления**

### **2.1 Институциональные механизмы регулирования учета и отчетности в государственном секторе России**

Функции по выработке государственной политики и нормативно-правовому регулированию, в том числе, в сфере бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности, осуществляются Минфином России на основании Постановления Правительства РФ № 329 «О Министерстве финансов Российской Федерации» [6]. В соответствии с указанным Постановлением, полномочия Минфина России включают право утверждать:

- федеральные стандарты бухгалтерского учета, в том числе стандарты, устанавливающие упрощенные способы ведения бухгалтерского учета, включая упрощенную бухгалтерскую (финансовую) отчетность, для субъектов малого предпринимательства, и в пределах компетенции Минфина России – отраслевые стандарты бухгалтерского учета;
- правила подготовки и уточнения программы разработки федеральных стандартов бухгалтерского учета;
- программу разработки федеральных стандартов бухгалтерского учета (по согласованию с Центральным банком Российской Федерации);
- требования к оформлению проектов стандартов бухгалтерского учета;
- акты о введении в действие и прекращении действия Международных стандартов финансовой отчетности и Разъяснений Международных стандартов финансовой отчетности на территории Российской Федерации;

Минфин России также отвечает за организацию экспертизы проектов стандартов бухгалтерского учета, обобщение практики применения стандартов бухгалтерского учета, утверждает состав совета по стандартам бухгалтерского учета и участвует в установленном порядке в разработке международных стандартов бухгалтерского учета.

В соответствии с Федеральным законом № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» (Федеральный закон «О бухгалтерском учете») [7] вторым органом государственного регулирования бухгалтерского учета является Центральный банк Российской Федерации, однако последний не осуществляет регулирование бухгалтерского учета в государственном секторе, и утверждаемые им нормативно-правовые акты распространяются только на коммерческие организации финансового сектора (банки, некредитные финансовые организации, страховые организации).

Саморегулируемые организации (субъекты негосударственного регулирования бухгалтерского учета) также не осуществляют регулирование бухгалтерского учета в

государственном секторе, хотя такая возможность предусмотрена Федеральным законом «О бухгалтерском учете» [7]. В соответствии со статьей 27 Федерального закона «О бухгалтерском учете» разработчиком федерального стандарта может быть любой субъект негосударственного регулирования бухгалтерского учета, однако на практике разработчиком всех действующих федеральных стандартов учета и отчетности для организаций государственного сектора, а также разработанных на дату написания настоящего отчета проектов стандартов, является Минфин России. На дату подготовки настоящего отчета саморегулируемые организации принимают участие в подготовке и экспертизе правил (стандартов) учета для организаций коммерческого сектора, но не привлекаются к разработке или экспертизе правил (стандартов) учета для организаций государственного сектора.

В соответствии со статьей 21 Федерального закона «О бухгалтерском учете» [7] к документам в области регулирования бухгалтерского учета в государственном секторе относятся федеральные и отраслевые стандарты, рекомендации в области бухгалтерского учета и стандарты экономического субъекта. При этом рекомендации в области бухгалтерского учета не являются нормативно-правовыми актами и применяются на добровольной основе, а стандарты экономического субъекта можно рассматривать как внутренние нормативные акты (нормативные акты управленческого уровня), которые утверждаются организационно-распорядительными документами организации. Разработчиком методических рекомендаций по применению федеральных стандартов учета для организаций государственного сектора также в настоящее время является только Минфин России.

Федеральный закон «О бухгалтерском учете» [7] определяет порядок разработки федеральных и отраслевых стандартов бухгалтерского учета, в соответствии с которым до утверждения Минфином России они подлежат публичному обсуждению, экспертизе и утверждению Советом по стандартам бухгалтерского учета. Порядок регулирования учета на управленческом уровне законодательно не закреплен.

В соответствии с иерархией уровней регулирования бухгалтерского учета федеральные и отраслевые стандарты не должны противоречить Федеральному закону «О бухгалтерском учете», отраслевые стандарты не должны противоречить федеральным стандартам, а рекомендации в области бухгалтерского учета и управленческие стандарты экономического субъекта не должны противоречить федеральным и отраслевым стандартам. Таким образом, на отраслевом уровне органами исполнительной власти могут устанавливаться только особенности применения федеральных стандартов в отдельных видах деятельности, а на управленческом уровне субъектом учета устанавливается

учетная политика, соответствующая федеральным и отраслевым стандартам, и подходы к управленческому учету, которые не попадают в сферу государственного регулирования.

## **2.2. Регулирование порядка учета затрат в органах государственной власти на федеральном уровне**

Основными документами, регулирующими порядок ведения бухгалтерского учета и формирования бюджетной (бухгалтерской) отчетности органами государственной власти, в том числе в части учет затрат, являются<sup>1</sup>:

- Бюджетный кодекс Российской Федерации» (Бюджетный кодекс) [8];
- Федеральный закон «О бухгалтерском учете» [7];
- Приказ Минфина России № 157н «Об утверждении Единого плана счетов бухгалтерского учета для органов государственной власти (государственных органов), органов местного самоуправления, органов управления государственными внебюджетными фондами, государственных академий наук, государственных (муниципальных) учреждений и Инструкции по его применению» (Приказ № 157н) [9];
- Приказ Минфина России № 162н «Об утверждении Плана счетов бюджетного учета и Инструкции по его применению» (Приказ № 162н) [10];
- Приказ Минфина России № 65н «Об утверждении Указаний о порядке применения бюджетной классификации Российской Федерации» (Приказ 65н) [11];
- Приказ Минфина России № 191н «Об утверждении Инструкции о порядке составления и представления годовой, квартальной и месячной отчетности об исполнении бюджетов бюджетной системы Российской Федерации» (Приказ 191н) [12];
- Федеральные стандарты бухгалтерского учета для организаций государственного сектора (СГС).

Бюджетный кодекс устанавливает общие требования к ведению бюджетного учета и формированию бюджетной отчетности. В частности, в статье 264.1 определено, что единая методология и стандарты бюджетного учета и бюджетной отчетности устанавливаются Минфином России соответствии с положениями Бюджетного кодекса, и бюджетный учет осуществляется в соответствии с планом счетов, утверждаемым Минфином России и включающим в себя бюджетную классификацию Российской

---

<sup>1</sup> В соответствии с целями и ограничениями исследования в настоящем разделе рассматриваются только те нормативно-правовые акты, которые устанавливают требования к ведению учета в органах власти; учет в подведомственных им бюджетных и автономных учреждениях осуществляется в соответствии с иными нормативно-правовыми актами Минфина России и управленческими требованиями органов власти-учредителей, что отражено в разделе отчета, посвященному управленческому уровню регулирования учета.

Федерации. Требования к бюджетной классификации определены Главой 4 Бюджетного кодекса. В частности, статья 21 определяет принципы классификации расходов бюджетов, а статья 23.1 определяет принципы классификации операций сектора государственного управления<sup>2</sup>. Именно классификация расходов и операций сектора государственного управления определяет порядок бухгалтерского учета затрат в государственном секторе, глубину аналитической структуры учета затрат, степень агрегации и детализации информации о затратах в бухгалтерской (бюджетной) отчетности. Более подробно характеристики бюджетной классификации оцениваются далее в настоящем исследовании при рассмотрении требований Приказа № 65н [11].

Федеральный закон «О бухгалтерском учете» [7], являясь главным документом верхнего уровня регулирования бухгалтерского учета как для государственного, так и для коммерческого сектора, определяет лишь общие требования к бухгалтерскому учету затрат. В частности, расходы упоминаются как один из объектов учета, однако порядок их учета определяется подзаконными нормативно-правовыми актами – приказами Минфина России.

Основным приказом Минфина России, регулирующим порядок учета затрат в государственном секторе, является Приказ № 157н [9], содержащий единый для организаций государственного сектора План счетов и инструкцию по его применению (Единый план счетов). Требования Приказа № 157н детализируются и дополняются Приказом № 162н, содержащим План счетов бюджетного учета (План счетов) и инструкцию по его применению, которым руководствуются органы власти и подведомственные им казенные учреждения.

Классификация расходов бюджета представляет собой группировку расходов бюджетов бюджетной системы Российской Федерации, которая отражает направления расходования бюджетных средств на выполнение федеральными органами государственной власти, органами государственной власти субъектов Российской Федерации, органами местного самоуправления (муниципальными органами) и органами управления государственных внебюджетных фондов основных функций, решение социально-экономических задач.

Целевые статьи расходов бюджетов обеспечивают привязку бюджетных ассигнований к государственным (муниципальным) программам, и (или) не включенным в государственные (муниципальные) программы направлениям деятельности

---

<sup>2</sup> Термины «затраты» и «расходы» наделяются различным смыслом в экономической литературе, однако в бюджетном и бухгалтерском законодательстве они чаще всего используются как схожие или идентичные понятия. В связи с этим в настоящем исследовании термины «затраты» и «расходы» употребляются как синонимы для обозначения использованных и (или) выбывших ресурсов организации в процессе производства продукции, выполнения работ, оказания услуг.

государственных органов, органов управления государственными внебюджетными фондами, органов местного самоуправления (муниципальных органов), органов местной администрации, наиболее значимых учреждений науки, образования, культуры и здравоохранения, указанных в ведомственной структуре расходов соответствующего бюджета, и (или) к расходным обязательствам, подлежащим исполнению за счет средств соответствующих бюджетов в разрезе программно-целевых и проектных показателей. В связи со значительным количеством государственных программ в настоящем исследовании не приводится их перечень и классификационные признаки, используемые в целях регистрации информации о расходах в разрезе программ. Актуальный перечень программ содержится в Федеральном законе «О федеральном бюджете» [13] на соответствующий год и плановый период, а классификационные признаки – в Приказе № 65н [11].

Виды расходов детализируют направления финансового обеспечения расходов государственных органов, органов управления государственными внебюджетными фондами, органов местного самоуправления, органов местной администрации, казенных учреждений, иных организаций, осуществляющих полномочия получателей бюджетных средств (далее - расходы бюджетов бюджетной системы Российской Федерации), по целевым статьям классификации расходов, а также расходы государственных (муниципальных) бюджетных и автономных учреждений (далее - расходы государственных (муниципальных) учреждений).

Таким образом, комбинация кода классификации расходов бюджетов, кода целевой статьи расходов бюджетов и кода вида расходов используется при формировании планового бюджета органов государственной власти, в том числе при составлении планов закупок, а также при отражении фактических расходов и совершении платежей (при указании назначения платежа в платежном поручении), что позволяет управлять бюджетным процессом и контролировать исполнение бюджета в достаточно для этого детализации.

Необходимо отметить, что затраты органа власти, которые не относятся на себестоимость продукта (работы, услуги), подлежат отражению напрямую на счетах финансового результата как расходы отчетного периода или как уменьшение доходов отчетного периода. Например, в соответствии с Приказом № 162н не относятся на себестоимость и отражаются на счетах финансового результата расходы в сумме начисленных налогов и сборов, некоторые виды субсидий и трансфертов, суммы амортизации по выбывающим объектам нефинансовых активов, суммы списаний материальных запасов в пределах норм естественной убыли, суммы пожертвований и ряд

других расходов. В связи с тем, что анализ нормативно-правовой базы учета затрат осуществляется для областей, в которых возможно применение метода ABC, порядок учета затрат отчетного периода, не включаемых в себестоимость продукта (работы, услуги), в настоящем исследовании не рассматривается.

Как показано ранее, группировка затрат по счетам учета осуществляется по видам расходов в разрезе групп: прямые, накладные (косвенные), общехозяйственные и издержки обращения. При этом к расходам, связанным с изготовлением продукции (выполнением работ, оказанием услуг), относятся только прямые и накладные расходы.

К прямым расходам, согласно российскому законодательству, относятся те расходы, которые непосредственно связаны с производством (выполнением, оказанием) конкретного (единственного) вида продукции, работ, услуг. К прямым расходам относятся заработная плата и начисления на нее, стоимость материальных запасов, необходимых для производства, амортизация оборудования, непосредственно использованная для производства и другие аналогичные затраты, которые могут быть отнесены на конкретный (единственный) вид продукции, работ, услуг. В связи с этим прямые затраты непосредственно относятся на себестоимость изготовления единицы готовой продукции, выполнения работы, оказания услуги.

Накладные расходы не имеют явной связи с конкретным видом продукции, работы или услуги. К таким расходам в соответствии с Приказом № 157н [9] относятся затраты на содержание и эксплуатацию имущества, обслуживание производства, обучение и повышение квалификации сотрудников, расходы на коммунальные услуги и другие подобные расходы. В связи с этим накладные расходы подлежат распределению, которое производится одним из способов: пропорционально прямым затратам по оплате труда, материальным затратам, иным прямым затратам, объему выручки от реализации продукции (работ, услуг), иному показателю, характеризующему результаты деятельности субъекта учета.

Учреждение организует учет затрат по экономическим элементам и по статьям калькуляции (в зависимости от отраслевых особенностей), по способу включения в себестоимость (прямые и накладные), по связи с технико-экономическими факторами (условно-постоянные и условно-переменные (накладные) с целью нормирования, определения лимитов расходов и так далее).

Выбор способа калькуляции себестоимости единицы продукции (объема работы, услуги) и базы распределения накладных расходов между объектами калькуляции осуществляется учреждением самостоятельно или органом, осуществляющим функции и полномочия учредителя исходя из принципа соответствия затрат на ведение учета

выгодам от использования информации, то есть таким образом, чтобы оптимизировать степень полезности учетных данных для целей управления при допустимом уровне трудоемкости учетных процедур.

Общехозяйственные расходы учреждения, произведенные за отчетный период, распределяются на себестоимость реализованной готовой продукции, оказанных работ, услуг, а в части не распределяемых расходов – на увеличение расходов текущего финансового года. В общехозяйственные расходы включаются расходы, произведенные для целей управления, обслуживания и организации производства, необходимые для обеспечения деятельности субъекта учета в целом. В их число, например, входит заработная плата управленческого персонала и начисления на нее.

Расходы, произведенные субъектом учета в результате реализации продукции (работ, услуг), в том числе в процессе продвижения продукции (работ, услуг), в соответствии с требованиями Минфина России относятся к издержкам обращения. К таким расходам относятся, например, транспортные расходы, расходы на рекламу.

Аналитический учет по счетам учета затрат ведется в разрезе видов производимой продукции, выполняемых работ, услуг по видам (кодам, при их наличии) расходов. В рамках формирования учетной политики субъект учета вправе с учетом требований законодательства Российской Федерации, органов, осуществляющих функции и полномочия учредителя, налогового законодательства Российской Федерации по раскрытию информации о затратах на изготовление готовой продукции, выполнение работ, услуг устанавливать в составе Плана счетов дополнительные аналитические коды видов синтетического счета объекта учета.

Дальнейшая детализация затрат осуществляется при помощи аналитического кода операции, который указывается при отражении расходов субъекта учета в 24-26 разрядах номера счета в соответствии с КОСГУ. Применение кодов КОСГУ при ведении учета и отчетности позволяет классифицировать операции по их экономическому содержанию в соответствии с международными стандартами СНС и СГФ.

Необходимо отметить, что в соответствии с Приказом № 191н орган власти (учредитель, распорядитель бюджетных средств) также отвечает за формирование сводной бухгалтерской отчетности подведомственных бюджетных и автономных учреждений, которые ведут бухгалтерский учет в соответствии с Приказом Минфина России от 25.03.2011 № 33н «Об утверждении Инструкции о порядке составления, представления годовой, квартальной бухгалтерской отчетности государственных (муниципальных) бюджетных и автономных учреждений» (Приказ № 33н) [14]. В соответствии с Приказом № 33н в состав Пояснительной записки к бухгалтерской

отчетности включаются Сведения о результатах учреждения по исполнению государственного (муниципального) задания (ф. 0503762), которые должны раскрывать информацию о фактическом количестве и стоимости оказанных государственных (муниципальных) услуг (работ) в детализации, соответствующей детализации государственного (муниципального) задания, то есть отдельно по каждой услуге. По сути это единственная форма в составе бухгалтерской отчетности, которая позволяет оценить затраты на выполнение отдельных работ (оказание отдельных услуг), однако, по данным авторов исследования, управленческий учет затрат в разрезе отдельных услуг осуществляется редко, и субъекты отчетности зачастую приводят в указанной форме фактические данные, равные плановым данным государственного (муниципального) задания, то есть заполняют указанную форму не по данным бухгалтерского (управленческого) учета<sup>3</sup>.

Таким образом, бюджетная отчетность органа власти и сводная бухгалтерская отчетность по периметру подведомственных ему учреждений ограничена глубиной аналитики бюджетной классификации и Плана счетов. В связи с тем, что качество учета и отчетности сильно варьируется в зависимости от культуры учета и квалификации бухгалтерского персонала, бюджетная и бухгалтерская отчетность не всегда является достоверным источником информации о фактических затратах субъекта отчетности в необходимой для принятия управленческих решений аналитике, в том числе в разрезе выполненных работ (оказанных услуг).

Завершая обзор регулирования бухгалтерского учета затрат на федеральном уровне, кратко охарактеризуем требования к учету затрат, содержащихся в федеральных стандартах бухгалтерского учета для организаций государственного сектора. Во вступивших в силу на дату формирования настоящего отчета СГС «Основные средства» [15] и «Аренда» [16] содержатся общие требования к признанию затрат, например, в связи с созданием (приобретением) объектов нефинансовых активов, осуществлением расходов на арендную плату по договорам аренды нефинансовых активов. В проектах СГС «Запасы» [17], «Затраты по заимствованиям» [18] и «Выплаты персоналу» [19] содержатся требования к учету расходов на приобретение товарно-материальных ценностей, по обслуживанию кредитов и займов, расходов на оплату труда. Во всех перечисленных

---

<sup>3</sup> Одним из исключений являются учреждения сферы образования, поскольку перечень оказываемых ими услуг совпадает с детализацией услуг, предусмотренной бюджетной классификацией (в первых четырех знаках Плана счетов, содержащих код подраздела бюджетной классификации, выделяется дошкольное образование, общее образование, дополнительное образование, высшее образование и другие виды образования, которые выделяются в государственном (муниципальном) задании образовательных учреждений). В большинстве же случаев на один код подраздела бюджетной классификации относится более одного вида услуг, и ведение учета в разрезе услуг требует детализации аналитики бухгалтерского учета.

случаях СГС и проекты СГС определяют отражаемые объекты учета, правила их оценки (величину отражаемых сумм расходов и соответствующее изменение активов и обязательств), порядок отражения объектов учета в бухгалтерской отчетности. Таким образом, требования СГС не выходят за пределы корреспонденции счетов бухгалтерского учета, не содержат требований к аналитике и не определяют порядок учета и распределения затрат.

### **2.3 Отраслевое регулирование порядка учета затрат в организациях государственного сектора**

Отраслевые методики калькуляции затрат (себестоимости) разрабатываются и утверждаются приказами и постановлениями профильных органов государственной власти для организаций соответствующих отраслей в целях уточнения и разъяснения требований нормативно-правовых актов федерального уровня. К таким документам, например, относятся «Методические рекомендации по бухгалтерскому учету затрат на производство и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) в сельскохозяйственных организациях» [20] и «Методические рекомендации по бухгалтерскому учету затрат и выхода продукции в растениеводстве» [21], утвержденные Минсельхозом России, «Методические рекомендации по вопросам планирования и учета затрат на производство и реализацию продукции (работ, услуг) на полиграфических предприятиях» [22], утвержденные Минпромторгом России; «Методические положения по планированию, учету затрат на производство и реализацию продукции (работ, услуг) и калькулированию себестоимости продукции (работ и услуг) на предприятиях химического комплекса» [23], утвержденные Минпромнауки России; «Методика планирования, учета и калькулирования себестоимости услуг жилищно-коммунального хозяйства» [24], утвержденная Госстроем России и ряд аналогичных документов. Некоторые из перечисленных документов официально опубликованы не были и потому их правовой статус не определен, а некоторые к настоящему времени уже устарели, однако все они в той или иной степени применяются на практике в отсутствие иных отраслевых правил и рекомендаций.

В большинстве отраслевых методических рекомендаций указано, что они предназначены для применения на предприятиях и в организациях соответствующей отрасли вне зависимости от форм собственности и подчиненности, но поскольку соответствующая отраслевая деятельность осуществляется, как правило, организациями коммерческого сектора, то основными пользователями указанных методик являются именно отраслевые организации коммерческого сектора, а не сами издающие рекомендации органы власти или подведомственные им учреждения.

Примером наиболее проработанного нормативно-правового документа, определяющего отраслевой порядок учета затрат по нашему мнению, являются «Методические положения по планированию, учету затрат на производство и реализацию продукции (работ, услуг) и калькулированию себестоимости продукции (работ и услуг) на предприятиях химического комплекса», утвержденные Минпромнауки России (Методические положения). В указанных Методических положениях определены:

- состав затрат, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг) и состав затрат, которые не связаны с производством и реализацией, но должны быть отражены в фактической себестоимости продукции;
- подходы к классификации затрат, относимых на производство и реализацию, в том числе возможность их деления по экономическому содержанию и по статьям калькуляции, по видам расходов, по местам их возникновения, по способу отнесения затрат на себестоимость, по характеру участия в производственном процессе, по зависимости от объема производства;
- подходы к планированию и расчету производственных затрат и требования к организации и технике управленческого учета, включая требования к автоматизированным информационным системам;
- методы калькулирования себестоимости и правила распределения косвенных расходов между разными видами продукции (базы распределения), включая описание метода калькулирования затрат по неполной номенклатуре («директ-костинг») и метода калькулирования затрат на базе сокращенных затрат.

Особое внимание в отмеченном документе уделено применению метода «директ-костинг» как современного и эффективного метода управления затратами. При этом в Методических положениях приведены варианты внедрения метода «директ-костинг», примеры расчета затрат и типовые формы для расчета фактических затрат и плановых калькуляций.

Другим примером отраслевого нормативно-правового документа, который популяризирует апробированные методики управленческого учета, являются «Методические рекомендации по разработке учетной политики в сельскохозяйственных организациях» [25], утвержденные Минсельхозом России». В них описана не только методика ведения управленческого учета по методу «директ-костинг» но также методика ведения управленческого учета по методу «стандарт-костинг», и в обоих случаях предложены формы управленческой отчетности для раскрытия информации о затратах, рассчитанных с использованием каждого метода, адаптированные для целей сельскохозяйственных организаций.

Таким образом, сам факт существования и содержание подобных отраслевых нормативно-правовых документов свидетельствуют о востребованности стандартизированной методической базы для создания современных механизмов управления затратами на отраслевом уровне и о возможности формирования аналогичных рекомендаций по внедрению современных методов учета затрат, в том числе метода Activity-Based Costing, специально для организаций государственного сектора.

#### **2.4 Управленческое регулирование порядка учета затрат в органах государственной власти**

В данном материале под управленческим уровнем регулирования учета затрат мы понимаем нормативно-правовые документы органов государственной власти, регламентирующие вопросы классификации и учета затрат в самом органе власти и (или) подведомственных ему учреждениях в более глубокой детализации, чем это предусмотрено требованиями федерального и (или) отраслевого уровня.

Документами, регулирующими вопросы классификации затрат, являются приказы, устанавливающие порядок определения нормативных затрат на выполнение работ бюджетными и автономными учреждениями, требования к определению нормативных затрат на оказание государственных (муниципальных) услуг, применяемых при расчете объема субсидии на финансовое обеспечение выполнения государственного (муниципального) задания, а также приказы о порядке определении планы (цены) услуг, оказываемой подведомственными учреждениями.

Приказы органов власти о порядке определения нормативных затрат основаны на требованиях пункта 4 статьи 69.2 Бюджетного кодекса, в соответствии с которыми объем финансового обеспечения выполнения государственного (муниципального) задания рассчитывается на основании нормативных затрат, утверждаемых в порядке, установленном соответствующим органом власти. При разработке таких приказов органы власти также руководствуются методическими рекомендациями Минфина России, например, письмом Минфина России № 02-01-09/28324 от 18.05.2015. [26]

Приказы органов власти о требованиях и порядке определения нормативных затрат непосредственно не регулируют учет затрат, но содержат перечень (классификацию) затрат, непосредственно связанных с оказанием услуги и включаемых в базовый норматив, а также перечень общехозяйственных затрат, которые учитываются при расчете базового норматива. Таким образом устанавливается связь между учетом и планированием затрат на уровне их классификации и глубины аналитического учета затрат.

Приказы об утверждении порядка определения платы за оказание услуг устанавливают классификацию затрат, которые учитываются при расчете цены услуги, на прямые и накладные, а также перечень затрат каждого вида. Например, в соответствии с Приказом Департамента здравоохранения г. Москвы от 14 декабря 2011 г. № 1743 [27] цена на платную услугу устанавливается в первую очередь на основании анализа фактических, расчетных и прогнозных затрат учреждения. Затраты учреждения на оказание платной услуги также распределяются на затраты, непосредственно связанные с оказанием платной услуги, и затраты, необходимые для обеспечения деятельности учреждения в целом, но не используемые непосредственно в процессе оказания платной услуги.

Рассмотренные примеры свидетельствуют о том, что классификации затрат, используемые органами власти и подведомственными учреждениями для нормирования затрат и определения цен на платные услуги, соответствуют классификации затрат, утвержденной приказами Минфина России и применяемой для ведения бухгалтерского учета, что обеспечивает сквозную связь между планированием затрат и их учетом.

Документами, детализирующими федеральные и отраслевые требования к бухгалтерскому учету затрат, как правило, являются единые для группы организаций, подотчетных одному органу власти, учетные политики и методические рекомендации по ведению учета. В большинстве случаев учетные политики органов власти и подведомственных учреждений лишь почти буквально повторяют требования приказов Минфина России. Это связано с тем, что инструкции по ведению учета и применению Плана счетов, в отличие от международных стандартов, почти не содержат альтернативных вариантов ведения учета и не предусматривают выбора организацией тех или иных методов учета в зависимости от особенностей деятельности.

Однако если руководство органа власти-учредителя (распорядителя бюджетных средств) подходит к созданию таких документов не формально, то в методологии учета и типовой учетной политике должны быть детализированы требования Минфина России с учетом специфики деятельности подведомственных учреждений и особенностей используемых ими информационных систем. В этом случае в подобных документах, определяются способ калькуляции единицы продукции (объема работы, услуги), база распределения накладных и общехозяйственных расходов, а также рассматриваются сложные или неоднозначные вопросы учета затрат, возникающих в ходе хозяйственной деятельности. Очевидно, что наличие и применение таких документов способствует правильному отнесению и распределению различных видов расходов на работы (услуги) и повышает контроль за правильностью формирования себестоимости.

Примером тщательно проработанной методологии учета на управленческом уровне регулирования являются документы, разработанные Департаментом образования города Москвы (ДОГМ). ДОГМ были утверждены типовые учетные политики для подведомственных государственных казенных, бюджетных и автономных учреждений [28]. Кроме того, ДОГМ были подготовлены методические рекомендации<sup>4</sup> по организации и ведению бюджетного (бухгалтерского), налогового учета, формированию бюджетной (бухгалтерской) и налоговой отчетности подведомственных учреждений (далее весь пакет документов – Учетные политики и методические рекомендации ДОГМ). Учетные политики и методические рекомендации ДОГМ вместе с приложениями насчитывают около тысячи страниц, в том числе более ста страниц, посвященных вопросам учета затрат и формирования себестоимости, поэтому в рамках настоящего исследования кратко освещены только те положения Учетных политик и методических рекомендаций ДОГМ, которые не повторяют требования Минфина России в отношении порядка учета затрат, а развивают и детализируют их.

Во-первых, Учетные политики и методические рекомендации ДОГМ предлагают схему отнесения затрат по оказываемым образовательным услугам к прямым, накладным и общехозяйственным, а также определяют их принадлежность к различным видам образовательных услуг. Как отмечено ранее в настоящем исследовании, отдельный учет расходов по формированию себестоимости оказываемых учреждением работ, услуг в сфере образования в отличие от многих других сфер государственных услуг исторически осуществляется по группам видов оказываемых услуг (общее образование, дошкольное образование, профессиональное образование и другие), что в значительной степени упрощает ведение бухгалтерского учета и способствует повышению качества учетных данных.

Во-вторых, Учетные политики и методические рекомендации ДОГМ описывают варианты распределения накладных и общехозяйственных расходов по видам образовательных услуг, а подведомственное учреждение должно закрепить выбранный порядок распределения в учетной политике.

Учреждение может вести учет по группам услуг или в большей детализации – по видам услуг, но при принятии учреждением решения формировать себестоимость услуг и работ не по группам (например, платные образовательные услуги), а по видам и подвидам услуг (например, по каждому кружку и секции), трудоемкость учета затрат возрастет в связи с необходимостью обеспечить четкий учет прямых расходов для их

---

<sup>4</sup> Методические рекомендации ДОГМ официально опубликованы не были, но, по данным авторов исследования, они были распространены среди учреждений образования г. Москвы и используются на практике при ведении учета.

отнесения на конкретный вид (подвид) услуг, а также в связи со сложностью распределения накладных расходов между видами (подвидами) услуг (кружками и секциями) и необходимостью определения множественного количества коэффициентов распределения общехозяйственных расходов по каждому виду (подвиду) услуг (по каждому кружку и секции).

Для формирования аналитической информации по видам расходам, входящим в себестоимость каждой работы, услуги, в системе бухгалтерского учета предусмотрен справочник «Вид затрат».

Для корректного распределения расходов, связанных с начислением заработной платой, на себестоимость работ, услуг в подсистеме учета «Зарплата и Кадры» предусмотрены справочники «Подразделения» (кадровый учет в разрезе подразделений) и «Статьи Расходов» (направления расходования средств на заработную плату), при этом увязка указанных справочников позволяет автоматически распределять затраты на заработную плату по счетам учета расходов.

Приведенные примеры положений Учетных политик и методических рекомендаций ДОГМ демонстрируют, что при заинтересованности органа власти в организации достоверного учета затрат и контроля эффективности расходов, требования управленческого уровня регулирования учета, в том числе глубина аналитики учета затрат и применяемые методы ограничиваются только допустимой степенью трудоемкости учета (затратами на ведение учета) и возможностями информационных систем (затратами на автоматизацию).

Система бухгалтерского (бюджетного) учета в государственном секторе изначально ориентирована на обеспечение планирования и кассового исполнения бюджетов бюджетной системы Российской Федерации. Отслеживание потоков денежных средств и управление ими исторически является более приоритетной задачей, чем управление затратами, что определило основные параметры системы бухгалтерского учета: глубину бюджетной классификации, структуру аналитических признаков учета и набор показателей бухгалтерской (бюджетной) отчетности.

На федеральном уровне регулирования, по нашему мнению, сформированы требования к порядку учета затрат, достаточные для решения задач государственного управления бюджетами субъектов бюджетной системы Российской Федерации и федеральным бюджетом.

Отраслевое регулирование порядка учета затрат в государственном секторе по существу не развито и активно не осуществляется в разрезе отраслей (областей), в которых государство осуществляет свои функции и полномочия. Статус и актуальность

многих отраслевых документов в рассматриваемой сфере в настоящее время не определены.

Управленческие требования к порядку учета затрат могут формироваться по инициативе отдельных учредителей (распорядителей бюджетных средств), финансовых, однако подобная практика не является систематической, а содержание и качество документов управленческого уровня варьируется в зависимости от целей и задач конкретных руководителей отдельных организаций государственного сектора.

На практике бухгалтерский учет затрат в разрезе отдельных видов продукции (работ, услуг) во многих сферах государственной деятельности осуществляется формально, а информация о затратах зачастую не используется для целей управления. Применение метода ABC или схожих по целям, сложности и технике методов учета затрат в государственном секторе России в настоящее время не осуществляется. В то же время развитие управленческого учета по инициативе отдельных органов власти подтверждает, что такая задача вполне может быть решена в масштабе отдельной отрасли, субъекта федерации и в перспективе – в масштабе государственного сектора Российской Федерации в целом. Как показано в настоящем исследовании, при адекватной организации и автоматизации бухгалтерского учета органам власти и подведомственным учреждениям могут быть доступны более глубокие уровни аналитики учета затрат, чем это предусмотрено типовой структурой Плана счетов бухгалтерского учета и КОСГУ. Основными внутренними ограничениями для внедрения прогрессивных методов учета все еще являются профессиональная культура, квалификация бухгалтерского персонала, отсутствие опыта и навыков управления организационными и технологическими изменениями. Главным внешним ограничением, как отмечено ранее, является отсутствие регуляторного давления, то есть обязательных для организаций государственного сектора нормативно-правовых требований по применению современных методов учета затрат и использованию данных учета и отчетности для целей управления.

По нашему мнению, для управления отдельными организациями и группами организаций государственного сектора необходимо создание условий для дальнейшего развития управленческого учета как подсистемы бухгалтерского учета, создание и внедрение стандартных сценариев использования бухгалтерской и управленческой отчетности. Развитие и расширение аналитики управленческого учета, внедрение современных методов учета затрат, в том числе метода ABC, методик финансового и управленческого анализа (интерпретации) показателей бухгалтерской (управленческой) отчетности, позволит более достоверно оценивать результаты использования государственного имущества, выявлять дополнительные способы сокращения расходов,

своевременно оценивать и минимизировать бюджетные риски и обеспечить информационную поддержку при решении аналогичных управленческих задач. Кроме того, развитие методик учета затрат в организациях государственного сектора позволит повысить эффективность и результативность государственного контроля и аудита.

Кроме того, задачи развития бухгалтерского и управленческого учета затрат должны стать составной частью программы реформы бухгалтерского учета в государственном секторе. Успех их реализации зависит от «тона сверху»: задачи внедрения прогрессивных методов учета затрат должны стать частью официальной повестки организаций государственного сектора, найти отражение в бюджетной политике и в целевых государственных программах.

### **3 Предложения по развитию нормативно-правового регулирования бюджетного процесса с учетом внедрения ABC/ABB и необходимости разграничения механизмов бюджетирования процессов и проектов**

#### **3.1 Институциональное регулирование управленческого учета**

Как показано в предыдущем разделе, нормативно-правовые акты в области бухгалтерского учета в государственном секторе не содержат требований, позволяющих учитывать прямые и накладные (косвенные) затраты в привязке к процессам и результатам деятельности, а используемая для целей бухгалтерского учета классификация затрат на прямые и косвенные не подходит для разнесения затрат по объектам учета с точки зрения их роли в отдельных процессах. Кроме того, допустимые в настоящее время методы распределения косвенных затрат опираются на данные и нормативы, определяемые экспертным путем и не учитывающие изменения в условиях деятельности организации, что не отвечает требованиям метода ABC. В связи с этим развитие нормативно-правового регулирования бухгалтерского учета для внедрения метода ABC предполагает создание институциональных механизмов регулирования управленческого учета и разработку специальных нормативно-правовых актов в сфере бухгалтерского и управленческого учета, содержащих не только требования к учету затрат по методу ABC, но и требования к данным, процедурам и информационным системам, обеспечивающим применение указанного метода в организациях государственного сектора.

Разработка требований к ведению учета затрат по методу ABC должна осуществляться в контексте более широкой задачи – развития управленческого учета в государственном секторе как подсистемы бухгалтерского учета, источником данных для которой является оперативный учет организаций государственного сектора в самом широком его понимании, как системы регистрации первичной информации о хозяйственных операциях, внутренних процессах и процедурах работы организации.

Поскольку регулирование бухгалтерского учета в организациях государственного сектора осуществляется Минфином России, разработка и утверждение требований к ведению управленческого учета, в том числе для учета затрат по методу ABC, также целесообразно осуществлять Минфину России. По нашему мнению, полномочия разрабатывать нормативно-правовые акты и методическое обеспечение для их внедрения могут быть возложены на Департамент бюджетной методологии и финансовой отчетности в государственном секторе Минфина России, который обеспечивает регулирование бухгалтерского учета и отчетности в государственном секторе. В частности, в рамках указанного департамента целесообразно создать специальный отдел или рабочую группу

по созданию и внедрению методологии управленческого учета для организаций государственного сектора.

### **3.2 Структура и содержание нормативного регулирования порядка управленческого учета в государственном секторе**

В настоящее время в рамках реформы бухгалтерского учета и отчетности в государственном секторе осуществляется постепенный переход от инструкций по ведению учета к стандартам учета. В связи с этим требования к ведению управленческого учета в государственном секторе также целесообразно оформлять в виде стандартов учета, утверждаемых приказами органа власти соответствующего уровня. Разработка федеральных стандартов управленческого учета для организаций государственного сектора должна быть интегрирована в программу разработки федеральных стандартов бухгалтерского учета для организаций государственного сектора [29].

Для построения современной системы регулирования управленческого учета в государственном секторе предлагается следующая иерархия нормативно правовых документов.

1) Первый уровень регулирования: Федеральный закон «О бухгалтерском учете» («Закон «О бухгалтерском учете») [7].

– В Закон «О бухгалтерском учете» необходимо внести поправки, которые обособят управленческий учет как подсистему бухгалтерского учета, установят порядок регулирования управленческого учета для организаций государственного сектора, определяют процедуры разработки и экспертизы стандартов управленческого учета для организаций государственного сектора.

2) Второй уровень регулирования: Федеральные стандарты управленческого учета в государственном секторе. В числе основных стандартов управленческого учета могут быть выделены следующие.

2.1. *Федеральный стандарт управленческого учета «Концептуальные основы ведения управленческого учета в государственном секторе» («Концептуальные основы»)*. Указанный документ устанавливает фундаментальные принципы управленческого учета и является основой разработки всех стандартов, содержащих методологию управленческого учета. Он также может использоваться в случаях, когда конкретные требования к ведению управленческого учета в какой-либо области отсутствуют. Концептуальные основы, как минимум, должны определять следующие параметры системы управленческого учета в государственном секторе.

2.1.1. Цели и задачи ведения управленческого учета в государственном секторе и формирования более детальной, по сравнению с бухгалтерским учетом, информации о затратах организации.

2.1.2. Пользователи управленческой отчетности: перечень должностных лиц и (или) органов власти, которые должны использовать данные управленческого учета, управленческую отчетность для принятия решений в различных областях государственного управления.

2.1.3. Целевая взаимосвязь бухгалтерского учета и управленческого учета, описание основных различий в подходах к ведению бухгалтерского и управленческого учета, способов их минимизации;

2.1.4. Основные принципы ведения управленческого учета, в числе которых могут быть выделены, например, следующие.

2.1.4.1. Полнота: целевая система управленческого учета должна обеспечивать сбор данных по всем продуктам (услугам) о всех затратах, возникающих в процессе деятельности организации.

2.1.4.2. Точность: выбранный метод учета затрат должен обеспечивать точный результат расчета себестоимости в необходимых управленческих разрезах, в том числе обеспечивать отсутствие дублирования информации и иных ошибок.

2.1.4.3. Последовательность применения метода учета затрат: выбранный метод учета затрат должен применяться последовательно от периода к периоду, любые изменения должны быть обоснованы.

2.1.4.4. Ответственность за информацию о затратах: система управленческого учета должна обеспечивать возможность прослеживания данных о затратах до места возникновения затрат – центра ответственности.

2.1.4.5. Существенность: информация о затратах считается существенной, если ее отсутствие или искажение может повлиять на решения заинтересованных пользователей; также может быть установлен относительный (в процентах) уровень существенности.

2.1.4.6. Соответствие выгод от использования информации затратам на ее сбор и обработку: выбор того или иного метода учета затрат и глубины управленческой аналитики должны учитывать трудоемкость ведения управленческого учета, а затраты на ведение управленческого учета должны быть оправданы.

2.1.5. Подходы к выбору метода учета затрат. В Концептуальных основах должны быть перечислены допустимые методы учета затрат и предложены критерии, руководствуясь которыми организация должна выбрать наиболее применимый с учетом особенностей ее деятельности метод учета затрат в том случае, если ее выбор не

определяется требованиями нормативно-правовой базы, финансовым органом соответствующего уровня или учредителем.

2.1.6. Общие принципы сбора и аккумулирования, отнесения и распределения затрат. В Концептуальных основах должны быть определены соответствующие понятия, например, описана суть процесса распределения затрат и перечислены допустимые методы распределения затрат.

2.1.7. Общие правила документирования порядка управленческого учета. В Концептуальных основах должны быть определены основные правила документирования и актуализации порядка организации, методов и процедур осуществления управленческого учета для обеспечения возможностей проверки их правильности, работоспособности и эффективности.

2.2. *Федеральный стандарт управленческого учета «Метод учета затрат по видам деятельности».*

Настоящий стандарт является ключевым элементом нормативного регулирования учета затрат по методу ABC. В нем должны содержаться требования к учету затрат, имеющие практическое значение при внедрении метода ABC, в том числе следующие.

2.2.1. Определение понятий, используемых при внедрении и применении метода ABC, например, «процесс», «операция», «драйвер затрат», «драйвер ресурсов», «драйвер операций», «ресурс», «объект затрат» и т.д.

2.2.2. Классификация затрат для целей применения метода Activity-Based Costing на прямые и косвенные с точки зрения процессов и операций, к которым они относятся.

2.2.3. Классификация операций для целей применения метода ABC (например, на основные, обслуживающие и управленческие).

2.2.4. Порядок выделения ресурсов (составления перечня ресурсов).

2.2.5. Порядок составления перечня затрат, направляемых на обеспечение деятельности каждого ресурса.

2.2.6. Порядок описания процессов (текстового и графического документирования последовательности операций в привязке к используемым ресурсам и создаваемым результатам).

2.2.7. Правила выделения драйверов затрат, определения стоимости единицы драйвера затрат и распределения косвенных затрат на ресурсы пропорционально выбранным драйверам затрат<sup>5</sup>.

---

<sup>5.2</sup> Организация может использовать либо двухэтапную модель распределения затрат, когда все затраты сначала распределяются на операции, а потом стоимость операций относится на объекты затрат, либо трехэтапную, предусматривающую промежуточное распределение затрат на ресурсы для снижения трудоемкости расчетов. В случае если организация ведет учет фактического использования ресурсов в

2.2.8. Правила выбора драйверов ресурсов, определения стоимости единицы драйвера ресурса и распределения рассчитанной стоимости ресурсов на операции пропорционально выбранным драйверам ресурсов<sup>б</sup>.

2.2.9. Правила распределения рассчитанной стоимости операций на результаты деятельности (объекты затрат) пропорционально драйверам операций.

2.2.10. Последовательность этапов учета затрат по методу ABC и порядок действий субъекта учета на каждом этапе.

2.3. *Федеральный стандарт управленческого учета «Управленческая отчетность».*

Настоящий стандарт определяет требования к завершающему этапу цикла учета затрат – формированию управленческой отчетности, в том числе к составу отчетных форм и показателей, периодичности формирования отчетных форм, порядку представления и использования управленческой отчетности. Стандарт также должен определять механизмы сверки показателей управленческой и бухгалтерской отчетности в соответствии с подходами, определенными в стандарте «Концептуальные основы». В случае если подсистема управленческого учета предполагает формирование консолидированной управленческой отчетности на уровне главного распорядителя бюджетных средств (учредителя), муниципального образования, субъекта Российской Федерации или государственного сектора Российской Федерации в целом, в настоящем стандарте должны быть определены правила формирования консолидированной управленческой отчетности, порядок исключения внутренних оборотов (оборотов взаимосвязанных показателей).

2.4. *Федеральный стандарт управленческого учета «Организация внутреннего контроля ведения управленческого учета и составления управленческой отчетности»*

В связи со сложностью учета затрат по методу ABC и важностью формирования полной и достоверной информации о затратах в разрезе процессов и результатов, необходимо создание системы внутреннего контроля качества информации о затратах. Стандарт, посвящённый вопросам внутреннего контроля управленческого учета, должен определять объекты контроля, процедуры оценки рисков, средства контроля (сверки, надзор, разграничение полномочий, документальное оформление, автоматизированные средства контроля и другие средства и процедуры контроля), техники осуществления

---

различных операциях, необходимость распределять их пропорционально драйверам отсутствует. В связи с этим в стандарте должны быть рассмотрены различные варианты организации учета затрат по методу Activity-Based Costing.

контроля, включая тестирование как самих средств контроля, так и результатов управленческого учета – данных о затратах, рассчитанных с использованием метода ABC.

Помимо перечисленных стандартов, по нашему мнению, потребуется разработка стандартов управленческого учета, посвященных отдельным сложным вопросам применения метода ABC в условиях действующей системы бухгалтерского учета в государственном секторе.

Во-первых, потребуется отдельный стандарт управленческого учета, регулирующий порядок обратного перерасчета затрат, отраженных на счетах бухгалтерского учета, в целях их последующего корректного разнесения по методу ABC.

Во-вторых, потребуется создание типового управленческого Плана счетов и (или) структуры дополнительных по отношению к бухгалтерскому Плану счетов регистров и справочников аналитических признаков, которые также целесообразно оформить и утвердить в виде отдельного стандарта управленческого учета.

Наконец, в систему стандартов управленческого учета могут быть включены нормативные акты, требования которых выходят за рамки непосредственно бухгалтерского учета или учета затрат, но которые необходимы для корректного функционирования управленческого учета по методу ABC. Например, стандартом управленческого учета могут быть определены требования к сбору, обработке или качеству данных первичного (оперативного) учета, которые для целей бухгалтерского учета в настоящее время не используются.

3) Третий уровень регулирования: отраслевые стандарты управленческого учета.

Отраслевые стандарты управленческого учета дополняют федеральные стандарты управленческого учета, конкретизируя их положения для нужд конкретных отраслей государственной деятельности. Например, в виде отраслевых стандартов могут быть оформлены требования к типовым отраслевым процессам, отраслевые перечни операций, отраслевые перечни ресурсов и другие необходимые для организации учета затрат по методу ABC справочники.

В виде отраслевых стандартов также могут быть оформлены требования к автоматизации учета затрат по методу ABC с учетом используемых в соответствующей отрасли информационных технологий, программных комплексов.

4) Четвертый уровень регулирования: Учетные политики и методики управленческого учета органа власти – главного распорядителя бюджетных средств (учредителя).

Вопрос о необходимости выделения четвертого уровня регулирования учета в виде учетных политик и методик управленческого учета, которые главный распорядитель бюджетных средств (учредитель) формирует для применения подведомственными ему учреждениями, является дискуссионным. С одной стороны, цели руководства организации и его управленческие потребности могут налагать дополнительные по отношению к отраслевым и федеральным требованиям к ведению управленческого учета. С другой стороны, при качественно выстроенном отраслевом уровне регулирования потребность в дальнейшей спецификации управленческих требований должна быть минимальна. Кроме того, как показано в исследовании, проведенном в рамках проекта, управленческий уровень регулирования в бухгалтерском учете в настоящее время почти не выражен, и потребность в дополнительных управленческих требованиях в настоящее время оценивается нами как незначительная.

В теории управленческий уровень регулирования должен быть представлен совокупностью требований к ведению учета затрат по методу ABC, которые определяются особенностями применяемых субъектом отчетности информационных систем, доступностью тех или иных данных оперативного учета, размером организации и масштабами ее деятельности.

Каждый субъект учета в соответствующей отрасли сможет конкретизировать как федеральные, так и отраслевые требования, например, добавляя в структуру какого-либо типового процесса необходимые ему под-процессы или подоперации при сохранении единой федеральной и отраслевой иерархии.

Кроме того, внутренними нормативно-распорядительными документами в сфере учета затрат, относящимися к данному уровню регулирования, могут быть определены организационные вопросы управленческого учета, например, назначены ответственные за различные этапы сбора данных, этапы учета затрат по методу ABC.

По мере развития подсистемы управленческого учета потребность в развитии четвертого, управленческого уровня регулирования может повышаться, что потребует дальнейших исследований на последующих этапах внедрения учета затрат по методу ABC.

### **3.3 Развитие нормативного регулирования управленческого учета**

На основе принятого решения о развитии управленческого учета и организации учета затрат по методу ABC в организациях государственного сектора необходимо будет выполнить следующие мероприятия по его реализации.

- 1) Разработать и утвердить перечень необходимых федеральных стандартов управленческого учета для организаций государственного сектора.

- 2) Сформировать и утвердить Программу разработки федеральных стандартов управленческого учета для организаций государственного сектора, согласованную с Программой разработки и утверждения федеральных стандартов бухгалтерского учета для организаций государственного сектора, планами внедрения системы «Электронный бюджет», а также иными планами и программами реформирования и реорганизации бухгалтерского и управленческого учета, реализуемыми Минфином России.
- 3) Сформировать и утвердить План внедрения федеральных стандартов управленческого учета для организаций государственного сектора, который должен включать мероприятия по управлению изменениями, обучению бухгалтерского персонала, автоматизации учета и прочие необходимые мероприятия, выходящие за рамки непосредственно нормативного регулирования учета и отчетности, но необходимые для успешного внедрения метода ABC.
- 4) Разработать и утвердить обоснование бюджетных ассигнований, содержащее оценку необходимых бюджетных средств для реализации каждого компонента Плана внедрения федеральных стандартов управленческого учета для организаций государственного сектора.
- 5) Разработать и утвердить процедуру разработки и утверждения федеральных стандартов управленческого учета для организаций государственного сектора, включающую публичное экспертное и общественное обсуждение.
- 6) Создать Центр компетенций в области управленческого учета, задача которого будет состоять в поддержке процесса разработки и внедрения стандартов управленческого учета для организаций государственного сектора, обеспечение обмена опытом применения метода ABC, решение сложных методических и практических вопросов применения метода ABC, разработке и публикации методических рекомендаций по переходу к использованию метода ABC. В состав Центра компетенций могут быть включены представители научной общественности, ведущих научных учреждений и высших учебных заведений в области экономики и менеджмента, представители саморегулируемых организаций, ассоциаций, другие члены профессионального сообщества. Указанный Центр компетенций может быть создан, например, на базе Научно-исследовательского финансового института при Минфине России.
- 7) Внести изменения в существующие нормативно-правовые акты в сфере бухгалтерского учета в государственном секторе, а также иных сферах, которые

будут затронуты при реализации мероприятий Плана внедрения федеральных стандартов управленческого учета для организаций государственного сектора.

С учетом опыта разработки и внедрения федеральных стандартов бухгалтерского учета для организаций государственного сектора предлагается организовать внедрение федеральных стандартов управленческого учета схожим образом: одновременно для всех субъектов государственного сектора, без выделения этапов по организационному признаку (пилотные министерства и ведомства) или по территориальному признаку (субъекты Российской Федерации). Единые сроки и периметр внедрения обеспечат более быстрый переход на новые правила учета затрат при сохранении единообразия политик и процедур работы.

С учетом установленных сроков реализации проекта, объема выделенных на его реализацию бюджетных и внебюджетных средств, к развитию нормативной базы управленческого учета могут быть привлечены представители крупнейших российских и международных аудиторско-консультационных компаний.

Предложенные в настоящем материале рекомендации по развитию нормативно-правовой базы управленческого учета в целях внедрения учета затрат по методу ABC соответствуют наиболее применимой международной практике построения системы нормативного регулирования учета и отчетности, а также особенностям российской системы регулирования учета и отчетности в государственном секторе. При реализации указанных рекомендаций внедрение метода ABC будет адекватно интегрировано не только в программу реформирования бухгалтерского учета в государственном секторе, но и в целом – в программу повышения эффективности бюджетной системы Российской Федерации.

Ключевым фактором успеха при реализации указанных рекомендаций и внедрении метода ABC в организациях государственного сектора является реалистичное целеполагание и тщательное планирование потребностей в кадровых и финансовых ресурсах для осуществления всех необходимых мероприятий; наличие политической и организационной поддержки на высших уровнях государственного управления.

#### **4 Идентификация видов деятельности, для которых использование ABC/ABB обладает наибольшим потенциалом повышения эффективности бюджетного администрирования**

В качестве «удобных» с точки зрения бюджетирования процессов возможно рассматривать, например, отдельные виды контрольно-надзорной деятельности (прежде всего, плановые проверки), а также отдельные государственные услуги, оказываемые федеральными органами исполнительной власти. Наибольшим потенциалом, с точки зрения масштаба оптимизации бюджетных расходов, по мнению исполнителя указанного Отчёта, обладают виды деятельности органов исполнительной власти, осуществляемые сетью территориальных органов.

Прежде всего, идентифицируемые виды деятельности должны носить массовый характер. Бессмысленно пытаться внедрить ABC/ABB для вида деятельности, носящего единичный характер. Примеров таких видов деятельности много; так, Федеральная служба по гидрометеорологии и мониторингу окружающей среды (Росгидромет) предоставляет государственную услугу по лицензированию работ по активному воздействию на гидрометеорологические и геофизические процессы и явления. В настоящее время Службой выдано 39 лицензий, в том числе в 2017 году 4 лицензии [31]. Критерием массовости может служить наличие специальных подразделений (как правило, в территориальных органах), в функции которых входит исключительно идентифицированный в рамках настоящего материала вид деятельности. Однако сведения о структуре территориальных органов не всегда публикуются на интернет-сайтах, поэтому выводы о массовом либо единичном характере предоставления государственной услуги, либо выполнения контрольно-надзорной функции приходится делать, опираясь на другие источники.

Необходимо отметить, что виды деятельности, для которых использование ABC/ABB может повысить эффективность бюджетного администрирования, имеются не только в исполнительной власти. Так, важнейшими конституционными органами, осуществляющими контрольно-надзорную деятельность в России, являются Прокуратура и Счётная палата, не входящие в систему органов исполнительной власти (так, в юридической литературе распространено мнение, что «Контрольно-счетные палаты необходимо рассматривать в качестве «... органов государственной власти с особым статусом, как финансово-контрольные органы непосредственно не входящие ни в одну из трех ветвей власти»[32]. Однако необходимо учитывать следующие обстоятельства. Во-первых, бюджетные расходы в федеральных органах исполнительной власти многократно превышают расходы в органах власти всех других типов. Во-вторых, внедрение ABC/ABB

в федеральных органах исполнительной власти (по крайней мере в тех, руководство деятельностью которых осуществляет само Правительство) может координироваться руководством и Аппаратом самого Правительства, тогда как координирующий орган для внедрения ABC/ABB в других структурах (например, в упомянутых Прокуратуре и Счетной палате) практически невозможен ввиду их конституционной независимости от других органов власти. По этим причинам ниже будут рассматриваться только те виды деятельности, которые присущи федеральным органам исполнительной власти.

В отношении видов федеральных органов исполнительной власти (федеральные министерства, федеральные службы, федеральные агентства) определяющим нормативно-правовым документом до настоящего времени является Указ Президента РФ от 9 марта 2014 года № 314 «О системе и структуре федеральных органов исполнительной власти» (с последующими изменениями и дополнениями) [33]. Указом установлены три вида таких органов: федеральные министерства, федеральные службы и федеральные агентства. При этом руководство такими органами может осуществляться либо Президентом Российской Федерации, либо Правительством Российской Федерации (в отношении министерств непосредственно, а в отношении федеральных служб и федеральных агентств – либо непосредственно, либо через федеральные министерства). В настоящем материале предметом нашего рассмотрения являются только те ФОИВ, руководство деятельностью которых осуществляет Правительство Российской Федерации. Конечно, среди тех ведомств, руководство деятельностью которых осуществляет Президент Российской Федерации, имеются и такие, которые осуществляют силами своих территориальных органов значительный объем контрольно-надзорной деятельности и предоставления государственных услуг (например, Министерство внутренних дел и Федеральная служба судебных приставов), и использование в практике их работы методов ABC/ABB могло бы принести значительный эффект. Однако межведомственная координация такой деятельности, хотя и возможная с конституционной точки зрения, практически затруднена и, вероятно, потребует участия таких структур, как Администрация Президента и Совет Безопасности. В связи с этим представляется целесообразным отложить внедрение ABC/ABB в тех органах, руководство деятельностью которых осуществляет Президент Российской Федерации, на будущее, сосредоточив на первом этапе внимание на внедрении в ФОИВ, подведомственных Правительству, с возможностью координации, как было указано выше, на уровне руководства и аппарата самого Правительства.

Из числа подведомственных Правительству федеральных ведомств целесообразно сразу же исключить федеральные министерства. Хотя многие министерства в силу приведенной выше нормы Указа № 314 осуществляют как предоставление

государственных услуг, так и (в меньшей степени) контрольно-надзорную деятельность, эти сферы полномочий не являются для них ни профильными, ни основными [33]. Основные виды деятельности министерств – проведение государственной политики и нормативно-правовое регулирование – плохо поддаются методам процессного управления. Поэтому дальнейшее рассмотрение будет ограничено только теми видами деятельности, которые сосредоточены в федеральных службах и федеральных агентствах.

Из всех федеральных ведомств, подведомственных Правительству, целесообразно выделить те, которые обладают сетью территориальных органов, непосредственно задействованных в контрольно-надзорной деятельности и (или) оказании государственных услуг. Кроме того, идентифицируя виды деятельности, для которых использование ABC/ABB обладает наибольшим потенциалом повышения эффективности бюджетного администрирования, следует учитывать, что такая деятельность может осуществляться не только федеральными органами исполнительной власти и их территориальными органами, но и иными структурами. К таким структурам, во-первых, следует отнести федеральные учреждения (в том числе федеральные казённые учреждения (ФКУ), федеральные бюджетные учреждения (ФБУ)). Во-вторых, отдельные полномочия ФОИВ могут быть переданы органам государственной власти субъектов федерации (в порядке, установленном Федеральным законом от 6 октября 1999 года № 184-ФЗ "Об общих принципах организации законодательных (представительных) и исполнительных органов государственной власти субъектов Российской Федерации" [34], либо специальными нормами федеральных законов) и муниципальным органам, а также государственным и муниципальным учреждениям, подведомственным этим органам. При этом, в случае исполнения каких-либо функций учреждениями, речь может идти об администрировании не только бюджетных, но и внебюджетных средств. Представляется, что повышение эффективности бюджетного администрирования путём внедрения ABC/ABB значительно легче может быть достигнуто для тех видов деятельности, которые осуществляются федеральными органами исполнительной власти и их территориальными органами непосредственно либо с привлечением федеральных бюджетных учреждений, но не субъектами федерации и муниципальными образованиями. Причина этого кроется в определенной бюджетной самостоятельности субъектов федерации и, следовательно, в сложностях координации одновременного внедрения методов ABC/ABB в органах и учреждениях, подчинённых администрациям разных субъектов федерации.

Таким образом, в целях последующего определения видов деятельности, для которых использование ABC/ABB обладает наибольшим потенциалом повышения эффективности бюджетного администрирования, целесообразно определить те

федеральные органы исполнительной власти, которые располагают значительной сетью территориальных органов и (или) подведомственных бюджетных учреждений. Такое определение можно сделать, прежде всего, на основе анализа сведений о бюджетных ассигнованиях на содержание таких органов и учреждений, информация о которых содержится в Приложении 10 «Ведомственная структура расходов федерального бюджета на 2018 год и на плановый период 2019 и 2020 годов» к Федеральному закону "О федеральном бюджете на 2018 год и на плановый период 2019 и 2020 годов" от 05.12.2017 N 362-ФЗ [13] (с последующими изменениями и дополнениями). В этом документе целесообразно проанализировать расходы по статье «Расходы на выплаты персоналу в целях обеспечения выполнения функций государственными (муниципальными) органами, казенными учреждениями, органами управления государственными внебюджетными фондами».

Ниже представлена выборка ФОИВ с плановыми расходами, превышающими 1 млрд.руб., в порядке убывания, по данной статье на 2018 год.

- Федеральная налоговая служба (ФНС России) 84 412 093,0 тыс.руб.
- Федеральная таможенная служба (ФТС России) 40 757 819,9 тыс.руб.
- Федеральное казначейство 22 130 536,5 тыс.руб.
- Федеральная служба государственной регистрации, кадастра и картографии (Росреестр) 14 512 160,1 тыс.руб.
- Федеральная служба государственной статистики (Росстат) 9 159 070,8 тыс.руб.
- Федеральное агентство по государственным резервам (Росрезерв) 6 501 270,6 тыс.руб.
- Федеральная служба по ветеринарному и фитосанитарному надзору (Россельхознадзор) 4 481 560,5 тыс.руб.
- Федеральная служба по экологическому, технологическому и атомному надзору (Ростехнадзор) 3 337 038,1 тыс.руб.
- Федеральная служба по надзору в сфере транспорта (Ространснадзор) 2 699 108,5 тыс.руб.
- Федеральная служба по надзору в сфере природопользования (Росприроднадзор) 2 185 575,9 тыс.руб.
- Федеральная антимонопольная служба (ФАС России) 1 967 883,2 тыс.руб.
- Федеральная служба по надзору в сфере защиты прав потребителей и благополучия человека (Роспотребнадзор) 1 911 788,3 тыс.руб.

- Федеральное агентство по управлению государственным имуществом (Росимущество) 1 580 239,1 тыс.руб.
- Федеральная служба по труду и занятости (Роструд) 1 451 905,2 тыс.руб.
- Федеральная служба по надзору в сфере связи, информационных технологий и массовых коммуникаций (Роскомнадзор) 1 444 978,2 тыс.руб.

Представляется нецелесообразным на первом этапе внедрять методы ABC/ABV как в ФОИВ с небольшим аппаратом территориальных органов либо вовсе без такого аппарата (принят уровень отсечения 1 млрд.руб. в год) в связи с относительно небольшим эффектом от такого внедрения, так и в наиболее крупных ФОИВ в связи со значительными трудностями внедрения ввиду эффекта масштаба. По последней причине ниже не будут рассматриваться три наиболее крупные федеральные службы – Налоговая (ФНС России, Таможенная (ФТС России) и Федеральное казначейство.

Кроме того, целесообразно сразу исключить из рассматриваемых ведомств те, которые по существу не ведут в отношении широкого круга граждан и юридических лиц ни контрольно-надзорной деятельности, ни оказания государственных услуг. К таким федеральным органам исполнительной власти относится Росрезерв, поскольку это федеральное агентство, во-первых (в соответствии с Положением о Федеральном агентстве по государственным резервам, утв. постановлением Правительства РФ от 23.06.2004 № 373 [35] с последующими изменениями и дополнениями) не оказывает каких-либо специфических для него государственных услуг гражданам и юридическим лицам (получателем основной оказываемой им государственной услуги, можно сказать, является сама Российская Федерация), во-вторых, показатели и механизмы его деятельности носят закрытый характер. К таким органам относится также Росстат (в соответствии с Положением о федеральной службе государственной статистике, утв. Постановлением Правительства РФ от 02.06.2008 № 420 [36] с последующими изменениями и дополнениями), который, являясь федеральной службой, по существу лишен каких-либо контрольно-надзорных функций.

Таким образом, ниже рассмотрение видов деятельности будет ограничено 11 ведомствами (Росреестр, Росстат, Россельхознадзор, Ростехнадзор, Ространснадзор, Росприроднадзор, ФАС России, Роспотребнадзор, Росимущество, Роструд и Роскомнадзор).

Помимо оценки объема соответствующей деятельности, для идентификации видов деятельности, для которых использование ABC/ABV обладает наибольшим потенциалом повышения эффективности бюджетного администрирования, необходимо оценить готовность тех или иных ФОИВ. В этих целях можно использовать рейтингование ФОИВ.

К сожалению, в открытых источниках удалось найти лишь несколько рейтингов ФОИВ, рассмотрения заслуживают те, которые были сделаны Открытым правительством (структура, существовавшая в Правительстве Российской Федерации в 2012-2018 годах под руководством федерального министра Абызова) и Федеральным казначейством.

Так, Открытым правительством в 2017 году был представлен «Мониторинг оценки реализации федеральными органами исполнительной власти механизмов открытости» [37]. Уровень открытости ФОИВ, оцененный в указанном докладе, безусловно, имеет значения для целей настоящего отчёта, поскольку представляется, что открытость какой-либо структуры и ее способность к внедрению новых механизмов взаимосвязаны.

В указанный мониторинг из 11 рассматриваемых ведомств вошло 8, в том числе: одно (Россельхознадзор) отнесено к «безусловно открытым», три (Роскомнадзор, Ростехнадзор, ФАС России) к «скорее открытым», три (Роструд, Ространснадзор, Росимущество) к «скорее закрытым», одно (Роспотребнадзор) к «закрытым». Россельхознадзор признан также лидером роста по открытости, тогда как в число «лидеров падения рейтинга» пошли Роспотребнадзор и ФАС России.

Для целей настоящего материала также представляет интерес представляемый Федеральным казначейством рейтинг по полноте и своевременности предоставления сведений в государственную автоматизированную информационную систему «Управление» (ГАС «Управление»). Очередной рейтинг был представлен в марте 2018 года [38]. Из 11 рассматриваемых ФОИВ наилучший рейтинг (100%) имеет Росстат, далее идут Роскомнадзор (99,96%), Ространснадзор (99,88%), Ростехнадзор (99,82%), Роспотребнадзор (99,81%), Росреестр (88,83%), Россельхознадзор (82,33%), ФАС России (71,18%), Росимущество (49,44%), Роструд (33,34%). Наихудший рейтинг присвоен Росприроднадзору (9,77%).

Ниже будут рассмотрены виды деятельности, являющиеся основными (профильными) для рассматриваемых 11 федеральных органов исполнительной власти, а также структура их территориальных органов.

Росреестр осуществляет функции по государственной регистрации прав на недвижимое имущество, по оказанию государственных услуг в сфере осуществления государственного кадастрового учета недвижимого имущества, землеустройства, государственного мониторинга земель, геодезии и картографии, навигационного обеспечения транспортного комплекса (кроме вопросов аэронавигационного обслуживания пользователей воздушного пространства Российской Федерации), а также функции по государственной кадастровой оценке, осуществлению федерального государственного надзора в области геодезии и картографии, государственного

земельного надзора, государственного надзора за деятельностью саморегулируемых организаций кадастровых инженеров, национального объединения саморегулируемых организаций кадастровых инженеров, надзора за деятельностью саморегулируемых организаций оценщиков, контроля (надзора) за деятельностью саморегулируемых организаций арбитражных управляющих, федерального государственного надзора за деятельностью саморегулируемых организаций операторов электронных площадок, а также осуществляет функции по организации единой системы государственного кадастрового учета недвижимого имущества и государственной регистрации прав на недвижимое имущество и инфраструктуры пространственных данных Российской Федерации, является федеральным органом исполнительной власти, осуществляющим ведение государственного реестра саморегулируемых организаций, в отношении которых не определен уполномоченный федеральный орган исполнительной власти, осуществляющий функции по контролю (надзору) за их деятельностью [39].

Из осуществляемых Росреестром видов деятельности приоритетным для внедрения АВС/ АВВ представляется государственный земельный надзор. Этот вид надзора является, с одной стороны, массовым (в 2017 году проведено 209 422 проверки соблюдения земельного законодательства) [40], а статус государственных земельных инспекторов отделяет должностных лиц и подразделения земельного контроля от других сотрудников и подразделений территориальных органов Росреестра. В то же время другой вид надзора, осуществляемый Росреестром – государственный геодезический надзор – не является массовым: так, в 2018 году проверок в рамках этого надзора центральным аппаратом не запланировано вообще, а, например, Управлением Росреестра по Московской области запланировано всего 67 проверок [41].

Россельхознадзор является федеральным органом исполнительной власти, осуществляющим функции по контролю и надзору в сфере ветеринарии, обращения лекарственных средств для ветеринарного применения, карантина и защиты растений (фитосанитарный надзор), безопасного обращения с пестицидами и агрохимикатами, обеспечения плодородия почв, обеспечения качества и безопасности зерна, крупы, комбикормов и компонентов для их производства, побочных продуктов переработки зерна, земельных отношений (в части, касающейся земель сельскохозяйственного назначения), функции по защите населения от болезней, общих для человека и животных. Служба осуществляет государственный надзор в области семеноводства в отношении семян сельскохозяйственных растений [42]. Структура территориальных органов Службы имеет одно звено – 53 управления по субъектам федерации, одному или двум-трем близко расположенным. Служба имеет также разветвленную сеть подведомственных учреждений

(ветеринарных лабораторий и «референтных центров»), и частично делит полномочия в области ветеринарии с ветеринарными управлениями субъектов федерации.

В пользу того, что внедрение ABC/ABB в органах Россельхознадзора имеет значительный потенциал повышения эффективности бюджетного администрирования, говорят высокие рейтинги как Открытого правительства, так и Федерального казначейства; однако негативным является то обстоятельство, что такой вид деятельности, как ветеринарный надзор, в силу ст.8 Закона РФ от 14.05.1993 № 4979-1 (в редакции от 03.07.2016) "О ветеринарии" [44] осуществляется как федеральными органами, так и соответствующими органами субъектов федерации. В качестве пилотного проекта по внедрению процессного управления и методов ABC/ABB можно предложить деятельность Россельхознадзора в части фитосанитарного надзора, который, в соответствии с Федеральным законом от 21.07.2014 N 206-ФЗ (ред. от 28.12.2017) "О карантине растений" [45], относится к полномочиям Российской Федерации. При этом закон (ст.5.1) допускает передачу этих полномочий для осуществления органам исполнительной власти субъектов Российской Федерации постановлениями Правительства Российской Федерации в порядке, установленном Федеральным законом от 6 октября 1999 года N 184-ФЗ "Об общих принципах организации законодательных (представительных) и исполнительных органов государственной власти субъектов Российской Федерации" [34]. Поиск в правовых базах, однако, не выявил соответствующих постановлений Правительства; таким образом, в настоящее время фитосанитарный надзор осуществляется исключительно Россельхознадзором и его территориальными органами.

Ростехнадзор является уполномоченным органом государственного регулирования безопасности при использовании атомной энергии (органом федерального государственного надзора в области использования атомной энергии); уполномоченным органом в области промышленной безопасности (органом федерального государственного надзора в области промышленной безопасности); органом государственного горного надзора; органом федерального государственного энергетического надзора; органом федерального государственного строительного надзора; регулирующим органом в соответствии с Конвенцией о ядерной безопасности и Объединенной конвенцией о безопасности обращения с отработавшим топливом и о безопасности обращения с радиоактивными отходами, а также компетентным органом Российской Федерации в соответствии с Поправкой к Конвенции о физической защите ядерного материала [43]. Территориальная структура Ростехнадзора имеет свои особенности. Существуют территориальные управления (по одному или нескольким субъектам федерации, иногда

субъекты федерации разделены на части, поднадзорные разным управлениям), а отдельно создано 6 межрегиональных территориальных управлений по надзору за ядерной и радиационной безопасностью.

Ространснадзор осуществляет как оказание государственных услуг, так и выполнение контрольно-надзорных функций. К государственным услугам относится лицензирование (и выдача разного рода разрешений) различных видов деятельности (перевозочной, погрузочно-разгрузочной и иной) железнодорожным, водным и автомобильным транспортом, а также в сфере дорожного хозяйства и воздушного транспорта (всего 13 видов деятельности). К контрольно-надзорным функциям относится также 13 видов государственного контроля и надзора [46].

Территориальные органы Ространснадзора сохраняют узкоотраслевую структуру. Так, имеется 7 межрегиональных территориальных управлений Государственного авиационного надзора и надзора за обеспечением транспортной безопасности; 7 межрегиональных территориальных управлений Государственного железнодорожного надзора; 12 межрегиональных территориальных управлений Государственного морского и речного надзора; 24 межрегиональных управления Государственного автодорожного надзора. По каждому из отраслевых направлений надзора имеется профильное управление в центральном аппарате Ространснадзора. Каждый из отраслевых надзоров осуществляет как собственно контрольно-надзорную деятельность, так и предоставление государственных услуг (в основном в виде лицензирования видов деятельности). Такая структура позволяет осуществить пилотное внедрение методов ABC/ABB в одном из отраслевых надзоров внутри Ространснадзора, впоследствии распространив его и на другие надзоры.

Росприроднадзор предоставляет около трех десятков государственных услуг и осуществляет более 10 видов контрольно-надзорной деятельности [47]. В отличие от территориальных органов Ространснадзора, отличающихся узкоотраслевой направленностью, структура органов Росприроднадзора сложнее: она включает 8 Департаментов Росприроднадзора по федеральным округам, 72 Управления по субъектам федерации, 3 морских Управления, а также несколько специализированных территориальных органов. Сложность системы территориальных органов, а также низкие позиции в рейтингах (наихудшая в рейтинге Федерального казначейства и отсутствие в рейтинге Открытого правительства) не позволяют отнести виды деятельности, осуществляемые Росприроднадзором, к тем, для которых внедрение ABC/ABB обладает наибольшим потенциалом повышения эффективности бюджетного администрирования.

ФАС России оказывает услуги (которые на сайте Службы названы просто «услугами», а не «государственными услугами») [48] и осуществляет около двух десятков иных функций, часть которых явно относится к контрольно-надзорной деятельности, но некоторые имеют как признаки контрольно-надзорной деятельности, так и признаки оказания государственной услуги. Таково, например, «согласование создания и реорганизации коммерческих организаций в случаях, установленных антимонопольным законодательством Российской Федерации», которая имеет признаки государственной услуги, но на сайте помещена не в раздел «Услуги», а в раздел «Функции», где показаны все виды осуществляемой ФАС России контрольно-надзорной деятельности. Территориальная структура ФАС имеет одноуровневый характер в виде Управлений по субъектам федерации. Однако сложность осуществляемых территориальными органами ФАС полномочий, в том числе выполнение ими квазисудебных функций, не позволяет отнести эту Службу к тем, где легко могут быть внедрены процессные методы управления и методы бюджетирования ABC/ABB.

Роспотребнадзор, кроме осуществления двух традиционных для себя видов надзора – эпидемиологического и санитарного, осуществляет также защиту прав потребителей. Роспотребнадзор располагает Управлениями по всем субъектам федерации, однако отдельно существует Управление по железнодорожному транспорту. Структуре территориальных Управлений соответствует структура подведомственных бюджетных учреждений – Центров гигиены и эпидемиологии, в числе которых Центр гигиены и эпидемиологии по железнодорожному транспорту. Хотя виды деятельности в системе Роспотребнадзора структурированы достаточно просто, возможность применения процессных методов управления и бюджетирование с применением ABC/ABB нуждается в дополнительном изучении, в том числе в связи с внебюджетными источниками доходов Центров гигиены и эпидемиологии. Не в пользу эффективности внедрения методов ABC/ABB и самый низкий рейтинг открытости Роспотребнадзора среди ведомств, оцененных Открытым правительством.

Росимущество осуществляет контрольно-надзорные функции в отношении объектов федерального имущества, а оказываемыми им государственными услугами можно считать продажу (в том числе в рамках приватизации) и сдачу в аренду этого имущества. Территориальные органы Росимущества структурированы по субъектам федерации. Характер полномочий, выполняемых органами Росимущества, не позволяет отнести виды деятельности, связанные с управлением государственным имуществом, к тем, которые обладают значительным потенциалом повышения эффективности бюджетного администрирования при внедрении ABC/ABB. Это связано с тем, что

объекты федерального имущества имеют, как правило, индивидуальные характеристики, что особенно проявляется в случае их приватизации (продажи). Представляется, что в наибольшей степени переведены на процессное управление могут быть функции по сдаче имущества в аренду и контролю за арендаторами. Однако в территориальном органе Росимущества по Москве отдел арендных отношений – лишь один из 19 отделов аппарата [49], что повлечет низкий эффект для системы в целом в случае перевода этого вида деятельности на ABC/ABB.

Роструд осуществляет полтора десятка функций государственного контроля и надзора, а также оказывает примерно такое же количество государственных услуг [50]. Территориальные органы – Государственные инспекции труда – структурированы по субъектам федерации и, в соответствии с Типовым положением о территориальном органе Федеральной службы по труду и занятости, утвержденным Приказом Минтруда России от 26.05.2015 N 318н [51], осуществляют 8 видов государственного контроля и надзора; государственных услуг они почти не предоставляют (функция, которую можно считать государственной услугой, практически одна - принятие от работодателей по месту их нахождения декларации соответствия условий труда государственным нормативным требованиям охраны труда). В связи с такой несложной структурой сеть территориальных органов Роструда может рассматриваться как возможный полигон для внедрения методов процессного управления и методов бюджетирования ABC/ABB, хотя отрицательным фактором является низкая позиция Роструда как в рейтинге Открытого правительства, так и в рейтинге Федерального казначейства.

Роскомнадзор осуществляет контрольно-надзорную деятельность в сфере массовых коммуникаций (СМИ, телерадиовещания, электронных коммуникаций), в сфере связи и в сфере информационных технологий. Также он оказывает в этих сферах государственные услуги разрешительно-лицензионного характера [52]. Роскомнадзор имеет Управления по каждому федеральному округу и по субъектам федерации, при этом управлений нет в субъектах федерации, центры которых совпадают с центрами федеральных округов – в этих субъектах федерации Управления по федеральным округам выполняют свои функции непосредственно. Многочисленность видов надзорной деятельности и государственных услуг может быть фактором, препятствующим повышению эффективности бюджетного администрирования с применением методов ABC/ABB, хотя в пользу внедрения говорят высокие позиции как в рейтинге Открытого правительства, так и в рейтинге Федерального казначейства.

Выводы. Таким образом, для первоочередного внедрения методов ABC/ABB, от которого можно ожидать повышения эффективности бюджетного администрирования,

перспективными на первом этапе представляются такие виды деятельности, как государственный земельный надзор; фитосанитарный надзор; надзор и предоставление государственных услуг какого-либо из отраслевых надзоров Ространснадзора; контрольно-надзорная деятельность Роструда. В отношении контрольно-надзорной деятельности и предоставления государственных услуг Ростехнадзором, Роспотребнадзором и Роскомнадзором требуется дополнительное изучение процессов и перспектив перехода на процессное управление.

## ЗАКЛЮЧЕНИЕ

В целом, проведенный анализ федерального законодательства позволяет сделать вывод об отсутствии с правовой точки зрения препятствий к внедрению АВС/АВВ. Данный метод по сути требует внедрения в органах исполнительной власти управленческого учета в рамках действующих процедур бюджетного планирования. При этом, по мнению авторов, целесообразно встраивать данный метод бюджетирования при планировании расходов на основные мероприятия в рамках государственных программ, не выводя расходы на «рутинные» процессы в непрограммную часть.

Обоснование расходов в ходе планирования федерального бюджета осуществляется на уровне видов расходов в привязке к уровню основных мероприятий государственных программ. Какие-либо указания или рекомендации относительно методологии планирования, прежде всего, в части расходов на оплату труда отсутствуют. Данный вопрос является, скорее, предметом регулирования ведомственных актов, устанавливающих по сути правила ведения управленческого учета и организации учета затрат по видам деятельности. Минфин России и (или) Федеральное Казначейство при этом могут выступать методологами организации учета и планирования затрат, в том числе с использованием возможностей ГИС «Электронный бюджет».

С точки зрения возможностей внедрения АВС/АВВ в рамках внедрения процессных механизмов наибольший интерес представляют обоснования бюджетных ассигнований на оплату труда и страховые взносы в государственные внебюджетные фонды в части государственных служащих (работников федеральных государственных органов), так как в большинстве рутинных процессов в системе государственного управления основная доля затрат приходится на оплату труда.

Анализ утвержденных форм ОБАС показывает, что обоснование расходов осуществляется на уровне вида расходов бюджетной классификации в привязке к уровню основного мероприятия государственной программы. К методологии планирования расходов, отражаемых в формах ОБАС в части фонда оплаты труда дополнительные требования отсутствуют. Это свидетельствует о наличии возможности планировать эти расходы с использованием методов учета затрат и бюджетирования по видам деятельности.

Анализ нормативных правовых актов, регулирующих исполнение федерального бюджета, показал, что внедрение методов учета затрат и бюджетирования по видам деятельности не повлияет существенным образом на систему казначейского исполнения бюджета. Однако при оценке необходимости и целесообразности изменения действующей

практики планирования расходов органов исполнительной власти, важно принимать во внимание возможности и ограничения ГИС «Электронный бюджет».

Система бухгалтерского (бюджетного) учета в государственном секторе изначально ориентирована на обеспечение планирования и кассового исполнения бюджетов бюджетной системы Российской Федерации. Отслеживание потоков денежных средств и управление ими исторически является более приоритетной задачей, чем управление затратами, что определило основные параметры системы бухгалтерского учета: глубину бюджетной классификации, структуру аналитических признаков учета и набор показателей бухгалтерской (бюджетной) отчетности.

По данным авторов, управленческий учет затрат в разрезе отдельных услуг осуществляется редко, и субъекты отчетности зачастую приводят в указанной форме фактические данные, равные плановым данным государственного (муниципального) задания, то есть заполняют указанную форму не по данным бухгалтерского (управленческого) учета.

Таким образом, бюджетная отчетность органа власти и сводная бухгалтерская отчетность по периметру подведомственных ему учреждений ограничена глубиной аналитики бюджетной классификации и Плана счетов. В связи с тем, что качество учета и отчетности сильно варьируется в зависимости от культуры учета и квалификации бухгалтерского персонала, бюджетная и бухгалтерская отчетность не всегда является достоверным источником информации о фактических затратах субъекта отчетности в необходимой для принятия управленческих решений аналитике, в том числе в разрезе выполненных работ (оказанных услуг).

Отраслевое регулирование порядка учета затрат в государственном секторе, по существу, не развито и активно не осуществляется в разрезе отраслей (областей), в которых государство осуществляет свои функции и полномочия. Статус и актуальность многих отраслевых документов в рассматриваемой сфере в настоящее время не определены.

При адекватной организации и автоматизации бухгалтерского учета органам власти и подведомственным учреждениям могут быть доступны более глубокие уровни аналитики учета затрат, чем это предусмотрено типовой структурой Плана счетов бухгалтерского учета и КОСГУ. Основными внутренними ограничениями для внедрения прогрессивных методов учета все еще являются профессиональная культура, квалификация бухгалтерского персонала, отсутствие опыта и навыков управления организационными и технологическими изменениями. Главным внешним ограничением, как отмечено ранее, является отсутствие регуляторного давления, то есть обязательных

для организаций государственного сектора нормативно-правовых требований по применению современных методов учета затрат и использованию данных учета и отчетности для целей управления.

Для управления отдельными организациями и группами организаций государственного сектора необходимо создание условий для дальнейшего развития управленческого учета как подсистемы бухгалтерского учета, создание и внедрение стандартных сценариев использования бухгалтерской и управленческой отчетности. Развитие и расширение аналитики управленческого учета, внедрение современных методов учета затрат, в том числе метода ABC, методик финансового и управленческого анализа (интерпретации) показателей бухгалтерской (управленческой) отчетности, позволит более достоверно оценивать результаты использования государственного имущества, выявлять дополнительные способы сокращения расходов, своевременно оценивать и минимизировать бюджетные риски и обеспечить информационную поддержку при решении аналогичных управленческих задач. Кроме того, развитие методик учета затрат в организациях государственного сектора позволит повысить эффективность и результативность государственного контроля и аудита.

Задачи развития бухгалтерского и управленческого учета затрат должны стать составной частью программы реформы бухгалтерского учета в государственном секторе. Успех их реализации зависит от «тона сверху»: задачи внедрения прогрессивных методов учета затрат должны стать частью официальной повестки организаций государственного сектора, найти отражение в бюджетной политике и в целевых государственных программах.

В рамках данного исследования нами проведена идентификация видов деятельности, для которых использование ABC/ABB обладает наибольшим потенциалом повышения эффективности бюджетного администрирования. В качестве «удобных» процессов с точки зрения бюджетирования по методу ABC/ABB возможно рассматривать, например, отдельные виды контрольно-надзорной деятельности (прежде всего, плановые проверки), а также отдельные государственные услуги, оказываемые федеральными органами исполнительной власти. Наибольшим потенциалом, с точки зрения масштаба оптимизации бюджетных расходов обладают виды деятельности органов исполнительной власти, осуществляемые сетью территориальных органов.

Для первоочередного внедрения методов ABC/ABB, от которого можно ожидать повышения эффективности бюджетного администрирования, перспективными на первом этапе представляются такие виды деятельности, как государственный земельный надзор; фитосанитарный надзор; надзор и предоставление государственных услуг какого-либо из

отраслевых надзоров Ространснадзора; контрольно-надзорная деятельность Роструда. В отношении контрольно-надзорной деятельности и предоставления государственных услуг Ростехнадзором, Роспотребнадзором и Роскомнадзором требуется дополнительное изучение процессов и перспектив перехода на процессное управление.

Ключевым фактором успеха при реализации указанных рекомендаций и внедрении метода ABC в организациях государственного сектора является реалистичное целеполагание и тщательное планирование потребностей кадровых и финансовых ресурсов для осуществления всех необходимых мероприятий; наличие политической и организационной поддержки на высших уровнях государственного управления.

## СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. Разработка подходов к оценке затрат на исполнение государственных функций и на оказание государственных услуг / Отчет о научно-исследовательской работе. – М.: РАНХиГС, 2017. 492 с.
2. Айвазян З.С., Дмитриев М.Э., Маслов Д.В. ABC в государственном управлении: возможности учета затрат по видам деятельности в органах исполнительной власти РФ // Менеджмент качества. 2018. № 1. С. 2-12.
3. Маслов Д.В., Дмитриев М.Э., Шайхисламов Ф.Р., Квитко В.Ж. Новое качество государственного управления в России: процессы и затраты. Часть 2. Метод ABC // Методы менеджмента качества. 2018. № 4. С. 28-32.
4. Ивлев В., Попова Т. Бюджетирование по методу Activity Based Budgeting // Финансовый директор. №3. 2004.
5. Kaplan R.S., R. Cooper. Cost and effect: using integrated cost systems to drive profitability and performance. – Boston; Toronto; London: Harvard Business School Press, 1998. 357 p.
6. Постановления Правительства РФ № 329 «О Министерстве финансов Российской Федерации»
7. Федеральный закон № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» (Федеральный закон «О бухгалтерском учете»)
8. Бюджетный кодекс Российской Федерации от 31.07.1988 № 145-ФЗ
9. Приказ Минфина России № 157н «Об утверждении Единого плана счетов бухгалтерского учета для органов государственной власти (государственных органов), органов местного самоуправления, органов управления государственными внебюджетными фондами, государственных академий наук, государственных (муниципальных) учреждений и Инструкции по его применению» (Приказ № 157н);
10. Приказ Минфина России № 162н «Об утверждении Плана счетов бюджетного учета и Инструкции по его применению» (Приказ № 162н)
11. Приказ Минфина России от 01.07.2013 N 65н "Об утверждении Указаний о порядке применения бюджетной классификации Российской Федерации"
12. Приказ Минфина России № 191н «Об утверждении Инструкции о порядке составления и представления годовой, квартальной и месячной отчетности об исполнении бюджетов бюджетной системы Российской Федерации» (Приказ 191н)
13. Федеральный закон от 05.12.2017 №362-ФЗ "О федеральном бюджете на 2018 год и на плановый период 2019 и 2020 годов"

14. Приказ Минфина России от 25.03.2011 № 33н «Об утверждении Инструкции о порядке составления, представления годовой, квартальной бухгалтерской отчетности государственных (муниципальных) бюджетных и автономных учреждений»
15. Приказ Минфина России от 31.12.2016 № 257н «Об утверждении федерального стандарта бухгалтерского учета для организаций государственного сектора «Основные средства»
16. Приказ Минфина России от 31.12.2016 № 258н «Об утверждении федерального стандарта бухгалтерского учета для организаций государственного сектора «Аренда»;
17. Проект приказа Минфина России «Об утверждении федерального стандарта бухгалтерского учета для организаций государственного сектора «Запасы», Информация официального сайта Министерства финансов Российской Федерации: [https://www.minfin.ru/ru/performance/budget/bu\\_gs/sfo](https://www.minfin.ru/ru/performance/budget/bu_gs/sfo)
18. Проект приказа Минфина России «Об утверждении федерального стандарта бухгалтерского учета для организаций государственного сектора «Затраты по займам», Информация официального сайта Министерства финансов Российской Федерации, [https://www.minfin.ru/ru/performance/budget/bu\\_gs/sfo/](https://www.minfin.ru/ru/performance/budget/bu_gs/sfo/)
19. Проект приказа Минфина России «Об утверждении федерального стандарта бухгалтерского учета для организаций государственного сектора «Выплаты персоналу», Информация официального сайта Министерства финансов Российской Федерации, [https://www.minfin.ru/ru/performance/budget/bu\\_gs/sfo/](https://www.minfin.ru/ru/performance/budget/bu_gs/sfo/)
20. Приказ Минсельхоза РФ от 06.06.2003 № 792 «Об утверждении Методических рекомендаций по бухгалтерскому учету затрат на производство и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) в сельскохозяйственных организациях»;
21. «Методические рекомендации по бухгалтерскому учету затрат и выхода продукции в растениеводстве» (утв. Минсельхозом РФ 22.10.2008)
22. «Методические рекомендации по вопросам планирования и учета затрат на производство и реализацию продукции (работ, услуг) на полиграфических предприятиях» (согласовано МПТР России 25.11.2002)
23. Приказ Минпромнауки РФ от 04.01.2003 № 2 «Об утверждении Методических положений по планированию, учету затрат на производство и реализацию продукции (работ, услуг) и калькулированию себестоимости продукции (работ и услуг) на предприятиях химического комплекса»

24. Постановление Госстроя РФ от 23.02.1999 № 9 «Об утверждении Методики планирования, учета и калькулирования себестоимости услуг жилищно - коммунального хозяйства»
25. Методические рекомендации по разработке учетной политики в сельскохозяйственных организациях» (утв. Минсельхозом РФ 16.05.2005)
26. Письмо Минфина России от 18.05.2015 № 02-01-09/28324 «О направлении примерной формы общих требований к определению нормативных затрат на оказание государственной (муниципальной) услуги государственным (муниципальным) учреждением»
27. Приказ Департамента здравоохранения г. Москвы от 14.12.2011 № 1743 «Об утверждении Порядка определения платы за оказание государственными учреждениями всех типов (за исключением автономных) Департамента здравоохранения города Москвы гражданам и юридическим лицам за плату государственных услуг (выполнение работ), относящихся к их основным видам деятельности, оказываемых сверх установленного государственного задания, а также в случаях, определенных федеральными законами, в пределах установленного государственного задания»
28. Распоряжение Департамента образования города Москвы от 04.09.2015 г. № 263 р «Об утверждении типовых форм учетной политики для государственных казенных, бюджетных и автономных учреждений, подведомственных Департаменту образования города Москвы (ДОГМ)»
29. Приказ Минфина России от 28 февраля 2018 г. № 36н "Об утверждении программы разработки федеральных стандартов бухгалтерского учета для организаций государственного сектора на 2018-2020 гг.
30. Отчет о Научно-исследовательской работе по теме: «Внедрение новых подходов к учету затрат и бюджетированию процессов в системе государственного управления» /М.: РАНХиГС
31. Электронный ресурс <http://www.meteorf.ru/activity/activ/licenz-activ/>
32. Алёхин А.Е. Контрольно-счетные палаты субъектов Российской Федерации :сравнительно-правовой анализ Автореферат диссертации на соискание учёной степени кандидата юридических наук. Мордовский государственный университет им. Н.П. Огарева, Саранск, 2007.
33. Указ Президента РФ от 9 марта 2014 года № 314 «О системе и структуре федеральных органов исполнительной власти»

34. Федеральный закон от 6 октября 1999 года № 184-ФЗ "Об общих принципах организации законодательных (представительных) и исполнительных органов государственной власти субъектов Российской Федерации"
35. Постановление Правительства РФ от 23 июля 2004 г. N 373 "Об утверждении Положения о Федеральном агентстве по государственным резервам"
36. Постановление Правительства РФ от 2 июня 2008 г. N 420 "О Федеральной службе государственной статистики"
37. Электронный ресурс <http://open.gov.ru/upload/iblock/ffe/ffe4064e744ea147f2a016192d0501e.pdf>
38. Электронный ресурс <http://d-russia.ru/predstavlen-ocherednoj-rejting-regionov-i-foiv-po-polnote-predostavleniya-svedenij-v-gas-upravlenie-2.html>
39. Электронный ресурс <https://rosreestr.ru/site/activity/okazanie-gosudarstvennykh-uslug/>
40. Электронный ресурс <https://rosreestr.ru/site/activity/statistika/>
41. Электронный ресурс <https://rosreestr.ru/site/open-service/audits-gosudarstvennyu-nadzor-v-oblasti-geodezii-i-kartografii-gosudarstvennyu-geodezicheskiy-nadzor/proverki/>
42. Электронный ресурс <http://www.fsvps.ru/>
43. Электронный ресурс [http://www.gosnadzor.ru/about\\_gosnadzor/functions/](http://www.gosnadzor.ru/about_gosnadzor/functions/)
44. Закон РФ от 14.05.1993 № 4979-1 (в редакции от 03.07.2016) "О ветеринарии"
45. Федеральный закон от 21.07.2014 N 206-ФЗ (ред. от 28.12.2017) "О карантине растений"
46. Электронный ресурс <http://rostransnadzor.ru/deyatel-nost>
47. Электронный ресурс <http://rpn.gov.ru/>
48. Электронный ресурс [https://fas.gov.ru/pages/gosuslugi\\_i\\_funkcii](https://fas.gov.ru/pages/gosuslugi_i_funkcii)
49. Электронный ресурс <https://tu77.rosim.ru/about/structure>
50. Электронный ресурс [https://www.rostrud.ru/rostrud/deyatelnost/?CAT\\_ID=4553](https://www.rostrud.ru/rostrud/deyatelnost/?CAT_ID=4553)
51. Приказ Министерства труда и социальной защиты РФ от 26 мая 2015 г. N 318н "Об утверждении Типового положения о территориальном органе Федеральной службы по труду и занятости"
52. Электронный ресурс <https://rkn.gov.ru/>