

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

Дмитриев М.Э., Айвазян З.С.

**Разработка подходов к оценке затрат на исполнение
государственных функций и на оказание
государственных услуг**

Москва 2018

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

Объектом исследования в данной работе являются методы учёта и бюджетирования затрат административных процессов в сфере оказания государственных услуг и контрольно-надзорной деятельности в федеральных органах исполнительной власти и в органах исполнительной власти субъектов РФ.

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

Айвазян З.С. старший научный сотрудник центра публичной политики и государственного управления ИОН 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 2017 год

Содержание

Введение.....	5
1 Анализ применимости методов расчёта затрат управленческой деятельности к российской практике государственного управления, оценка наличия и достаточности источников необходимых исходных учётных данных.....	9
1.1 Ключевые отличия учёта по видам деятельности от российского бухгалтерского учёта.....	9
1.2 Обзор перспектив внедрения учёта по видам деятельности в условиях российского бухгалтерского учёта.....	13
1.3 Потенциальные сложности внедрения учёта по видам деятельности в государственных органах.....	23
2 Основы методологии учёта (оценки) и разнесения затрат по административным процессам и их этапам в привязке к разрабатываемой методологии оптимизации процессов.....	29
2.1 Принципы разнесения косвенных затрат по основным процессам.....	29
2.2 Драйверы затрат обеспечивающих процессов на ресурсы основных процессов	32
2.3 Драйверы ресурсов (и результатов) основных процессов.....	51
3 Рекомендации по внедрению методологических подходов к оценке затрат административных процессов	61
3.1 Анализ результатов апробации методики разнесения затрат по видам деятельности в пилотном филиале Центра занятости населения г. Уфы (Республика Башкортостан).....	61
3.2. Использование ABC/ABB на стадии текущего функционирования процессов	69
3.3 Централизация ABC/ABB.....	75
3.4 Сбор первичной информации для ABC.....	77
Заключение	81
Список использованных источников	84

Определения, обозначения и сокращения

В настоящей работе применяют следующие термины с соответствующими определениями:

БОР	Бюджетирование, ориентированное на результат
ABC	Activity-Based Costing - Учет (анализ) затрат по видам деятельности
МФЦ	Многофункциональные центры
ИТ	Информационные технологии
ABB	Activity-based budgeting - Бюджетирование по видам деятельности
ISO / ИСО	Международная организация по стандартизации, ИСО (International Organization for Standardization, ISO)

Введение

Корректный учёт и разнесение затрат государственного управления относительно решаемых задач и получаемых результатов является необходимым не только для целей планирования и оценки эффективности государственных расходов, но и для оценки эффекта от проводимых административных преобразований. При существующей функциональной организации органов государственной власти затраты можно учитывать только по статьям и элементам, а разносить – только по структурным подразделениям, что сводит управление затратами исключительно к директивным методам (например, «сократить все сметы на 10%»).

Деятельность органов государственной власти управляется по функциональному признаку, и во многом ориентирована на исполнение поручений. Как следствие, данная деятельность слабо привязана к конкретным результатам, имеющим социально-экономическое значение. Отсутствие чёткой увязки конкретных результатов и ресурсов, необходимых для их достижения, стало основной причиной малой успешности попыток внедрить бюджетирование, ориентированное на результат (БОР), инициированных в 2004 году.

Однако внедрение процессного подхода в организации государственного управления позволяет применять более действенные и точные методы анализа затрат. Организация деятельности органов власти по процессам, привязанным к конкретным результатам, открывает возможность для специфической аллокации (разнесения, соотнесения) необходимых ресурсов и расчёта связанных с ними затрат, которые можно будет соотносить с объёмом и качеством полученных результатов. Для этой цели соответствующая методология должна внедряться параллельно с оптимизацией административных процессов (или в развитие последней).

В мировой практике к настоящему моменту накоплен существенный опыт применения современных методов учёта и анализа затрат, в т.ч. их адаптации к государственному управлению.

В частности, в конце 1980-х гг. американцы Robin Cooper и Robert S. Kaplan¹ обобщили предшествующий опыт отхода от традиционных моделей себестоимости, обосновав концепцию Activity-Based Costing (Activity-Based Costing, расчёт себестоимости

¹ Впоследствии – соавтор концепции «системы сбалансированных показателей».

по видам деятельности), которая получила широкое распространение и развитие в разных модификациях (Time-Driven Activity-Based Costing и др.)

Метод Activity-Based Costing определяет затраты на результат на основе объёма потреблённых в процессе его получения ресурсов, стоимость которых, в свою очередь, определяется объёмом понесённых на них затрат. Для его применения необходимо предварительно выделить и описать процессы деятельности и/или операции (действия), из которых она состоит, т.к. данный метод предполагает наличие взаимосвязанных действий, последовательно производящих и потребляющих результаты друг друга.

Каждое действие потребляет определённые ресурсы. Стоимость каждого ресурса переносится на получаемый результат данного действия пропорционально некоторому соотношению, именуемому «драйвер ресурса». Наиболее простым и широко известным драйвером ресурса являются, например, человеко-часы (нормо-часы), пропорционально которым стоимость труда работника распределяется между результатами его труда.

В свою очередь, для получения каждого ресурса организация несёт затраты, которые распределяются по видам ресурсов пропорционально другому соотношению, именуемому «драйвер затрат».

Применение Activity-Based Costing в государственном управлении – феномен сравнительно новый, хотя отдельные попытки совершались и в 90-е гг. прошлого века. Однако для того, чтобы применение Activity-Based Costing и других методик, ориентированных на процессы и их результаты, стало нормой, потребовался пересмотр отношения к самой деятельности государственного управления.

Согласно зарубежным исследованиям, на начальном этапе распространения – в 1990-х – годах применение Activity-Based Costing в сфере госуправления было затруднено, поскольку органы власти традиционно не рассматривались как поставщики услуг. После того, как концепция New Public Management, применявшая к государственному управлению парадигму бизнес-менеджмента, стала в те же 90-е «золотым эталоном административных реформ», отношение к деятельности органов власти как к оказанию общественно востребованных услуг открыло дорогу для широкого применения управленческих методик из сферы бизнеса.

Начиная с 2000-х годов, наряду со многими другими инновациями в менеджменте, методика Activity-Based Costing начала активно внедряться в самых различных сферах государственного управления в рамках инициатив по повышению его эффективности. Сегодня примеры внедрения Activity-Based Costing представлены сферой не только

государственных услуг, но и правоохранительной деятельности (прокуратура Великобритании), обороны (корпус морской пехоты США).

В практике российского государственного управления попыток внедрения методов, аналогичных Activity-Based Costing, не предпринималось. Инициатива по внедрению бюджетирования, ориентированного на результат, не ставила процессы государственного управления в фокус внимания, ориентировалась в целом на показатели достаточно верхнеуровневых по своему характеру результатов, и более соответствовала по сути проектной, а не рутинной деятельности. Учёт в государственных органах ведётся в соответствии с общими правилами российского бухгалтерского учёта, регламентируемого соответствующими положениями, и в целом его практика аналогична практике учёта, принятой в организациях, не связанных с материальным производством. Как следствие, практикуется учёт затрат по подразделениям, с «котловым» методом разнесения косвенных затрат на себестоимость деятельности по единой базе, в качестве которой обычно выступают показатели труда – фонд оплаты труда и/или численность сотрудников.

Важной отличительной особенностью бухгалтерского учёта в органах государственной власти является совмещение в рамках одного и того же учреждения и/или его подразделений как деятельности по оказанию государственных услуг, так и деятельности по исполнению государственных функций. В сочетании с традиционными принципами бухгалтерского учёта это ведёт к крайней затруднительности объективной оценки и анализа эффективности деятельности государственных органов, их подразделений и сотрудников. Себестоимость получаемого результата деятельности – будь то оказанная услуга или исполненная функция – оказывается непрозрачной, и если бы её и пытались анализировать и контролировать на регулярной основе, результат, получаемый на основе данных традиционного бухгалтерского учёта был бы искажённым.

Между тем, повышение эффективности государственного управления невозможно без понимания истинной величины затрат на те или виды деятельности в его рамках, на получаемые в ходе этой деятельности результаты, и её сопоставления с качеством и количеством этого результата. Более того, отсутствие подобной информации лишает лиц, принимающих решения, наиболее объективного критерия оценки не только самой деятельности ведомств, их подразделений и сотрудников, но и любых инициатив по её реформированию, предлагаемых или реализованных. Многочисленные организационные преобразования, проводившиеся и проводимые со времени начала административной реформы в первой половине 2000-х годов, фактически происходили без оценки их эффекта

с точки зрения управленческой эффективности. Выбор того или иного решения становился предметом дискуссий, длительных согласований различных узких, ведомственных точек зрения без возможности их сопоставления по единой объективной шкале измерения. При наличии необходимых исходных данных имитационное моделирование административных процессов до и после преобразований может и должно стать обязательным элементом обоснования предложений по подобным изменениям, а подтверждаемые этим моделированием оценки предполагаемого эффекта – одним из ключевых (если не главным) аргументом в пользу или против их реализации.

Причём практика внедрения Activity-Based Costing в российских компаниях позволяет предположить, что, несмотря на некоторые методологические затруднения, интеграция данного метода в рамки требований действующих положений по бухгалтерскому учёту возможна. Общеизвестно, что реализация учёта по видам деятельности требует значительных затрат на внедрение и поддержание соответствующей системы. Однако, учитывая масштаб социально-экономического эффекта административных процессов, даже сравнительно небольшой выигрыш в эффективности может окупить подобные затраты. Особенно актуальной является данная задача сейчас, когда проблематика повышения эффективности государственных расходов обостряется состоянием экономики страны и его фискальными последствиями.

1 Анализ применимости методов расчёта затрат управленческой деятельности к российской практике государственного управления, оценка наличия и достаточности источников необходимых исходных учётных данных

Практика учёта и планирования затрат в российских органах государственной власти опирается на общие правила бухгалтерского учёта РФ и в основном сходна с ведением учёта в организациях сферы услуг (т.е. в видах деятельности, не связанных с производством товаров). Система бухгалтерского учёта РФ нацелена на решение задач финансового и налогового учёта, и опирается на традиционные принципы бухгалтерского учёта. Решение управленческих задач – в частности, управления эффективностью деятельности – слабо поддерживается системой бухгалтерского учёта в силу ограниченности традиционно применяемых аналитических разрезов учёта. Организациями частного сектора данное ограничение обычно преодолевается за счёт выстраивания параллельной системы управленческого учёта (в той или иной степени интегрированной с системой бухгалтерского учёта), каковая практика в государственных органах не распространена.

Другой важной отличительной особенностью бухгалтерского учёта в органах государственной власти является совмещение в рамках одного и того же учреждения и/или его подразделений как деятельности по оказанию государственных услуг, так и деятельности по исполнению государственных функций. В сочетании с традиционными принципами бухгалтерского учёта это ведёт к крайней затруднительности объективной оценки и анализа эффективности деятельности государственных органов, их подразделений и сотрудников.

1.1 Ключевые отличия учёта по видам деятельности от российского бухгалтерского учёта

Ключевыми отличиями методики расчёта себестоимости по видам деятельности (Activity-Based Costing) от традиционных принципов, на которые опираются правила российского бухгалтерского учёта являются:

- Объекты учёта (затрат);
- Трактовка косвенных затрат;
- Вытекающее из трактовки косвенных затрат их распределение.

В традиционном бухгалтерском учёте основными объектами учёта затрат являются:

- Выпускаемая продукция (объём выпуска);
- Подразделения (структурные единицы) – центры учёта.

В традиционном учёте перечень затрат, которые могут быть связаны непосредственно с производством конкретного объёма продукции и напрямую отнесены на её себестоимость, строго ограничен. Такие затраты называются прямыми и включают оплату труда работников, непосредственно задействованных в производстве продукции, стоимость сырья и материалов, потреблённых в ходе её производства, стоимость энергии, потреблённой производственным оборудованием. Прочие затраты считаются косвенными. Распределение косвенных затрат в традиционном учёте происходит по некоторой заранее установленной условной базе (или по некоторому набору таких баз). Для производственных предприятий наиболее распространёнными базами распределения косвенных затрат обычно выбираются такие производственные показатели, как:

- Натуральный объём произведённой продукции;
- Количество машино-часов работы оборудования,
- Количество человеко-часов работы персонала.

В наиболее обобщённом варианте базами могут также служить экономические показатели:

- Сумма прямых затрат на произведённую продукцию;
- Фонд оплаты труда;
- Выручка и т.п.

Из вышеперечисленного перечня видно, что в случае деятельности, не связанной с материальным производством, число возможных баз разнесения крайне ограничено. А применительно к государственным органам и вовсе сводится к двум: фонду оплаты труда и количеству человеко-часов (фонду рабочего времени). Учитывая, что точность учёта последнего показателя на практике крайне низка – табельный учёт зачастую является формальностью, единственным фактором изменения данного показателя является отсутствие на работе в связи с отпуском или болезнью – разнесение косвенных затрат в действительности происходит в основном котловым методом по фонду оплаты труда. Альтернативой здесь могут выступать экспертные оценки норм затрат (пропорций разнесения тех или иных видов затрат), однако их точность без проведения полноценного функционально-стоимостного анализа представляется сомнительной; кроме того, подобные пропорции, находясь в зависимости от изменяющихся условий ведения деятельности, не являются константами и не могут быть установлены раз и навсегда.

В отличие от традиционного учёта, при учёте (расчёте себестоимости) по видам деятельности объектами учёта затрат являются:

- Виды деятельности (процессы, операции);
- Конкретные результаты этой деятельности – выполненные заказы (в т.ч. и выпущенная продукция), оказанные услуги, работоспособность оборудования (доступная производственная мощность), доступный фонд рабочего времени, товарно-материальные ценности, отпущенные в производство и т.п.;
- Широкий перечень объектов деятельности – клиенты/заявки, виды продукции, рынки и т.п.

Подобная детализация, в свою очередь, существенно изменяет само понятие косвенных расходов. Подавляющее большинство расходов, трактуемых в традиционном учёте как косвенные, с точки зрения учёта по видам деятельности являются прямыми для того или иного вида деятельности. Так, например, расходы на контрактацию, доставку, складскую обработку товарно-материальных ценностей являются прямыми затратами процессов снабжения, расходы на поиск, подбор, повышение квалификации персонала – прямыми затратами процессов кадрового обеспечения и т.д.

Отсюда вытекает и принципиально иной подход к разнесению данных затрат. При учёте по видам деятельности затраты распределяются по причинно-следственным взаимосвязям, определяемым взаимодействием исполняемых видов деятельности (процессов). Так, себестоимость конечного результата (например, оказанной услуги) определяется количеством потреблённых ресурсов, использованного оборудования, услуг, оказанных другими видами деятельности, а также стоимостью этих ресурсов, оборудования и услуг. В предельном случае даже расходы на управленческую деятельность, которая с содержательной точки зрения не может рассматриваться как услуги, оказываемые прочим (основным и обеспечивающим, вспомогательным) процессам, также включаются в затраты каждого процесса, исходя из параметров, описывающих процесс и/или его исполнителей как объект управления. Таким образом, например, стоимость часа работы сотрудника определяется не только ставкой оплаты его труда, но и расходами на его профессиональное развитие, на ведение трудовых отношений с ним, на его мотивацию, в т.ч. нематериальную, а также на управление им – разнесёнными на нормативный фонд его рабочего времени (т.е. фактически доступный фонд – за вычетом отпуска, среднестатистического отсутствия по болезни, непроизводительных затрат времени и др.).

Таким образом, полноценная реализация методологии Activity-Based Costing позволяет вести учёт затрат по фактическому их объёму на каждую единицу конечного результата (при необходимости, даже с дифференциацией между различными экземплярами одинакового результата), т.е. является прямой противоположностью «котловому» методу разнесения затрат. Но даже и в упрощённой конфигурации внедрения методологии Activity-Based Costing усреднение затрат осуществляется дробно, в отношении каждого используемого ресурса и каждого последовательно получаемого результата, что в любом случае даёт существенно большую точность расчёта себестоимости.

В российской практике государственного управления отдельные расходы на их функционирование не отражаются в учёте соответствующих органов. Это явление, которое можно в целом назвать «скрытым финансированием», имеет различные формы.

Так, отдельные расходы на государственных служащих территориальных органов или на служащих подведомственных учреждений могут осуществляться непосредственно вышестоящими органами управления. Наиболее типичными являются расходы на проведение всякого рода совещаний, при которых тот орган (учреждение), в котором сотрудник непосредственно работает, оплачивает только расходы на его проезд к месту проведения совещания. Кроме того, следует учитывать, что отдельные расходы на государственных служащих финансируются не теми государственными органами, где они работают (проходят государственную службу), а иными финансируемыми из бюджета государственными организациями. Так, затраты на переподготовку и повышение квалификации могут осуществляться путём финансирования ведомственных образовательных учреждений. Расходы на медицинское обслуживание и санаторно-курортное лечение государственных служащих тех ведомств, которые имеют собственные (ведомственные) учреждения здравоохранения и санаторно-курортного лечения (поликлиники, санатории, базы отдыха) также финансируются, как правило, через сметное финансирование соответствующих учреждений.

«Скрытое финансирование» может осуществляться в форме совершенно легальной передачи подведомственным учреждениям части функций, обеспечивающих деятельность государственного органа: например, обслуживание вычислительной техники, обработка информации и ведение баз данных, массовая рассылка почтовой корреспонденции и т.п. Строго говоря, передать в подведомственное учреждение можно передать много функций государственных органов, причём не только обеспечивающих, но и основных, за

исключением функций принятия решений по основным вопросам деятельности государственного органа. К новым способам «скрытого финансирования» можно отнести и распространённое в последние годы делегирование функций по приёму (выдаче) документов от граждан через многофункциональные центры (МФЦ), создаваемые государственными органами субъектов федерации или органами местного самоуправления.

Переходя к обзору менее легальных способов «скрытого финансирования», необходимо отметить, что помешать корректному учёту затрат может и давно существующая, но не афишируемая практика привлечения к выполнению задач какого-либо органа управления сотрудников нижестоящего органа или подведомственной организации (учреждения или даже предприятия). Такая практика сложилась вследствие более жёсткого регулирования численности персонала на более высоких уровнях государственного управления. Наибольшими полномочиями по определению численности работающих федеральные органы исполнительной власти наделены по отношению к подведомственным им учреждениям, поэтому работники таких учреждений зачастую выполняют функции как работников центрального аппарата, так и работников территориальных органов. На практике встречается привлечение к повседневной работе государственных органов также работников подведомственных им государственных предприятий и даже коммерческих организаций. Такое обеспечение дополнительной численностью, разумеется, идёт вразрез с принципами эффективной организации государственной службы, хотя и оформляется (не всегда) как временное прикомандирование сотрудников одного органа (или учреждения) к вышестоящему органу.

1.2 Обзор перспектив внедрения учёта по видам деятельности в условиях российского бухгалтерского учёта

Общая логика пересчёта косвенных затрат традиционного бухгалтерского учёта в прямые затраты процессов заключается в следующем. Основными факторами косвенных затрат являются:

- ресурсы, которые используются в процессах (в отличие от ресурсов потребляемых, которые формируют непосредственно прямые затраты);
- процессы управленческой, надзорной деятельности, а также деятельности по технологическому и организационному развитию, объектами которых в равной степени являются все процессы в организации;

- процессы финансирования деятельности, обеспечивающие организацию финансовыми ресурсами для инвестиционной и операционной деятельности.

Используемые ресурсы, равно, как и результаты вышеперечисленных процессов (управленческие решения, нормативно-методическая и технологическая документация, денежные средства в распоряжении организации) имеют определённую себестоимость, которая формируется как прямыми затратами соответствующих процессов (например, расходами на оплату труда, услуг внешних поставщиков, процентов по привлекаемому финансированию и т.п.), так и косвенными затратами, которые обусловлены тем, что данные процессы – так же, как и основные процессы – используют ресурсы, являются объектами управленческой, надзорной деятельности, деятельности по технологическому и организационному развитию и т.д.

Задача разнесения заключается, во-первых, в том, чтобы определить реальную стоимость единицы каждого используемого ресурса. Такими единицами выступают:

- человеко-час (человеко-день) работы сотрудника;
- день использования квадратного (кубического) метра площади (пространства) зданий и/или помещений;
- машино-час (машино-день и т.п.) использования оборудования, в т.ч., например, автоматизированного рабочего места;
- километр (тонно-километр, человеко-километр) использования транспортных средств.

Сюда же можно отнести такой финансовый показатель, как срок использования денежных средств, хотя этот ресурс можно трактовать и как потребляемый, и как используемый.

Данные традиционного бухгалтерского учёта содержат информацию по прямым затратам, формирующим стоимость единицы ресурса, в привязке к данному ресурсу, однако прочие затраты – затраты процессов, объектами деятельности которых являются эти ресурсы, в общем случае, аккумулируются в других аналитических разрезах, с последующим разнесением по агрегированным базам. Для понимания же реальной стоимости ресурса они должны быть к нему привязаны. Так, например:

- стоимость человеко-часа работы сотрудника должна включать не только ставку оплаты его труда, отчисления с фонда оплаты его труда во внебюджетные фонды, а также иные прямые выплаты ему (например, компенсация проезда в отпуск), но и затраты кадрового обеспечения (в т.ч. труд, помещения, оборудование, услуги

- сторонних поставщиков – например, образовательных организаций, в которых сотрудник проходит переподготовку или повышение квалификации, использование помещений кадровой службы), в расчёте на нормативный (т.е. за вычетом отпуска и статистического отсутствия по болезни) фонд рабочего времени данного сотрудника (понятно, что сумма эта может и должна быть дифференцированной в зависимости от должностного уровня и характера его деятельности);
- стоимость дня использования квадратного (кубического) метра площади (пространства) зданий должна включать не только стоимость аренды и/или амортизационных отчислений (с учётом затрат на капитальный ремонт), потребляемых на данное здание коммунальных услуг, но и затраты эксплуатационной службы данного объекта, (в т.ч. труд инженерного и хозяйственного персонала, затраты на текущий ремонт, услуги сторонних поставщиков, использование помещений эксплуатационной службы) в расчёте на данное здание;
 - стоимость машино-часа (машино-дня) использования оборудования (например, автоматизированного рабочего места) должна включать, как и в случае со зданием, не только величину амортизационных отчислений, затрат на продление лицензий на программное обеспечение (а так же их приобретение – если стоимость позволяет их списывать на себестоимость напрямую), модернизацию и/или ремонт, расходные материалы, но и затраты ИТ-службы (на оплату труда специалистов, услуги сторонних поставщиков, поддержку программного обеспечения, оплату внешних сервисов постоянного пользования) в расчёте на нормативный (т.е. за вычетом простоя по обслуживанию, ремонту, технологического простоя) фонд машинного времени на данное место (здесь, как и в случае с человеко-часом, эта стоимость может и должна быть дифференцированной в зависимости от конфигурации автоматизированного рабочего места, причём в некоторых случаях эти рабочие места должны рассматриваться не как отдельный объект, а как составная часть единого объекта – информационной системы);
 - стоимость километра (человеко-километра) использования транспортных средств должна включать не только ставку аренды или амортизационные отчисления (с учётом капитального ремонта), затраты на горюче-смазочные материалы, текущее обслуживание и ремонт, ставку оплаты труда водителя, оплату парковки и проезда по платным дорогам, но и затраты автотранспортной службы (труд механиков, диспетчеров, услуги сторонних поставщиков, использование гаража и иных

помещений автотранспортной службы) в расчёте на данное автотранспортное средство.

Подобный расчёт требует дополнительной фиксации в аналитическом учёте ряда первичных данных, которые для целей традиционного бухгалтерского учёта являются нерелевантными и поэтому не предусматриваются соответствующими требованиями. Примерами таких данных относительно вышеприведенного списка могут выступать следующие:

- удельная стоимость обучения в расчёте на каждого сотрудника, прошедшего данное обучение (особенно, если обучение осуществляется по подразделениям или категориям сотрудников в рамках единого договора на оказание услуг по обучению);
- площадь, занимаемая рабочим местом каждого сотрудника (допустимо усреднение по категориям, в отдельных случаях приемлемо также усреднение по подразделениям – если сотрудники такого подразделения исполняют однотипные операции);
- время на обслуживание одного автоматизированного рабочего места – как в рамках поддержки пользователей, так и в рамках регламентных работ по настройке, обновлению и т.п. (допустимо усреднение по автоматизированным рабочим местам однотипной конфигурации, особенно в случае их объединения в рамках одной информационной системы);
- площадь машиноместа, занимаемого в гараже каждым автотранспортным средством (допустимо усреднение по автотранспортным средствам одного класса или одинакового назначения).

Во-вторых, требуется определить стоимость исполнения управленческих, контрольно-надзорных процессов и процессов организационного и технологического развития, в разрезе либо ресурсов, либо операций:

- Затраты на оплату труда руководителей могут быть разнесены накопительным итогом по объектам управления в их подчинении: руководителей высшего и среднего звена – по подразделениям (руководителям) в их подчинении, руководителей низового звена – по подчинённым сотрудникам (таким образом, все затраты на оплату труда руководителей будут разнесены на рядовых сотрудников);
- Затраты на оплату труда помощников и секретарей руководителей могут быть разнесены аналогично затратам на оплату труда самих руководителей;
- Затраты подразделений, осуществляющих управленческие процессы (как правило, это плановые подразделения различного профиля могут быть разнесены на планируемые

процессы пропорционально количеству плановых показателей для каждого процесса (причём здесь возможна значительная дифференциация в зависимости от сложности расчёта показателя, которая должна быть оценена либо статистическим, либо нормативным, либо экспертным методом);

- Затраты учётных подразделений должны быть разнесены на процессы пропорционально количеству транзакций (хозяйственных операций), осуществляемых в рамках каждого процесса;
- Затраты контрольно-надзорных процессов могут иметь разные базы разнесения, в зависимости от предмета надзора. Например, затраты на охрану труда – по количеству рабочих мест (дифференцированно по условиям труда на этих рабочих местах), затраты на промышленную/экологическую безопасность – по количеству объектов повышенной опасности (дифференцированно по степени опасности объекта), затраты на правовую экспертизу – по количеству транзакций/операций, несущих потенциальные правовые риски (дифференцированно по степени правовой сложности), затраты на внутреннюю безопасность – по количеству сотрудников (дифференцированно по степени конфиденциальности информации или размеру товарно-материальных ценностей, к которым имеют доступ сотрудники);

Затраты процессов развития представляют собой особую сложность в разнесении. Их затраты складываются из затрат на разработку и затрат на методологический/технологический контроль.

- В отношении процессов технологического развития разнесение затрат на разработку может осуществляться по создаваемым объектам интеллектуальной собственности, и далее пропорционально их использованию процессами/операциями. Сама же стоимость данных объектов интеллектуальной собственности определяется сметой проекта по их разработке, и внедрение корректного её учёта в первую очередь предполагает вычленение подобных проектов из рутинной деятельности и обособленный учёт как самой работы, так и её результатов.
- Разнесение затрат на технологический контроль – несколько более простая задача, аналогичная разнесению затрат на надзорную деятельность. Она может быть осуществлена пропорционально количеству операций, выполняемых согласно той или иной технологии за отчётный период.
- Несмотря на то, что деятельность по организационному развитию по своему содержанию аналогична деятельности по технологическому развитию, разнесение её

затрат на процессы или объекты является гораздо более сложной задачей. Она требует предварительной стандартизации и классификации не только процессов и структурных единиц организации, но и самой нормативно-методической документации, регламентирующей процессы и организационную структуру. При наличии такой классификации затраты организационного развития (тоже являющиеся проектными затратами по своей сути) могут разноситься по соответствующему объёму унифицированных документов, разработанных или скорректированных за отчётный период. Затраты на контроль (или, скорее мониторинг) их соблюдения также могут быть разнесены по количеству операций, осуществляемых подразделениями в рамках процессов за соответствующий период.

Очевидно, что в отношении вышеуказанных процессов необходимых данных первичного учёта может не быть вовсе. За исключением организационно-штатной расстановки (или штатного расписания), являющихся источником данных по структуре подчинённости, инвентарных карточек объектов повышенной опасности (которые могут и не содержать информации о степени их опасности), числа материально ответственных лиц, а также отдельных случаев формально поставленных на баланс объектов интеллектуальной собственности, все прочие данные, в лучшем случае, могут содержаться во вспомогательных источниках, не увязанных с системой учёта. Излишне также говорить о том, что полнота и качество, а главное – структурированность нормативно-методической документации в российских организациях оставляют желать лучшего, и государственные органы здесь не являются исключением (о чём можно судить хотя бы по качеству основной массы административных регламентов).

В целом внедрение методики учёта по видам деятельности предполагает следующий общий набор шагов:

1. Предварительное моделирование деятельности организации – составление модели её процессов, описывающей не только их перечень, но и характер и предмет их взаимодействия.
2. Формирование классификатора видов деятельности – процессов организации, сгруппированных по типам и уровням декомпозиции.
3. Составление исчерпывающего перечня объектов учёта затрат – не только подразделений и исполняемых ими процессов, но объектов самой деятельности (потребителей услуг, видов услуг, сотрудников, оборудования, помещений и пр.)

4. Распределение объектов деятельности по видам деятельности для установления взаимосвязи между затратами и результатами различных процессов.
5. Группировка процессов и объектов деятельности по подразделениям – центрам учёта/ответственности.
6. Определение драйвера затрат – показателя, от которого зависит стоимость ресурса (например, для офисных помещений таким драйвером является площадь рабочего места).
7. Организация учёта расхода ресурсов по центрам ответственности с разнесением по исполняемым процессам.
8. Расчёт затрат по процессам через стоимость ресурсов, использованных при их исполнении.
9. Определение драйвера ресурсов – показателя, от которого зависит объём потребления ресурса для получения единицы конечного результата процесса (например, для офисных помещений таким показателем является время получения конечного результата на данном рабочем месте).
10. Расчёт затрат по каждому ресурсу, относимых на единицу конечного результата.
11. Суммирование затрат по всем ресурсам, относимым на единицу конечного результата.
12. Организация учёта конечных результатов по всем объектам деятельности (количества потребителей/обращений, оказанных услуг по видам и т.п.)

Внедрение учёта затрат по видам деятельности требует повышенной детальности аналитического учёта. Аналитические счета предусмотрены действующими положениями по бухгалтерскому учёту, однако их конкретная детализация является предметом усмотрения организации, в зависимости от вида деятельности и настроек системы управления. Для целей учёта затрат по видам деятельности глубина детализации аналитических счетов должна быть максимально большой, с тем, чтобы дифференцированно отражать совокупность объектов учёта во всей полноте их категорий. В первую очередь это касается объектов учёта, являющихся ресурсами процессов, поскольку драйверы затрат формируются именно в их разрезе. Перечень объектов учёта, по которым должны вестись отдельные аналитические счета включает, как минимум, следующие:

1. Персонал:
 2. По категориям/иерархическим уровням сотрудников;

3. По подразделениям;
4. Оборудование:
 5. Компьютеры по различным конфигурациям и/или категориям (таким, например, как компьютер специалиста, компьютер руководителя – в зависимости от категорий пользователей);
 6. Автоматизированные рабочие места информационных систем (так же, как и в предыдущем случае, по категориям пользователей);
 7. Прочая применяемая офисная техника по категориям – сканеры, фотоаппараты/камеры, копиры, ламинаторы, при наличии различных классов по производительности (и, соответственно, стоимости) – в разбивке по этим классам;
 8. Офисная мебель (также по категориям пользователей);
 9. Иное специализированное оборудование по каждой применяемой категории;
10. Офисные помещения в разрезе:
 11. Рабочих мест;
 12. Присутственных мест и/или мест общего пользования;
 13. Вспомогательных помещений;
14. Транспортные средства:
 15. Специализированного назначения (по видам назначения);
 16. Общего назначения;
17. Прочие основные средства.

По каждому вышеперечисленному объекту учёта аналитический учёт должен вестись не только по категориям, но и по отдельным единицам учёта, с тем, чтобы затраты, связанные с обеспечением их требуемой работоспособности, могли быть корректнее привязаны к конкретным объектам. Так, например, затраты на обучение персонала не должны учитываться единой суммой за период, но должны быть распределены по конкретным сотрудникам, прошедшим обучение. Затраты на подбор персонала также должны быть привязаны к каждому нанятому за период сотруднику и т.д. Исключение могут составлять затраты, связанные с однотипными регламентными операциями, проводимыми за отчётный период в отношении всех или большинства однотипных же объектов учёта – например, обновление программного обеспечения на всех автоматизированных рабочих местах соответствующей категории: в этом случае пообъектный учёт затрат не даёт ощутимой прибавки в точности калькуляции

себестоимости, и поэтому подобные затраты на период могут быть распределены «котловым» методом – но только внутри категории.

Как можно видеть из перечня выше, в данном случае речь идёт о ресурсах используемых, а не потребляемых в ходе деятельности, поскольку затраты последних являются прямыми по определению, и их отнесение их стоимости на затраты процессов представляет собой простую задачу, решаемую прямым счётом. Однако и здесь есть особенность, касающаяся определения самой стоимости относимых на процесс ресурсов. Хотя и учёт по видам деятельности, и традиционный бухгалтерский учёт совпадают в трактовке данных затрат как прямых, стоимость относимых на затраты ресурсов в случае первого не ограничивается балансовой стоимостью товарно-материальных ценностей (как это имеет место в традиционном учёте). Поскольку в логике учёта по видам деятельности эти ресурсы рассматриваются не только как товарно-материальные ценности, закупленные у поставщика, но как результаты соответствующего процесса снабжения, их реальная учётная стоимость включает как балансовую стоимость, так и затраты процесса снабжения, связанные с обеспечением наличия данных ресурсов в нужном месте в нужный момент. Таким образом, к балансовой стоимости (равной покупной стоимости или покупной стоимости, скорректированной в результате переоценки) добавляются затраты по поиску и подбору поставщика, на ведение контрактных отношений с ним, на размещение и мониторинг исполнения заказа, на хранение и складскую обработку и прочее. При этом данные затраты относятся на конкретную единицу ресурса согласно той же методике ведения учёта по видам деятельности:

- Затраты на поиск и подбор поставщика разносятся по поставщикам, привлечённым в ходе отчётного периода (при наличии разных видов поставщиков, отличающихся по процедурам отбора – дифференцированно по данным видам);
- Затраты на ведение текущих контрактных отношений разносятся по всем действовавшим в отчётном периоде поставщикам;
- Затраты на размещение и мониторинг заказа разносятся по заказам (аналогично, в случае заказов, требующих разной процедуры размещения – дифференцированно по видам заказов);
- Затраты на складскую обработку распределяются по каждой обрабатываемой партии каждого ресурса (на приёмке и на отпуске);
- Затраты на хранение распределяются по объёму/площади занимаемого места и сроку хранения.

Все эти затраты должны быть напрямую, пропорционально драйверу ресурса, разнесены на процессы, а затем и на результаты деятельности. Для разнесения затрат по результатам деятельности в процессах, по результатам которых разносятся затраты, должна по-операционно (т.е. для каждого содержательного действия в рамках процесса) фиксироваться такая информация как:

- Продолжительность выполнения каждого действия по времени;
- Частота выполнения этого действия в день (неделю, месяц);
- Исполнитель (или пул взаимозаменяемых исполнителей);
- В случае пула исполнителей – алгоритм выбора конкретного исполнителя в момент запуска данного действия.

Первый показатель, в отсутствие фактических учётных данных, может быть просто измерен по факту, через фотографию рабочего дня. Допустимо также его определение статистическим методом при наличии необходимой для этого агрегированной информации по фактическому фонду рабочего времени и количеству исполненных однотипных операций – хотя в данном случае может быть упущена информация о простоях. В крайнем случае, для целей первичного внедрения учёта по затратам могут быть применены экспертные оценки, которые впоследствии, при накоплении фактических данных в новых разрезах, будут уточнены.

Частота выполнения за период времени рассчитывается статистическим методом, однако усреднение значения этого показателя за период может оставить за рамками анализа его вариативность по дням недели, времени дня, сезонности и т.п.

По каждой операции процесса должен быть установлен исполнитель, с указанием категории/должности, при необходимости – и иных параметров профессионального профиля. Если исполнение операции допускает есть взаимозаменяемость нескольких исполнителей с одинаковым или – в особенности – с различным профилем (например, она может быть исполнена рядовым сотрудником, а при отсутствии свободных в данный момент рядовых сотрудников – их непосредственным руководителем), то необходимо определить весь пул исполнителей, а также приоритеты или алгоритмы выбора сотрудников (в случаях разных должностных, компетентностных уровней или обязанностей), которые могут привлекаться к выполнению этой работы.

Для целей оценки затрат на получение конечных результатов деятельности, указанные данные должны фиксироваться по всем основным процессам и их исполнителям. Если задача внедрения ограничена только эффективностью основных процессов, детализацией

операционных параметров прочих процессов можно пренебречь. Однако в тех случаях, когда затраты вспомогательного процесса составляют существенную долю затрат основного, и при этом процесс является трудоёмким, актуальность задачи управления его эффективностью требует аналогичной детализации данных и по вспомогательным процессам.

В целях пилотного внедрения затраты, отнесённые на руководителей различного уровня (а также их секретарей и помощников), допустимо учитывать в стоимости результатов процессов только в части их непосредственного вовлечения в исполнение данного процесса (принятия решения, работы с документами и т.п.), то есть разнесение как таковых управленческих затрат на объекты управления для целей первичного внедрения является некритичным. Детальный анализ затрат управленческих процессов и их факторов может быть осуществлён в последнюю очередь, после того, как налажен учёт затрат по всем прочим процессам, созданы предпосылки для управления их эффективностью, и в рамки рассмотрения осталось включить только эффективность самого управления.

1.3 Потенциальные сложности внедрения учёта по видам деятельности в государственных органах

Сложности внедрения учёта по видам деятельности в государственных органах являются следствием описанных в пп. 2.1-2.2:

- наличия «скрытого финансирования»;
- особенностей российского бухгалтерского учёта.

В целях внедрения учёта по видам деятельности размеры и источники «скрытого финансирования» нуждаются в адекватной дооценке, однако сделать это напрямую достаточно сложно. Необходимо отметить, что «скрытое финансирование» состоит как из вполне легальной части – расходов на образование и здравоохранение, расходов на проведение совещаний, так и из не вполне легальной, таких как институт постоянного прикомандирования сотрудников нижестоящих органов к нижестоящим и т.п.

Требования российского бухгалтерского учёта предполагают ведение аналитического учёта по инвентарным карточкам основных средств и личным счетам сотрудников, поэтому наличие исходных данных для учёта затрат в государственных органах можно предположить априорно. Потенциальные сложности внедрения следует ожидать в отношении следующих аспектов:

- Наличия аналитических счетов низкого порядка и принципа формирования данных счетов;
- Неполноты аналитического учёта видов деятельности (процессам, операциям), за исключением прямых затрат по наиболее универсальным, аналитический учёт по которым прямо предусмотрен положениями по бухгалтерскому учёту (например, приобретение товарно-материальных ценностей) – однако и в данном случае остаётся проблема учёта прочих, косвенных в традиционном понимании затрат процесса;
- Неполноты учёта результатов деятельности – как конечных, например, отработанных обращений пользователей, - так и внутренних, промежуточных – например, обслуживания компьютерной техники;
- Формальности (и вытекающей отсюда некорректности), а также отсутствия детализации учёта затрат рабочего времени сотрудников;
- Степени автоматизации учёта, а также степени гибкости внедрённого решения при его наличии (что может потребовать значительного объёма ручной выборки и/или пересчёта данных, особенно в случае наличия вышеперечисленных проблем);
- Сложностей с реализацией итерационного обратного разнесения затрат, поскольку модель учёта затрат по видам деятельности предполагает множество циклических ссылок по вспомогательным/обеспечивающим процессам.

Проблемы с аналитическими счетами низкого порядка могут быть двоякими. Во-первых, конкретная организации может применять аналитические счета достаточно высокого порядка, на которых объекты затрат учитываются уже в агрегированном виде, не позволяющим вычленив те из них, что относятся к разным видам деятельности. Например, вся компьютерная и оргтехника может быть учтена на одном аналитическом счёте. Во-вторых, даже при наличии счетов низкого порядка группировка объектов на них может не учитывать их целевое назначение. Например, отдельно учитываются мониторы, отдельно – системные блоки. Для упрощения ведения учёта по видам деятельности структура аналитических счетов должна учитывать структуру этих видов деятельности. Формирование необходимого реестра аналитических счетов по данному направлению может потребовать значительной перекомпоновки первичных данных, особенно если это будет осуществляться в ручном режиме.

По самим видам деятельности (процессам) также должны быть сформированы аналитические счета. На этих счетах будут аккумулироваться все виды затрат, относящиеся к данным процессам, как прямые, так и косвенные в традиционном понимании.

Предположительно, в данной категории аналитического учёта следует ожидать наибольшее количество пробелов, однако сама работа по их формированию не должна представлять особых сложностей после того, как будут сформированы реестры исполняемых в организации процессов.

Организация полноценного аналитического учёта результатов деятельности также может представлять собой определённую сложность, так как в отсутствие физической продукции для большинства сфер государственного управления, особенно в федеральных органах исполнительной власти, данное направление учёта изначально не очень развито. Ведомственные информационные системы, вероятнее всего, должны содержать необходимые данные по итогам отработки входящих обращений, однако степень и характер структурированности этих данных могут в значительной степени варьироваться от ведомства к ведомству, учитывая узкофункциональный характер ИТ-решений. Ещё большие сомнения вызывает степень интегрированности учётных данных по результатам деятельности в систему бухгалтерского учёта, поскольку, за исключением результатов, напрямую предполагающих движение товарно-материальных ценностей или денежных средств (например, оплату государственных услуг и т.п.), они не имеют прямых финансовых эффектов и не представляют значимости для целей внешней финансовой отчётности.

Попытки внедрения бюджетирования, ориентированного на результат, стимулировали более пристальное внимание к планированию и учёту результатов деятельности, однако качество предлагаемых для этого показателей также является источником потенциальных проблем внедрения учёта по видам деятельности. Например, такие показатели, как количество отчётов или договоров (если речь не идёт о стандартизированных, типовых продуктах) вряд ли могут быть использованы для целей учёта по видам деятельности.

Отдельно следует упомянуть различные частные случаи результата, которые вероятнее всего не имеют достаточного отображения в учёте. Так, если обращения с высокой вероятностью фиксируются организациями в том или ином виде, то, например, разграничение обращений, завершённых с тем или иным итогом и оставшихся незавершёнными может потребовать дополнительных усилий. То же самое относится, например, к телефонным переговорам, которые могут занимать ощутимое рабочее время сотрудников, но при этом находиться совершенно вне сферы учёта.

Учитывая традиционную группировку затрат по подразделениям, можно предположить, что в части внутренних, промежуточных результатов ситуация будет столь же сложной, поскольку не у всех вспомогательных подразделений затраты должны идентифицироваться по пользователям. Можно предположить, что в отношении таких видов деятельности, как процессы кадрового или транспортного обеспечения, подобная идентификация будет более полной, поскольку соответствующие виды деятельности традиционно имеют достаточно регламентированный документооборот (хотя и не весь он, например, в случае подбора персонала, обязан быть напрямую интегрирован с учётной системой). В части же хозяйственного или ИТ-обеспечения можно с большей вероятностью ожидать «котлового» учёта затрат.

В дополнение к данным первичного учёта по объектам учёта и процессам, формирующим затраты, рассматриваемые в традиционном бухгалтерском учёте как косвенные, для разнесения упомянутых затрат по основным процессам необходима дополнительная учётная информация по самим основным процессам, которая в традиционном бухгалтерском учёте не всегда и/или не в полном объёме является обязательной к учёту. Речь идёт о таких показателях, как:

- Время исполнения отдельных операций на соответствующих рабочих местах;
- Время простоя (по технологическим причинам, в ожидании запускающего события);
- Времени, потраченного на внутренние организационные нужды (обучение, административные мероприятия и т.п.).

В случае, если в организации не ведётся строгого фактического учёта рабочего времени каждого сотрудника по конкретным исполняемым работам (общепринятой является практика, когда табель учёта рабочего времени составляется формально, за период, обычно две недели, сводом по всем сотрудникам подразделения), вычленение времени исполнения отдельных операций, равно, как и времени простоя и времени, потраченного на внутренние организационные нужды по имеющимся учётным данным невозможно. Более того, в подавляющем большинстве случаев невозможно установить даже реальный фактический фонд отработанного рабочего времени. Табели учёта рабочего времени по широко распространённой практике заполняются нормативными, а не фактическими показателями (8 часов в день, 40 часов в неделю), поскольку любые данные, превышающие нормативные, влекут за собой начисление оплаты сверхурочных часов (при нормированном рабочем дне, который установлен для большинства рядовых сотрудников), чего обычно избегают.

Между тем, информация о фактических затратах рабочего времени в операциях основных процессов является критической, поскольку именно этот показатель в сфере деятельности, не связанной с материальным производством, определяет драйверы большинства ресурсов (персонала, помещений, оборудования). Аккумулированные на ресурсах затраты обеспечивающих процессов относятся на результаты основных процессов именно по времени использования этих ресурсов. Причём рабочее время сотрудника, потраченное на выполнение операции или потерянное на простоях, одновременно является показателем использования машино-времени оборудования и помещения. Расхождения между этими показателями возможны лишь в тех случаях, когда простой сотрудника совпадает с обслуживанием оборудования или работами по содержанию помещения – в каком случае вопрос упирается в учёт уже фактически отработанного на данных операциях рабочего времени исполнителей обеспечивающих процессов.

Таким образом, для корректного разнесения затрат по основным процессам нужен детализированный, персонифицированный учёт рабочего времени всего персонала – задействованного как в основных, так и в прочих процессах. Исключением являются сотрудники, являющиеся исполнителями процессов развития – в той части их рабочего времени, которое было потрачено на работу по проектам разработки нормативно-методической или технологической документации. Эти затраты рабочего времени с экономической точки зрения являются частью проектной сметы затрат и тем самым уже привязаны к конкретному результату, конкретного проекта. И хотя пооперационного учёта отработанного рабочего времени здесь не требуется (достаточно общей величины рабочего времени, потраченного на проекте), пробелы в данной части обусловлены тем простым обстоятельством, что проектная деятельность государственных органов, как неоднократно отмечалась, в подавляющем большинстве случаев «растворена» в рутинной, и не разграничена с последней ни организационно, ни в плане учёта.

Влияние наличия и характера автоматизации учёта определяется тем, что качественная, гибкая система учёта, даже не настроенная на ту степень детализации аналитики, что требуется для учёта по видам деятельности, может существенно облегчить задачу за счёт прямого обращения к первичным данным посредством минимальной настройки. В противном случае разнесение затрат по видам деятельности потребует существенного труда, либо для подготовки данных, либо для переписывания информационной системы. То же самое относится и к случаю «автоматизации» посредством электронных таблиц.

Наибольшие сложности при внедрении учёта по видам деятельности следует ожидать в реализации обратного разнесения затрат. Например, затраты на кадровое обеспечение составляют часть затрат на эксплуатацию компьютерной техники (в части, относящейся к персоналу ИТ-службы). В то же время, затраты на эксплуатацию компьютерной техники составляют часть затрат на кадровое обеспечение (в части, относящейся к компьютерному оборудованию, используемому кадровой службой. Отнесение затрат кадрового обеспечения на эксплуатацию компьютерной техники увеличит затраты последней, относимые на кадровое обеспечение, что потребует их перерасчёта, а после него – перерасчёта, соответственно, эксплуатационных затрат. И такой перерасчёт должен быть осуществлён многократно, что технически вполне реализуемо, например, средствами электронных таблиц. Однако с точки зрения методологии бухгалтерского учёта это представляет собой корректировку отчётных данных, которая может потребоваться уже после отчётного периода, задним числом. Особенно критичной такая ситуация может быть при наложении различных учётных периодов. Так, если часть участвующих в разнесении затрат формируется на еженедельной основе, другая – на ежемесячной, а какие-то затраты имеют и кварталный период формирования, то проведение операций по обратному разнесению (перерасчёту) затрат может создавать проблемы с формированием отчётности после отчётной даты. Решение этой проблемы потребует внедрения алгоритмов учёта, разграничивающих формирование отчётности для внешних пользователей и для целей принятия решений в рамках управления по видам деятельности.

2 Основы методологии учёта (оценки) и разнесения затрат по административным процессам и их этапам в привязке к разрабатываемой методологии оптимизации процессов

2.1 Принципы разнесения косвенных затрат по основным процессам

Методология учёта затрат по административным процессам предполагает корректное максимально близкое к фактическому разнесение затрат на промежуточные и конечные результаты деятельности по каждому процессу. Будучи внедрённой на постоянной основе, в качестве повседневной технологии учёта, она в режиме реального времени собирает затраты не только по месту возникновения, но и по виду исполняемой деятельности, и по объектам этой деятельности – что в конечном итоге, через цепочку промежуточных результатов формирует полную и корректную стоимость конечного результата, позволяя анализировать факторы, её формирующие, и принимать решения по оптимизации затрат (через оптимизацию процессов).

В традиционной модели учёта усреднению «котловым» методом в первую очередь подвергаются затраты обеспечивающих/вспомогательных процессов. Это - процессы, обеспечивающие наличие в должном объёме и качестве необходимых и работоспособных ресурсов, используемых в основных процессах. К этим ресурсам, в общем случае, относятся:

- Сотрудник требуемой квалификации и уровня работоспособности, занимающий соответствующую должностную позицию в штатном расписании организации;
- Работоспособное оборудование, применяемое вышеуказанным сотрудником для исполнения своих должностных обязанностей в административном процессе, и соответствующее по своей функциональности характеру данной работы. Поскольку речь идёт именно об административных процессах, таковым оборудованием является информационно-коммуникационное оборудование, со всем комплексом необходимого программного обеспечения (включая совместно используемое, например, базы данных, информационные системы и прочее), обеспеченное необходимыми видами связи (интернет, интранет, телефония), а также доступом к необходимой для работы оргтехнике (принтеры, сканеры, копиры) – объединяемое в понятии автоматизированного рабочего места;

- Помещение, в котором располагается сотрудник и его автоматизированное рабочее место, обеспечивающее необходимые условия для функционирования как сотрудника (условия труда, обеспечение санитарно-гигиенических потребностей, безопасность и т.п.), так и автоматизированного рабочего места (электропитание, условия эксплуатации и т.п.) – т.е. рабочее место;
- Возможность осуществлять перемещения, необходимые сотруднику по работе (если характер его должностных обязанностей по исполняемому процессу предполагает пребывание вне рабочего места) – т.е. транспортные ресурсы, обеспечивающие перевозку людей и грузов.

В отдельных случаях в основных процессах могут использоваться и другие ресурсы, однако вышеприведенный перечень покрывает подавляющее большинство ситуаций в практике офисной деятельности, поэтому в дальнейшем изложении внимание будет уделено учёту и разнесению затрат, обусловленных именно этими ресурсами.

Сказанное в полной мере относится и к деятельности государственных органов и подведомственных им учреждений. Основными обеспечивающими процессами для государственных органов и учреждений являются:

- Процесс кадрового обеспечения – от поиска и подбора кандидата на вакансию в государственном органе или учреждении, ведения трудовых отношений с ним, и до повышения его квалификации и продвижения по службе (или увольнения по тем или иным причинам). Конечным результатом процесса является наличие на каждой штатной позиции сотрудника требуемой квалификации и уровня работоспособности (включая как психофизиологические качества, так и мотивированность);
- Процесс эксплуатации помещений, т.е. обеспечения сотрудников офисными площадями в необходимом объёме, с требуемыми условиями труда (отопление, освещение, очистка воздуха, бытовые удобства и т.п.) – включающий в себя как повседневное содержание помещений (в частности, уборку), снабжение коммунальными услугами (тепло, водоснабжение и водоотведение, электричество, вывоз мусора), оборудование рабочих мест (мебель), снабжение офисными принадлежностями (канцтоварами и пр.), так и текущий ремонт (электрика, сантехника и др.). Конечным результатом является наличие необходимого количества рабочих мест, соответствующих требованиям,

вытекающим из характера выполняемой работы, так и общим требованиям к условиям труда;

- Процесс эксплуатации информационно-коммуникационных систем и инфраструктуры, т.е. компьютеров, оргтехники, средств связи и соответствующих сетей – включающий в себя системное администрирование (операционных систем, программного обеспечения, сетей, баз данных), поддержку пользователей (как в штатном режиме – обеспечение доступа, настройка оборудования и программного обеспечения и т.п., так и в аварийном – устранение проблем), снабжение услугами связи (интернет, телефония), текущий ремонт оборудования и замена расходных материалов. Конечным результатом процесса является автоматизированное рабочее место с функциональностью, соответствующей требованиям выполняемой работы и с требуемым уровнем работоспособности (надёжности);
- Процесс транспортного обеспечения – включая содержание и эксплуатацию автотранспортных средств и мощностей автопарка, диспетчеризацию, выполнение транспортной работы, снабжение ГСМ, мелкий текущий ремонт и т.п. Конечным результатом являются грузовые и пассажирские перевозки в требуемом объёме и согласно графика (расписания).

Типичным примером вспомогательного процесса является процесс бухгалтерского учёта², понимаемый здесь как оформление хозяйственных операций и проведение соответствующих финансовых транзакций – включая начисление и выплату зарплаты, оплату товарно-материальных ценностей, сторонних услуг и т.п. Фактически, в повседневной практике государственных органов и учреждений (равно, как и многих других отечественных организаций) бухгалтерия выполняет задачи также и финансового отдела, поэтому на самом деле речь в данном случае идёт не столько о процессе учёта, сколько о самом оперативном из процессов финансирования – процессе расчётов.

В полной модели учёта затрат по процессам (видам деятельности) можно было бы также разносить затраты управляющих процессов – планирования/бюджетирования (по объектам планирования/плановым показателям), учёта/контроля (объектам учёта/контрольным показателям), а также текущего руководства/администрирования (по количеству сотрудников/подразделений в прямом подчинении). Однако для целей

² Который в части собственно учёта на самом деле является фрагментом управляющих процессов.

оптимизации отдельно взятого процесса (не управляющего) эти данные не несут практического смысла, так как, например, сокращение числа операций в процессе (и, соответственно, сокращение числа исполнителей процесса) – без изменения самих управляющих процессов – приведёт лишь к повышению удельных управленческих затрат (затрат управляющих процессов, отнесённых на соответствующий объект). В этом смысле эти затраты с экономической точки зрения лучше всё-таки соотносить с маргинальным экономическим эффектом, а в отсутствие такового (что характерно для многих административных процессов) – с общей суммой затрат прочих процессов, а также с эффективностью этих процессов с точки зрения удельных затрат на единицу результата (в т.ч. в динамике).

2.2 Драйверы затрат обеспечивающих процессов на ресурсы основных процессов

Затраты процессов, перечисленных выше, формируются согласно показателям, называемым в терминологии activity-based costing «драйвер затрат». Они определяют, какой именно объём затрат по тем или иным направлениям расходов приходится на единицу ресурса (который затем используется в основном процессе), т.е. формируют стоимость ресурса. Тонкость здесь заключается в том, что, с точки зрения обеспечивающего (не основного) процесса, данные затраты, в свою очередь, также связаны с использованием тех или иных ресурсов. Так, например, затраты на ресурс в виде сотрудника-исполнителя основного процесса включают затраты, связанные с использованием другого сотрудника-исполнителя обеспечивающего процесса (процесса кадрового обеспечения). Коэффициент затрат рабочего времени кадровика на сотрудника основного процесса (равно, как и любого другого сотрудника организации в его ведении) является, с точки зрения основного процесса, драйвером затрат, тогда как для процесса кадрового обеспечения он является основанием для разнесения затрат, связанных с ресурсом данного процесса – называемым «драйвером ресурса», - на отдельные виды деятельности в его составе (и, в итоге, на конечный результат данного процесса – квалифицированных, работоспособных и мотивированных сотрудников на любой позиции в организации – т.е. на совокупный реальный фонд рабочего времени). Аналогичным образом, расход топлива на единицу транспортной работы является драйвером затрат для основного процесса, перемещение сотрудника-исполнителя которого требуется характером его работы в ходе исполнения своих должностных обязанностей по процессу, но для обеспечивающего процесса

(процесса транспортного обеспечения) этот же параметр является драйвером ресурса – топлива, - необходимого для получения конечного результата данного процесса – перевозки. В общем случае, если рассматривать деятельность организации в целом, драйверами затрат в чистом виде являются только цены на приобретаемые со стороны ресурсы – товарно-материальные-ценности, услуги или труд (последнее относится к сотрудникам, т.е. ценой здесь выступают зарплата, отчисления с неё, отпускные, больничные и прочие выплаты в пользу сотрудника). В остальных же случаях, когда объектом разнесения затрат по видам деятельности является отдельно взятый процесс, данное разграничение приобретает практический смысл, заключающийся в том, что, прежде, чем разносить по операциям расходы, связанные с использованием тех или иных ресурсов (по драйверам этих ресурсов), необходимо предварительно рассчитать корректную стоимость этих ресурсов по драйверам затрат на них.

С разнесением затрат в полном объёме больших методологических сложностей возникать не должно – они напрямую относятся на весь объём используемого ресурса (фонд рабочего времени, площадь офисных помещений, автоматизированного рабочего места и др.), независимо от того, в каких именно операциях и в какой степени они используются. Пропорциональное же разнесение затрат, связанных с использованием того или иного ресурса (которые, как видно из вышеприведенного перечня, формируют большую часть направлений расходов), требует дальнейшей детализации затрат. По сути, эта детализация является экстраполяцией на обеспечивающие процессы того же подхода, который применяется для основных – т.е. разнесением затрат, связанных с использованием тех или иных ресурсов на результат данного процесса. Это разнесение может осуществляться по различным основаниям – драйверам ресурсов для обеспечивающего процесса, но драйверам затрат – для основного. Применительно к такому ресурсу как сотрудники наиболее корректным драйвером затрат является затраченное рабочее время. Использование данного драйвера требует от организации достаточно детального учёта рабочего времени (табельного учёта). В современных условиях учёт рабочего времени во многих случаях может быть автоматизирован на основе программного обеспечения, используемого тем или иным сотрудником. Так, если сотрудник ведёт приём посетителей, то фиксация затраченного рабочего времени может осуществляться путём отслеживания в информационной системе момента заведения карточки (или обращения к ранее заведённой карточке) посетителя и момента её закрытия (или обращения к следующей, хотя в этом случае точность будет ниже). Работа с документом в системе электронного

документооборота так же может быть измерена путём фиксации момента создания документа (или открытия уже существующего) и момента сохранения его (или осуществления иных действий с ним, предполагаемых выполняемой работой – например, визирование). Работа с корреспонденцией, аналогичным образом, может измеряться посредством фиксации момента открытия письма (электронного сообщения) либо создания нового письма и момента его отправки/пересылки, удаления, архивирования и т.д. – в зависимости от характера выполняемой работы. Рабочее время сотрудника подразделения информационных технологий по поддержке пользователей системы может, например, измеряться путём фиксации момента входа его в систему на автоматизированном рабочем месте пользователя и момента выхода из неё. Рабочее время водителя служебного автомобиля традиционно фиксируется в путевых листах, и, если диспетчеризация служебного автотранспорта автоматизирована, измерение затрат его рабочего времени не должно представлять собой большой сложности.

В иных случаях требуется отдельная фиксация рабочего времени через табель – желательно электронный. В таком табеле сотрудник, в режиме реального времени или постфактум фиксирует затраты своего времени на выполнение тех или иных операций, выбираемых из предварительно заданного классификатора. Такое измерение рабочего времени требует наличия в организации автоматизированной системы управления персоналом, что в государственных органах пока является скорее исключением, чем правилом (наличие во многих организациях, в т.ч. государственных, популярных сейчас систем контроля и управления доступом не решает данной задачи, так как позволяет только фиксировать время прихода на работу и ухода с неё, а в отдельных случаях – время нахождения на своём рабочем месте, но не позволяет определить, на что именно тратилось это время).

Другим драйвером затрат может выступать количественный измеритель объекта деятельности. Такой драйвер применяется там, где точная фиксация затрат рабочего времени на единицу объекта деятельности невозможна или экономически нецелесообразна – например, точный учёт рабочего времени, потраченного на каждый квадратный метр площади (или каждое помещение) при уборке. В таких случаях в качестве драйвера будет использоваться общий метраж обслуживаемых помещений (с учётом графика обслуживания), что, естественно, содержит в себе элемент «котлового» учёта, ведущего к усреднению затрат. И, хотя для целей повышения эффективности деятельности подобное неприемлемо, детальный анализ может быть проведён единовременно на основании

фотографии рабочего дня в ходе проект по оптимизации процесса, а в повседневной деятельности возникающая погрешность, как правило, является нематериальной. Аналогичные драйверы могут применяться, например, для разнесения затрат ресурса сотрудников бухгалтерии или финансового отдела – по количеству проводимых транзакций (без точного измерения затрат времени на каждую из них в отдельности), или сотрудников кадрового подразделения – по числу сотрудников в штате (за исключением видов деятельности, осуществляемых индивидуально в отношении каждого или отдельно взятого сотрудника).

Драйверы затрат на ресурсы в виде различного применяемого оборудования могут выступать в виде традиционно применяемых показателей типа машино-часы, причём применительно к автотранспорту более предпочтительным является показатель транспортной работы – пассажиро-километры или тонно-километры. И хотя в повседневной деятельности государственных структур редко используется оборудование, которое предполагает точный учёт времени использования (каковым являются, например, производственные станки), данный учёт может быть организован в границах времени доступа к оборудованию. Например, информационные киоски и стенды могут работать в течение рабочих часов организации. При необходимости более корректного учёта и при наличии интерактивного режима их работы без больших затрат можно организовать фиксацию времени отдельных обращений к предоставляемым данными устройствами функциям – например, исполнению информационных запросов. В то же время экономическая целесообразность настолько детального учёта может быть неочевидной. Следует учитывать, что подобного рода устройства часто используются в сети. При этом, с одной стороны, удельные затраты на обеспечение работоспособности отдельно взятого экземпляра достаточно невелики (и с точки зрения учёта нематериальны), а с другой – смысл результата в виде работоспособности данных устройств заключается в обеспечении возможности их использования в любой момент времени и практически не зависит от фактического объёма выполняемой с их помощью работы. Другое дело, что масштабирование подобной сети (т.е. увеличение её размеров и/или пропускной способности) является достаточно затратной задачей, которая, впрочем, выполняется дискретно, в проектном режиме, и к рутинным процессам не относится. А далее в любой заданной на конкретный момент времени конфигурации удельные затраты на единицу выполняемой устройствами работы просто увеличиваются на величину понесённых

капитальных затрат, разнесённых на срок амортизации вновь установленного или модернизированного оборудования (либо программного обеспечения).

Некоторые виды применяемого оборудования обладают невысокой стоимостью в сопоставлении с объектом деятельности, что делает применение точных драйверов затрат в отношении них также экономически нецелесообразным. Речь идёт, например, об уборочной технике и инвентаре, стоимость которых, в сопоставлении со стоимостью площадей (помещений), в эксплуатации которых они применяются, является достаточно невысокой. Более того, в практике отечественного бухгалтерского учёта стоимость подобного оборудования может вообще не превышать порог, установленный для малоценных и быстроизнашивающихся предметов, и списываться напрямую на текущие затраты (надо отметить, что то же самое может иметь место и в отношении основного оборудования – например, компьютеров базовой конфигурации или простой оргтехники, а также дешёвой офисной мебели). И, хотя для целей корректного разнесения затрат по процессам, разумеется, такое разнесение должно быть заменено другим, отражающим реальную экономику использования дешёвого оборудования в осуществляемых процессах, с применением драйвера затрат в виде номинального срока амортизации – определяемого по фактическому (статистически определённом) сроку эксплуатации, – тем не менее, вводить точный учёт времени его использования вряд ли может быть признано экономически целесообразным. Поэтому стоимость этих ресурсов должна разноситься напрямую на объект деятельности – метраж помещения, фонд рабочего времени сотрудников и т.д., игнорируя возникающее при этом усреднение.

Отдельно следует оговорить случаи, когда обслуживающие функции не переданы на аутсорсинг, а выполняются хозяйственным способом. Хотя по ряду обеспечивающих видов деятельности практика передачи на аутсорсинг постепенно расширяется (например, сервис, автотранспорта, компьютерной техники, текущий ремонт помещений и др.), тем не менее, примеры их исполнения хозяйственным способом также пока достаточно распространены. Разнесение расходов на использование ресурсов, задействованных в подобных видах деятельности, особенно затруднено, поскольку, если в основных процессах учёт и его автоматизация в той или иной мере развиты, то в обеспечивающих процессах, представляющих собой фактически непрофильные для государственной организации виды деятельности, учёт осуществляется в самой минимально необходимой для отчётности конфигурации. Более того, вряд ли можно считать обоснованными значимые затраты на

внедрение в этих процессах более детализированного учёта, особенно с учётом затрат на автоматизацию.

Поэтому в данной части, до передачи исполнения этих процессов на аутсорсинг, следует оставить «котловой» метод разнесения затрат, но только в рамках соответствующего конечного результата. Например, при наличии собственного гаража (понимаемого как не только место парковки автотранспорта, но и мощностей по его обслуживанию) затраты на ресурсы в виде соответствующего оборудования придётся разносить по всему объёму выполненной транспортной работы (или времени совершённых поездок), независимо от того, для обслуживания какой именно единицы автотранспорта данное оборудование применялось за отчётный период времени. Даже если отдельные виды работ – например, регламентное техническое обслуживание – и могут быть привязаны к отдельно взятой единице автотранспорта, сложности, связанные, например, с разграничением в учёте времени использования подъёмника для регламентного технического обслуживания и более мелкими видами работ (например, замена колеса), не позволят окупить соответствующие затраты на внедрение и эксплуатацию более детальной системы учёта. В конечном итоге, для таких процессов – которые, как указывалось выше, следовало бы передать на аутсорсинг – критерием принятия решений по управлению эффективностью являются интегральные показатели типа сервисных затрат на пассажиро-километр, при сопоставлении их значений с рыночными бенчмарками по аналогичным показателям, т.е. наиболее рациональным управленческим решением является не оптимизация процесса, как такового, а обоснование целесообразности передачи его на аутсорсинг. Более того, поскольку указанный параметр является дробью (как и любой показатель эффективности), фактором при принятии решений по управлению эффективностью является не только числитель – затраты на обслуживание, но и знаменатель – объём транспортной работы. С учётом вышесказанного, оптимизационное решение будет заключаться, в значительной мере, в минимизации времени простоя автотранспорта, т.е. в пересмотре подходов к диспетчеризации, в т.ч. – в передаче всего транспортного обеспечения на аутсорсинг. И подобные инициативы также уже озвучивались в практике государственных органов – от перехода на fleet management (т.е. передаче всего автопарка на внешнее обслуживание и эксплуатацию), до полного отказа от служебного автотранспорта с переходом на использование сторонних поставщиков транспортных услуг. Аналогичные решения могут быть применены и в отношении прочих обеспечивающих процессов – например, эксплуатации помещений или обслуживания

компьютерной техники, что в принципе снимает с повестки дня задачу по внедрению учёта затрат по видам деятельности в отношении данных процессов. Если более точно, подобный учёт возникает автоматически, поскольку во взаимоотношениях со сторонним поставщиком конкретный объём потреблённых услуг в отношении конкретной единицы ресурса является основанием для возникновения финансовых обязательств и неизбежно учитывается с гораздо более высокой степенью детализации.

В качестве базового набора показателей первичного учёта для расчёта драйверов затрат основного процесса может применяться нижеприведенный перечень. Данный перечень является упрощённым, поскольку в нём допускается усреднение затрат обеспечивающего процесса на единицу потребляемого ресурса:

1. Драйвер затрат на кадровое обеспечение:

- а) Зарплата сотрудника
- б) Отчисления с зарплаты сотрудника
- в) Затраты на обучение сотрудника
- г) Затраты на заполнение штатной позиции, занимаемой сотрудником (в первый отчётный период работы сотрудника в организации – в отличие от затрат на приобретение товарно-материальных ценностей такие затраты невозможно разнести на весь период работы сотрудника в данной организации, поскольку на момент найма этот период непрогнозируем, т.е. у сотрудника нет расчётного «срока эксплуатации»³);
- д) Затраты на кадровое сопровождение:
 - Расходы на кадровое обеспечение самого кадрового подразделения;
 - Расходы на автоматизированные рабочие места сотрудников финансового подразделения/бухгалтерии, ведущих расчёты с персоналом (см. «Драйвер затрат на автоматизированные рабочие места» далее);
 - Количество автоматизированных рабочих мест сотрудников кадрового подразделения, в т.ч. отдельно по разным конфигурациям автоматизированных рабочих мест;

³ Данный фактор является экономическим выражением потерь, которые организация несёт в связи с высокой текучкой.

- Стоимость комплекта мебели для рабочего места сотрудника, в т.ч. отдельно по различным конфигурациям рабочих мест (руководитель, сотрудник, ведущий приём посетителей, сотрудник, не ведущий приёма посетителей и т.д.);
- Период амортизации (срок использования) рабочего места сотрудника, в т.ч. – при необходимости - отдельно по различным конфигурациям рабочих мест (руководитель, сотрудник и т.д.);
- Количество рабочих мест сотрудников кадрового подразделения, в т.ч. отдельно по различным конфигурациям рабочих мест (руководитель, сотрудник и т.д.);
- Эксплуатационные расходы на единицу офисной площади (см. «Драйвер затрат на помещение» далее);
- Площадь офисного помещения, занимаемого кадровым подразделением;
- Расходы кадрового подразделения на товарно-материальные ценности и услуги, закупаемые со стороны (за исключением услуг, оказываемых в отношении отдельно взятого сотрудника – например, обучения – эти расходы учитываются в статье «Затраты на обучение сотрудника» выше);
- Количество сотрудников в штате организации (по данному параметру происходит усреднение – после расчёта вышеперечисленных затрат они разносятся равномерно на всех сотрудников);

е) Затраты на ведение расчётов с сотрудником:

- Расходы на кадровое обеспечение финансового подразделения/бухгалтерии в части сотрудников, ведущих расчёты с персоналом (см. «Драйвер затрат на кадровое обеспечение» выше);
- Расходы на автоматизированные рабочие места сотрудников финансового подразделения/бухгалтерии, ведущих расчёты с персоналом (см. «Драйвер затрат на автоматизированные рабочие места» далее);

- Количество автоматизированных рабочих мест сотрудников финансового подразделения/бухгалтерии, ведущих расчёты с персоналом, в т.ч. отдельно по разным конфигурациям автоматизированных рабочих мест;
- Стоимость комплекта мебели для рабочего места сотрудника, в т.ч. отдельно по различным конфигурациям рабочих мест (руководитель, сотрудник и т.д.);
- Период амортизации (срок использования) рабочего места сотрудника, в т.ч. – при необходимости - отдельно по различным конфигурациям рабочих мест (руководитель, сотрудник и т.д.);
- Количество рабочих мест сотрудников финансового подразделения/бухгалтерии, ведущих расчёты с персоналом, в т.ч. отдельно по различным конфигурациям рабочих мест (руководитель, сотрудник и т.д.);
- Эксплуатационные расходы на единицу офисной площади (см. «Драйвер затрат на помещение» далее);
- Площадь офисного помещения, занимаемого сотрудниками финансового подразделения/бухгалтерии, ведущих расчёты с персоналом;
- Расходы сотрудников финансового подразделения/бухгалтерии, ведущих расчёты с персоналом, на товарно-материальные ценности и услуги, закупаемые со стороны;
- Количество транзакций по начислению/перечислению зарплаты сотрудникам (по данному параметру происходит усреднение – после расчёта вышеперечисленных затрат они разносятся равномерно на транзакции по начислению/перечислению зарплаты);

ж) Фонд рабочего времени сотрудника с учётом:

- Номинального рабочего времени согласно трудовому распорядку организации (продолжительности рабочей недели) или графику работы конкретного сотрудника;
- Поправки на ежегодный оплачиваемый отпуск сотрудника;

- Поправки на фактический или среднестатистический (нормативный) период отсутствия по нетрудоспособности;
- Коэффициента полезного использования рабочего времени (применяется при отсутствии строгого табельного учёта и вносит поправку в связи с потерями времени на начало рабочего дня, перемещения по офисному помещению, отсутствие на рабочем месте по естественным нуждам и пр.);

2. Драйвер затрат на автоматизированные рабочие места:

- а) Полная первоначальная стоимость автоматизированных рабочих мест сотрудника, (включая оборудование и программное обеспечение, установленное локально);
- б) Затраты на последующую модернизацию оборудования, входящего в состав автоматизированного рабочего места (в практике бухгалтерского учёта традиционно не увеличивают балансовую стоимость данного оборудования – которое может и само не стоять на балансовом учёте – а списываются сразу на текущие затраты), в случае её осуществления хозяйственным образом включают:
 - Стоимость комплектующих для модернизации;
 - Стоимость рабочего времени сотрудников подразделения информационных технологий, потраченного на модернизацию оборудования, входящего в состав автоматизированного рабочего места (см. «Драйвер затрат на кадровое обеспечение» выше);
 - Стоимость использования (фактически – простая) автоматизированных рабочих мест сотрудников подразделения информационных технологий в течение периода времени, потраченного на модернизацию оборудования, входящего в состав автоматизированного рабочего места (если не вводить отдельный учёт труда и прочих ресурсов);
 - Стоимость использования офисных рабочих мест (см. «Драйвер затрат на помещение» далее) сотрудников подразделения информационных технологий в течение периода времени, потраченного на модернизацию оборудования, входящего в

состав автоматизированного рабочего места (аналогично предыдущей статье);

- в) Стоимость услуг сторонних подрядчиков, закупаемых адресно в отношении отдельно взятого автоматизированного рабочего места (может, в том числе, заменять предыдущую статью, в случае осуществления модернизации силами стороннего подрядчика);
- г) Период амортизации оборудования, входящего в состав автоматизированного рабочего места;
- д) Затраты на продление лицензии на программное обеспечение, установленное локально;
- е) Затраты на эксплуатацию автоматизированных рабочих мест:
 - Расходы на кадровое обеспечение подразделения информационных технологий (см. «Драйвер затрат на кадровое обеспечение» выше);
 - Расходы на автоматизированные рабочие места самого подразделения информационных технологий;
 - Стоимость комплекта мебели для рабочего места сотрудника, в т.ч. отдельно по различным конфигурациям рабочих мест (руководитель, сотрудник и т.д.);
 - Период амортизации (срок использования) рабочего места сотрудника, в т.ч. – при необходимости - отдельно по различным конфигурациям рабочих мест (руководитель, сотрудник и т.д.);
 - Количество рабочих мест сотрудников подразделения информационных технологий, в т.ч. отдельно по различным конфигурациям рабочих мест (руководитель, сотрудник и т.д.);
 - Эксплуатационные расходы на единицу офисной площади (см. «Драйвер затрат на помещение» далее);
 - Площадь офисного помещения, занимаемого подразделением информационных технологий;
 - Расходы сотрудников подразделения информационных технологий, на товарно-материальные ценности и услуги, закупаемые со стороны;

- Полная первоначальная стоимость оборудования и инфраструктуры общего пользования – серверов, принтеров, сетевого оборудования, автоматизированных телефонных станций и др.;
 - Затраты на последующую модернизацию оборудования и инфраструктуры общего пользования;
 - Расходы на закупку услуг связи (интернет, телефония);
 - Расходы на закупку запасных частей и расходных материалов, пообъектный учёт расхода которых технически нецелесообразен (здесь делается допущение, что в среднем за период, при сопоставимых условиях эксплуатации, подобные расходы формируются равномерно всеми автоматизированными рабочими местами – хотя на практике возможны и отклонения, например, характер работы, выполняемой на отдельных рабочих местах может предполагать большой объём распечатки или копирования документов и, соответственно, повышенный расход тонера);
 - Расходы на закупку иных товарно-материальных ценностей подразделением информационных технологий;
 - Расходы на транспортное обеспечение специалистов подразделения информационных технологий (см. «Драйвер затрат на транспортное обеспечение» далее);
 - Расходы на услуги сторонних подрядчиков (если они не закупались адресно для отдельно взятых автоматизированных рабочих мест или многопользовательских программно-аппаратных комплексов);
 - Количество автоматизированных рабочих мест, подключённых к оборудованию и инфраструктуре общего пользования (по данному параметру происходит усреднение – после расчёта вышеперечисленных затрат они разносятся равномерно на все автоматизированные рабочие места);
- ж) Затраты на эксплуатацию многопользовательских программно-аппаратных комплексов (суммируются с затратами на эксплуатацию

автоматизированных рабочих мест отдельно по тем из них, которые подключены к тем или иным программно-аппаратным комплексам);

- Полная первоначальная стоимость выделенных серверов, многопользовательских программно-аппаратных комплексов принтеров (в случае их установки на отдельных серверах);
- Затраты на последующую модернизацию выделенных серверов, многопользовательских программно-аппаратных комплексов (аналогично предыдущему пункту);
- Расходы на техническую поддержку и/или продление лицензий/обновление программного обеспечения многопользовательских программно-аппаратных комплексов (информационных систем, баз данных и т.п.);
- Количество автоматизированных рабочих мест, подключённых к многопользовательским программно-аппаратным комплексам – отдельно по каждому программно-аппаратному комплексу (по данному параметру происходит усреднение – после расчёта вышеперечисленных затрат они разносятся равномерно на соответствующие автоматизированные рабочие места)

з) Фонд машинного времени с учётом:

- Производственного календаря и трудового распорядка организации;
- Фактического или среднестатистического (нормативного) времени простоя в течение рабочего дня с связи с ремонтом или регламентным обслуживанием;
- Коэффициента полезного использования (или норматива загрузки оборудования);

3. Драйвер затрат на помещение:

- а) Полная первоначальная стоимость здания;
- б) Затраты на капитальный ремонт/реконструкцию здания (согласно смете);
- в) Период амортизации здания;
- г) В случае аренды помещения – затраты на аренду (заменяет все предыдущие статьи);

д) Затраты на содержание и эксплуатацию помещений:

- Расходы на кадровое обеспечение хозяйственных/эксплуатационных подразделений (см. «Драйвер затрат на кадровое обеспечение» выше);
- Расходы на автоматизированные рабочие места хозяйственных/эксплуатационных подразделений (см. «Драйвер затрат на автоматизированные рабочие места» выше);
- Стоимость комплекта мебели для рабочего места сотрудника, в т.ч. отдельно по различным конфигурациям рабочих мест (руководитель, инженерно-технический работник, рабочий и т.д.);
- Период амортизации (срок использования) рабочего места сотрудника, в т.ч. – при необходимости - отдельно по различным конфигурациям рабочих мест (руководитель, инженерно-технический работник, рабочий и т.д.);
- Количество рабочих мест сотрудников хозяйственных/эксплуатационных подразделений в т.ч. отдельно по различным конфигурациям рабочих мест (руководитель, инженерно-технический работник, рабочий и т.д.);
- Эксплуатационные расходы на единицу офисной площади;
- Площадь помещений, занимаемых или используемых по роду выполняемой работы хозяйственными/эксплуатационными подразделениями;
- Расходы хозяйственных/эксплуатационных подразделений на инвентарь (и иные малоценные и быстроизнашивающиеся), запасные части и расходные материалы;
- Расходы на коммунальные услуги;
- Расходы на транспортное обеспечение хозяйственных/эксплуатационных подразделений (см. «Драйвер затрат на транспортное обеспечение» далее);
- Расходы на услуги сторонних подрядчиков;

- Полезная площадь здания или арендуемого помещения – площадь, занимаемая рабочими местами, включая места приёма посетителей, гаражи и иные помещения, в которых осуществляется какая-либо работа;
 - е) Номинальный фонд рабочего времени (количество рабочих дней в году) согласно производственному календарю и графику работы организации;
4. Драйвер затрат на транспортное обеспечение:
- а) Полная первоначальная стоимость автотранспортных средств;
 - б) Затраты на техническое обслуживание, текущий и капитальный ремонт автотранспортных средств, в случае осуществления хозяйственным образом включают:
 - Стоимость запасных частей и расходных материалов для технического обслуживания, текущего и капитального ремонта;
 - Стоимость рабочего времени автомехаников, потраченного на техническое обслуживание, текущий и капитальный ремонт автотранспортных средств (см. «Драйвер затрат на кадровое обеспечение» выше);
 - Стоимость использования оборудования для технического обслуживания, текущего и капитального ремонта (рассчитывается аналогично стоимости использования любого другого оборудования и здесь подробно не рассматривается – учитывая, что виды ремонта автотранспортных средств, требующие дорогостоящего оборудования, которое само нуждается в обслуживании, как правило, государственными структурами, собственными силами не выполняются);
 - Стоимость использования площадей гаража, отведённых под ремонтные нужды;
 - в) Стоимость услуг сторонних подрядчиков, закупаемых адресно в отношении отдельно взятого автотранспортного средства (может, в том числе, заменять предыдущую статью, в случае осуществления технического обслуживания, текущего и капитального ремонта силами стороннего подрядчика);

- г) Период амортизации (нормативный пробег) автотранспортных средств;
- д) Стоимость рабочего времени водителя, затраченного на осуществление перевозки (см. «Драйвер затрат на кадровое обеспечение» выше);
- е) Затраты на топливо, израсходованное при осуществлении перевозки;
- ж) Затраты на услуги, потребляемые в ходе поездки (парковка, проезд по платному участку дороги);
- з) Затраты на содержание автотранспортных средств:
 - Расходы на кадровое обеспечение иных (кроме водителей) сотрудников транспортного подразделения (см. «Драйвер затрат на кадровое обеспечение» выше);
 - Расходы на оборудование (в т.ч. мебели) для рабочего места сотрудника, в т.ч. отдельно по различным конфигурациям рабочих мест (руководитель, диспетчер, механик и т.д.);
 - Период амортизации (срок использования) рабочего места сотрудника, в т.ч. отдельно по различным конфигурациям рабочих мест (руководитель, диспетчер, механик и т.д.);
 - Количество рабочих мест сотрудников автотранспортного подразделения, в т.ч. отдельно по различным конфигурациям рабочих мест (руководитель, диспетчер, механик и т.д.);
 - Расходы на автоматизированные рабочие места – например, для руководителя, диспетчера (см. «Драйвер затрат на автоматизированные рабочие места» выше);
 - Эксплуатационные расходы на единицу офисной (полезной) площади (см. «Драйвер затрат на помещение» далее);
 - Площадь помещения, занимаемого автотранспортным подразделением, включая офисные, технические помещения и площадь парковочных мест;
 - Расходы на закупку иных товарно-материальных ценностей автотранспортным подразделением;
 - Расходы на транспортное обеспечение самого автотранспортного подразделения;

– Расходы на услуги сторонних подрядчиков (если они не закупались адресно для отдельно взятых автотранспортных средств);

и) Объём транспортной работы, выполненной за отчётный период автотранспортным подразделением (пассажиро-километры, тонно-километры), либо совокупный пробег, по каждой единице автотранспортных средств.

Как можно видеть из приведённого перечня, разнесение затрат обеспечивающих процессов на предоставляемые ими ресурсы предполагает множественные циклические ссылки. Причём ссылки эти двоякого рода. Одни возникают в силу того, что обеспечивающие процессы являются потребителями друг друга – в затраты кадрового подразделения входят затраты на используемые им автоматизированные рабочие места, в состав которых, в свою очередь, входят затраты на кадровое обеспечение подразделения информационных технологий, осуществляемое кадровым подразделением. Такое же взаимное отнесение затрат имеет место между кадровым и хозяйственным подразделением: первое использует помещения, второе – трудовые ресурсы. Другие циклические ссылки возникают в силу того, что в большинстве случаев обеспечивающие подразделения и сами потребляют свой ресурс: кадровое подразделение обеспечивает кадрами не только другие подразделения, но и себя, подразделение информационных технологий тратит ресурсы на эксплуатацию и своих собственных автоматизированных рабочих мест, хозяйственное подразделение содержит, в том числе, и площади, которые само занимает. В этом состоит важная особенность обеспечивающих процессов, которая, с точки зрения расчёта затрат на ресурсы, означает, что конечная величина этих затрат является приблизительной, обладающей погрешностью, которая, впрочем, путём множественных итерационных перерасчётов сводится к несущественной для практических целей. Более сложным последствием данной особенности является то, что итоговое значение драйверов затрат может быть рассчитано только после того, как каждый процесс окончательно зафиксировал все свои внешние затраты, связанные с приобретением товаров и услуг со стороны. Поскольку, уже отмечалось в первой части настоящего отчёта, порядок взаиморасчётов с различными контрагентами может отличаться – от предоплаты до поквартального и даже годового – ведение учёта по видам деятельности предполагает множественные перерасчёты задним числом. В существующем нормативном поле такие данные могут быть применены

только для целей управленческого учёта, но не могут быть интегрированы в применяемую систему бухгалтерской отчётности.

При внедрении учёта затрат по видам деятельности (либо при анализе затрат) в организации со (территориально) распределённой организационной структурой (например, при наличии центрального аппарата и филиалов) могут иметь место частные случаи выполнения однотипных обеспечивающих процессов разными исполнителями в отношении разных групп объектов деятельности. Например, многопользовательские программно-аппаратные комплексы могут обслуживаться централизованным подразделением информационных технологий, тогда как обслуживание самих автоматизированных рабочих станций на местах – локальным подразделением информационных технологий (или удалёнными специалистами централизованного подразделения). Аналогичным образом, кадровое обеспечение руководителей и ключевых специалистов может осуществляться централизованной кадровой службой, а рядовых сотрудников – локальным кадровиком. Во всех подобных случаях драйверы затрат соответствующих ресурсов формируются расходами разных подразделений, хотя и по единой методике. Если внедрение учёта затрат по видам деятельности осуществляется в филиале, то в расчёт приходится, тем не менее, принимать расходы централизованных подразделений в отношении локально используемых ресурсов. Это, в свою очередь, включает в периметр проекта внедрения и другие обеспечивающие процессы центрального аппарата, даже те, результаты которых напрямую не используются в филиале. Обусловлено это тем, что централизованные обеспечивающие подразделения, поставляющие ресурсы филиалам, в свою очередь, пользуются ресурсами, поставляемыми им другими централизованными обеспечивающими подразделениями. Так, например, если в филиале используется программно-аппаратный комплекс, обслуживаемый централизованно (что является достаточно распространённой ситуацией для многопользовательских информационных систем или баз данных), то на стоимость такого ресурса, в конечном итоге, должны быть разнесены, например, и расходы хозяйственного подразделения центрального аппарата по содержанию помещений центрального аппарата, занимаемых его же подразделением информационных технологий, или расходы автотранспортного подразделения центрального аппарата на транспортное обеспечение головного подразделения информационных технологий. Отсюда следует частный вывод, что внедрение учёта затрат по видам деятельности целесообразно проводить в масштабах всей организации – или, по крайней мере, начинать его с центрального аппарата, поскольку

затраты на такое внедрение в любом случае придётся нести и на расчёт драйверов ресурсов централизованных подразделений.

Резюмируя вышеизложенное, следует зафиксировать следующие принципиальные результаты расчёта драйверов затрат:

- Определена стоимость рабочего времени каждого сотрудника-исполнителя основного процесса – включая его зарплату, отчисления с неё, прочие выплаты в его пользу, а также все прочие расходы организации, связанные с поиском, подбором сотрудника, оценкой, адаптацией его на рабочем месте и/или профессиональным развитием, расходами на восстановление его трудоспособности и/или потерями ввиду нетрудоспособности, ведением трудовых отношений с ним и исполнением финансовых обязательств по отношению к нему, а также любыми иными затратами, связанными с кадровым обеспечением (работой с персоналом) – т.е. полная стоимость используемого труда сотрудника в пересчёте на единицу этого труда (человеко-час);
- Определена стоимость наличия у сотрудника работоспособного автоматизированного рабочего места, соответствующего по своей функциональности характеру выполняемой им работы в рамках должностных обязанностей по основному процессу – включая разнесённую на срок эксплуатации (амортизации) стоимость оборудования, программного обеспечения, расходы на связь, системное администрирование и техническую поддержку, обслуживание, ремонт оборудования, замену или пополнение расходных материалов к нему (включая стоимость труда сотрудников-исполнителей соответствующего обеспечивающего процесса и стоимость владения их рабочими местами), закупаемых у сторонних поставщиков услуг по поддержке или обслуживанию оборудования, продление лицензий, ведение контрактных отношений и исполнение финансовых обязательств по отношению к контрагентам, а также любые иные затраты на эксплуатацию, содержание и обслуживание информационно-коммуникационного оборудования и систем – т.е. полная стоимость владения (пользования) автоматизированным рабочим местом в пересчёте на единицу времени этого владения (пользования);
- Определена стоимость наличия у сотрудника офисного рабочего места, соответствующего по своим параметрам характеру выполняемой им работы в рамках должностных обязанностей по основному процессу – включая

разнесённую на срок эксплуатации (амортизации) стоимость здания (помещения), либо стоимость его аренды, расходы на коммунальные услуги, содержание, эксплуатацию и ремонт помещений, оборудования, инфраструктуры и мебели, пополнение расходных (офисных и хозяйственных) материалов (включая стоимость труда сотрудников-исполнителей соответствующего обеспечивающего процесса), закупаемых у сторонних поставщиков услуг по эксплуатации и ремонту оборудования, ведение контрактных отношений и исполнение финансовых обязательств по отношению к контрагентам, а также любые иные затраты на эксплуатацию, содержание и обслуживание офисных помещений – т.е. полная стоимость владения (пользования) офисным рабочим местом в пересчёте на единицу времени этого владения (пользования);

- Определена стоимость перемещений сотрудника, необходимых ему по характеру выполняемой им работы в рамках должностных обязанностей по основному процессу – включая разнесённую на срок амортизации стоимость автотранспортных средств, либо стоимость их аренды, стоимость труда водителей, расходы на содержание, эксплуатацию и ремонт автотранспортных средств, расход горюче-смазочных материалов, запасных частей (включая стоимость труда сотрудников-исполнителей соответствующего обеспечивающего процесса и стоимость владения их рабочими местами), закупаемых у сторонних поставщиков услуг по эксплуатации и ремонту автотранспорта, ведение контрактных отношений и исполнение финансовых обязательств по отношению к контрагентам, а также любые иные затраты на эксплуатацию, содержание и обслуживание автотранспорта или пользование его услугами – т.е. полная стоимость пассажирских или грузовых перевозок (потребляемой транспортной работы) пересчёте на единицу этих перевозок (работы).

2.3 Драйверы ресурсов (и результатов) основных процессов

Таким образом, полная стоимость ресурсов основного процесса определена, что позволяет перейти к разнесению этой стоимости на операции (виды деятельности) в рамках основного процесса и, соответственно, на результаты этого процесса – конечные результаты деятельности организации в целом.

Данная задача несколько упрощается тем, что в отношении основного процесса (при условии, что всё вышеперечисленное разнесение затрат по их драйверам корректно осуществлено), три из вышеперечисленных ресурсов – сотрудник (труд), автоматизированное рабочее место и офисное рабочее место – далее могут рассматриваться как единый ресурс. В самом деле, ведь затраты труда сотрудника – в общем случае – осуществляются одновременно с использованием и автоматизированного рабочего места, и офисного рабочего места. Безусловно, в конкретных ситуациях отдельные операции могут не требовать использования автоматизированного рабочего места, или даже основного рабочего места сотрудника (например, при временном нахождении его во время исполнения данных операций в другом помещении), однако в общем случае данные отклонения можно игнорировать. Исключением являются ситуации, когда характер работы сотрудника предполагает длительное его пребывание (сопоставимое или превышающее регламентную продолжительность его рабочего дня – например, местные или дальние командировки). В этих случаях использование офисного рабочего места, а иногда – и автоматизированного рабочего места (если работа в подобных командировках не предполагает по своему характеру его использования, например, в виде портативного компьютера) следует рассматривать отдельно от использования труда сотрудника. В таких случаях повышение эффективности основного процесса может предполагать внедрение офисных и/или автоматизированных рабочих мест общего пользования, которые используются разными сотрудниками в разное время. Такое решение позволит сократить расходы процесса, ибо при применении методики разнесения затрат по видам деятельности подобная ситуация будет отражаться в непропорционально высоких расходах ресурсов на потери, связанные с простоем рабочих мест.

Однако, как уже было сказано выше, в общем случае – при обычном офисном режиме работы – подобные погрешности можно игнорировать. Время исполнения любой операции в рамках процесса означает и расходование труда сотрудника, и использование автоматизированного и офисного рабочих мест. Таким образом, для упрощения внедрения учёта по видам деятельности, драйверы затрат по этим ресурсам можно суммировать и рассматривать, как единый показатель. Хотя, в целях методологической точности, следует отметить, что технические возможности современных систем учёта в принципе позволяют отслеживать раздельное использование ресурсов по операциям. Реализовать это можно путём привязки в классификаторах учёта конкретных операций к конкретным видам используемых в ходе исполнения отдельной операции ресурсов. Это, разумеется, требует

наличия подобных классификаторов, необходимые данные для которых содержатся в корректно составленной модели процессов. При реализации подобного решения достаточно фиксировать (например, автоматически в используемой системе, либо в таблице учёта рабочего времени) только время исполнения отдельных операций, на основании чего система автоматически рассчитывает время использования прочих ресурсов – а также время их простоя, как во время операций, не требующих их использования, так и во время технологического ожидания либо потерь рабочего времени.

Разнесение на процесс затрат, связанных с использованием трудовых ресурсов, осуществляется, как уже отмечалось, по основанию затрат рабочего времени. То есть именно рабочее время является основным драйвером ключевого ресурса процесса – трудовых. Разнесение осуществляется по наименьшему фиксируемому в учёте этапу процесса. Как правило, таким этапом является работа: цепочка операций, исполняемых одним исполнителем, результат которой передаётся на сторону – другому исполнителю или конечному потребителю – либо подлежит учёту (например, для фиксации соблюдения нормативных сроков исполнения). Следует отметить, что границы такой работы зависят от конкретной организации процесса (т.е. распределения полномочий и ответственности по процессу между различными структурными единицами), технологии его исполнения (большая степень автоматизации процесса позволяет включить в рамки работы большее число операций), и поэтому могут и не являться постоянными. Однако в любой заданной конфигурации самого процесса и его организации целесообразно осуществлять учёт именно по точкам входа и выхода работы, поскольку с точки зрения потребностей текущего ведения учёта точное распределение затрат на операции внутри работы не имеет практического значения – в отличие от потребностей проекта по оптимизации процесса, где анализу подлежит каждая операция. Из этого правила могут быть исключения, если работа совмещает операции, исполняемые сотрудником с применением различных технических ресурсов – в частности, информационных систем – особенно, если стоит задача отдельного учёта использования ресурсов в основном процессе, о которой говорилось выше. В последнем случае промежуточные результаты, получаемые, например, в ходе выполнения операции с использованием информационной системы, могут фиксироваться в этой же системе, создавая, тем самым, первичные данные для учёта затрат по отдельно взятой операции. Аналогичная возможность возникает и при необходимости, например, совершения поездок в ходе исполнения отдельно взятой операции – наличие практики учёта использования автотранспортных средств формирует достаточные первичные данные для

фиксации затрат на эту операцию. В остальном же отдельный учёт операций в рамках работы исполнителя (при такой необходимости) требует специальных решений (например, табельного учёта). Далее будет рассматриваться общий случай разнесения затрат по операциям.

Поскольку основным драйвером ресурса является, как было указано выше, рабочее время, для разнесения затрат по видам деятельности должно фиксироваться время исполнения каждой операции. Здесь возможны два решения: фактическое время исполнения и нормативное.

В случае разнесения затрат по операциям по фактическому времени исполнения осуществляется точная фиксация фактически затраченного времени (времени начала и завершения операции) – либо с применением технических средств, либо по данным, вносимым исполнителем постфактум (например, в табель рабочего времени). Фиксация времени с применением технических средств может осуществляться:

- По журналу действий в информационной системе (обращение к данным, внесение данных, изменение данных и т.п.), предполагает соответствующую настройку системы, позволяющую точно зафиксировать, кто, когда, с какими именно данными и какие именно действия совершал и т.п., а также обрабатывать и передавать подобные данные для целей учёта – автоматически (при соответствующей интеграции систем) или через генерацию отчётов;
- По временным отметкам (журналу) системы электронного документооборота или электронной почты (получение/создание документа, изменение/визирование документа, отправление документа), предполагает соответствующую настройку (обычно присутствующую по умолчанию в системах электронного документооборота, но редко – в электронных почтовых системах), позволяющую точно зафиксировать, кто, какой именно документ (причём документ типовой, представленный в классификаторе – для однозначного сопоставления с исполняемой операцией), когда и от кого именно получил, какие именно действия с ним совершал (создание, чтение, изменение, одобрение, удаление), когда и кому именно направил, а также, аналогично предыдущему пункту, обрабатывать и передавать подобные данные для целей учёта;
- По журналу (системы) диспетчеризации автотранспортных средств (путевым листам), в т.ч. по данным системы геопозиционирования (при наличии соответствующих датчиков на автотранспортных средствах), либо по счетам

сторонних поставщиков транспортных услуг, с фиксацией времени начала и окончания поездки, пунктов отправления и назначения (в т.ч. с указанием организации, в которую осуществлялась поездка), сотрудника, воспользовавшегося поездкой, обоснования поездки (например, из заявки на поездку или из товарно-транспортной накладной – здесь для большей точности тоже должен применяться классификатор операций;

- По данным системы бухгалтерского учёта или системы управления персоналом, относящимся к иным перемещениям сотрудника – командировкам, направлению на учёбу в образовательное учреждение (по аналогичным данным может фиксироваться не только время исполнения операций, но и время нахождения сотрудника в отпуске или отсутствия по нетрудоспособности);
- По данным системы контроля и управления доступом – имеет ограниченное применение, например, в тех случаях, когда исполнение операции требует нахождения в конкретном помещении (не на основном рабочем месте), и если все подобные помещения оборудованы данной системой;
- По журналу звонков автоматизированной телефонной станции – также имеет ограниченное применение, например, в тех случаях, когда исходящий звонок совершён на телефонный номер (или входящий звонок совершён с телефонного номера), который может быть сопоставлен с конкретным контрагентом по базе данных информационной системы (при её интеграции с автоматизированной телефонной станцией), либо когда входящий звонок совершён на телефонный номер, применяемый для определённых нужд (например, для обращений граждан по конкретным вопросам).

Степень сложности применения вышеперечисленных технических средств для фиксации времени операции различна: данные по поездкам и командировкам в традиционном учёте собираются в обязательном порядке, тогда как прочие данные требуют не только наличия соответствующих информационных систем, но и, даже если они были ранее внедрены, наличия соответствующих настроек этих систем. Как правило, если, например, система бухгалтерского учёта или диспетчеризации (управления) парком автотранспортных средств и была внедрена, происходило это по техническим заданиям, исходящим из нужд конкретно взятого подразделения (бухгалтерии либо транспортного подразделения), без учёта иных потребностей в данных из этих систем, кроме диктуемых требованиями к внешней отчётности.

В случае отсутствия возможности применения технических средств учёта рабочего времени, остаётся бумажный учёт, источники которого сводятся к:

- Табелю учёта рабочего времени сотрудника;
- Путевым листам автотранспортного средства;
- Авансовым отчётам командированного лица.

Последний документ применяется повсеместно, тогда как путевой лист может применяться не всегда, особенно в случае служебных легковых автомобилей общего назначения. Что касается табеля учёта рабочего времени сотрудника, то, несмотря на его давнее присутствие в практике традиционного учёта, на деле он, во-первых, далеко не всегда применяется (в отличие от сводного табеля учёта рабочего времени по подразделению, составляемого ежемесячно), а во-вторых, даже в случае применения не содержит детальной разбивки по операциям. Более того, даже в случае применения автоматизированной системы управления персоналом, которая предоставляет возможность детального пооперационного учёта рабочего времени, такой учёт корректно реализуем только при наличии классификатора операций, т.е. предварительного моделирования процессов организации, что в практике государственных органов, как неоднократно отмечалось, является редкостью.

В случае отсутствия технических средств фиксации рабочего времени (и очевидной избыточной трудозатратности ведения подобного учёта с применением бумажных источников), может быть применено разнесение затрат по видам деятельности по нормативному рабочему времени. Такой подход предполагает:

- Определение среднестатистической продолжительности исполнения операций путём накопления и обработки массива данных по времени исполнения операций с применением фотографий рабочего дня (причём, для большей точности, проводимых многократно для выявления возможных отклонений по времени суток, дням недели, времени года);
- Определения статистической вероятности реализации различных сценариев исполнения процесса – полного исполнения от начала до конца, в т.ч. с подразбивкой на различные варианты исхода, если процесс штатно предполагает несколько разных конечных результатов, либо прекращения процесса после любой операции по тем или иным основаниям (например, посетитель не пришёл на следующий приём, или было установлено несоответствие промежуточных результатов требованиям, ввиду чего процесс был прерван или начат заново),

осуществляемого также путём полевых исследований (наблюдений, фотографий рабочего дня) либо экспертным путём (например, опросом исполнителей на предмет их оценок по существующему опыту – что является нежелательным ввиду различных факторов искажения информации, в т.ч. сознательного);

- Определения среднестатистического объёма конечных результатов, получаемых в результате исполнения одного и того же процесса разными исполнителями, осуществляемого также путём полевых исследований (причём, не только проводимых многократно для выявления возможных отклонений по времени суток, дням недели, времени года, но и повторяемых регулярно для выявления возможной динамики во времени – нарастания или убывания).

Полученные результаты документируются в виде нормативов, которые в дальнейшем выступают в качестве драйверов ресурсов. Фактическое разнесение затрат на операции (а также результаты) по подобным нормативным драйверам должно будет учитывать, как минимум, месяц года, на который приходится отчётный период (при помесечном разнесении), а при необходимости более оперативного учёта (что может иметь место для управленческих нужд – но не для целей внешней отчётности) – ещё и недели (или дня недели). При этом, разумеется, фактический объём относимых на одну и ту же операцию затрат будет варьироваться от месяца к месяцу (или от недели к неделе и т.д.). Понятно, что применение нормативных драйверов для разнесения затрат на операции допускает погрешность, зависящую от качества расчёта нормативов. Значительное повышение точности разнесения затрат может дать хотя бы фактический учёт конечных результатов процесса. Для многих результатов, являющихся конечными не только для процесса, но и для организации в целом (т.е. передаваемых конечному потребителю), такой учёт возможен и во многих случаях реализуется в практике государственных организаций (хотя бы по требованиям вышестоящих органов). Там же, где его нет, внедрение его одновременно с внедрением учёта затрат по видам деятельности является важным условием эффективности применения данного инструмента.

Технологический простой – т.е. простой, обусловленный характером выполняемой операции (но не ожиданием результата смежной операции), не является типичным явлением для внутренних (не связанных с внешними контрагентами) операций государственных органов – в отличие от производственных предприятий. Тем не менее, при взаимодействии государственной организации с внешним контрагентом такой простой может быть обусловлен нормативными актами – например, в случаях, когда после

уведомления контрагента последнему отводится определённый срок для совершения каких-либо действий. Если, в силу особенностей данной операции, в течение возникающего времени ожидания исполнитель не переключается на исполнение других операций (например, по другому аналогичному контрагенту), то данное время следует рассматривать как технологический простой. Время технологического простоя суммируется со временем либо предшествующей операции, либо последующей.

После расчёта затрат рабочего времени на исполнение операций тем или иным из вышеприведенных способов, по этому драйверу разносится стоимость основных использованных ресурсов:

- Объём расходов на трудовые ресурсы определяется произведением стоимости человеко-часа исполнителя операции на время исполнения операции;
- Объём расходов на использование автоматизированного рабочего места определяется произведением стоимости машино-часа автоматизированного рабочего времени данного исполнителя на время исполнения операции;
- Объём расходов на использование (офисного) рабочего места определяется произведением стоимости использования площади, занимаемой данным исполнителем, в час (стоимость квадратного метра в час на количество квадратных метров, занимаемых рабочим местом) на время исполнения операции.

Объём расходов на поездки в ходе исполнения операции не подлежит определению на основании затрат рабочего времени исполнителя операции. Здесь следует фиксировать количество пассажиро- или тонно-километров, или хотя бы общего пробега автотранспортного средства в ходе исполнения операции. Произведение стоимости пассажиро-, тонно- или просто километра пробега на это количество определяется стоимость использования данного ресурса.

Исполнение операций может требовать и иных ресурсов, расходных материалов. Наиболее распространённым ресурсом подобного рода является писчая бумага. И если затраты на чистую бумагу, стоимость которой в расчёте на отдельную операцию является незначительной, разносится, по сути, котловым методом в составе затрат на офисное рабочее место, то применение, например, типографских бланков может требовать более точного учёта (в том числе с целью последующей оптимизации данных затрат). Здесь применим нормативный метод разнесения подобных затрат: использование данных бланков (и потребное количество) привязывается к конкретной операции, а затраты

разносятся путём произведения стоимости данных бланков на фактическое или нормативное число случаев исполнения данной операции.

Разница между суммарным объёмом рабочего времени, потраченного исполнителем на все исполняемые операции в течение отчётного периода, и расчётным фондом его рабочего времени, относится к потерям, размер которых определяется, аналогично расходам на различные виды ресурсов, произведением стоимости человеко-часа (машино-часа, кв.м.-часа) на данную разницу. В дополнение к этому, при раздельном учёте использования различных ресурсов, могут рассчитываться и потери фонда машинного времени автоматизированных рабочих мест – в этом случае к размеру потерь фонда рабочего времени сотрудника суммируется и суммарное время исполнения им всех операций, не предполагающих использование автоматизированного рабочего места. Практическая ценность подобного учёта может заключаться, как указывалось выше, в оптимизации использования ресурсов путём внедрения совместного пользования ими (в данном случае – перехода на автоматизированные рабочие места общего пользования).

Резюмируя вышеизложенное, следует зафиксировать следующие принципиальные результаты расчёта драйверов ресурсов:

- Определена стоимость исполнения каждого процесса (и каждой операции в его составе), как за каждый случай исполнения, так и в целом по всем случаям исполнения за отчётный период;
- Определена величина потерь на простой ресурсов (не связанного с технологическим простоем), с разбивкой по видам ресурсов, в т.ч. – при раздельном учёте использования ресурсов – на простой отдельных видов ресурсов в ходе исполнения иных операций по процессу.

Для завершения (или большей точности) разнесения затрат по видам деятельности, в тех случаях, когда исполняемые процессы предполагают несколько конечных результатов одного и того же процесса, необходимо разнести сформированную стоимость этих процессов на результаты. Для этого применяются так называемые «драйверы результатов». Суть драйверов результатов довольно проста: они представляют общее количество однотипных результатов, получаемых в результате однократного исполнения процесса (операции). Эти драйверы могут определяться как по фактическому количеству, так и, во многих случаях, по нормативному – если исполняемый процесс (операция) штатно предполагает несколько объектов деятельности одновременно – например, уведомление нескольких вовлечённых лиц. Также подобное разнесение применяется при суммарном

разнесении затрат за период (например, месяц). В таких случаях затраты на разовое исполнение процесса (операции) – или суммарные за все случаи исполнения процесса (операции) за отчётный период – разносятся равномерно на все однотипные результаты, полученные в ходе этого разового исполнения или за отчётный период. Очевидно, что, как уже отмечалось выше, для точности разнесения предпочтителен фактический учёт упомянутых результатов. Этим завершается разнесение затрат по видам деятельности.

3 Рекомендации по внедрению методологических подходов к оценке затрат административных процессов

3.1 Анализ результатов апробации методики разнесения затрат по видам деятельности в пилотном филиале Центра занятости населения г. Уфы (Республика Башкортостан)

Апробация методики разнесения затрат по видам деятельности в пилотном филиале Центра занятости населения г. Уфы осуществлялась в упрощённом виде. Основные допущения включали:

Не разносились затраты исполнителей управляющих процессов (руководителей), если они не являлись также исполнителями отдельных операций в рамках пилотного процесса;

- Учёт времени ежегодного отпуска сотрудников и отсутствия по нетрудоспособности осуществлялся нормативным (экспертным) методом;
- Применялся совместный учёт затрат на использование ресурсов (трудовых автоматизированных рабочих мест, офисных площадей), т.е. стоимость рабочего времени исполнителя процессов по умолчанию суммировалась со стоимостью использования данных ресурсов в течение того же времени, независимо от того, требовали ли отдельные операции в ходе исполнения пилотного процесса использования автоматизированного рабочего места;
- Затраты на потребление расходных материалов (для оргтехники, компьютеров, содержания помещений и др.) разносились «котловым» методом на соответствующие объекты деятельности, без учёта конкретных объектов деятельности (автоматизированных рабочих мест, помещений и т.п.), эксплуатацией которых обуславливалось потребление данных материалов;
- Игнорировались затраты на связь (интернет и телефонию) ввиду их нематериальности в общей сумме затрат;
- Амортизационные отчисления со стоимости основных средств (оборудования) рассчитывались нормативным методом, независимо от нахождения данных средств на соответствующем балансовом учёте или фактического списания их стоимости на затраты в период, осуществления их закупки.
- Игнорировалась стоимость оборудования общего пользования (серверов) многопользовательских программно-аппаратных комплексов, обслуживаемых

- специалистами информационных технологий центрального аппарата Центра занятости населения (при этом прочие затраты на обслуживание данных комплексов учитывались);
- Конфигурация оборудования рабочих мест (офисной мебели) рассматривалась как типовая, с дифференциацией по рабочим местам руководителей и рядовых сотрудников;
 - Не принимались во внимание расходы на транспортное обеспечение обеспечивающих подразделений (основной процесс не предполагал штатно поездок исполнителей).
 - Сбор исходных данных первичного учёта для целей разнесения выявил следующее:
 - Пооперационный учёт расхода рабочего времени отсутствовал, для целей оценки времени исполнения операций потребовалось проведение фотографий рабочего дня (проводились только для исполнителей пилотного – основного процесса, затраты рабочего времени исполнителей обеспечивающих процессов разносились «котловым» методом, но по соответствующим объектам деятельности);
 - Необходимые первичные данные по стоимости трудовых ресурсов, как и ожидалось, наличествовали в необходимом объёме, в т.ч. данные по транзакциям бухгалтерии, связанным с начислением и выплатами зарплаты сотрудникам;
 - Данные по затратам, связанным с поиском, подбором, развитием трудовых ресурсов, а также потреблением сторонних услуг для нужд кадрового обеспечения в целом отсутствовали, ввиду отсутствия соответствующих расходов у пилотного филиала Центра занятости населения в отчётном периоде;
 - Необходимые первичные данные по автоматизированным рабочим местам наличествовали в части оборудования в полном объёме, хотя некоторые статьи затрат на программное обеспечение (например, офисные пакеты) отсутствовали ввиду давности осуществления подобных затрат и их отсутствия в отчётном периоде, за который собирались данные (в т.ч. в балансовой стоимости основных средств, в состав которых очевидно не включались);

- Стоимость оборудования, входящего в состав автоматизированных рабочих мест, значительно варьировалась даже для исполнителей одного и того же процесса, ввиду того, что сам парк оборудования являлся достаточно старым, закупавшимся в разное время. Полученные в результате данные по затратам на ресурсы в части указанного оборудования не могут считаться репрезентативными для ситуации широкого применения современных информационных систем;
- Необходимые первичные данные по обслуживанию помещений находились в достаточном объёме, хотя данные по балансовой стоимости помещений (здания) и амортизационных отчислений как таковых в учёте отсутствовали. В целях полноты расчёта затрат на ресурсы отсутствующие данные были заменены оценкой стоимости владения (использования) помещений, сделанной на основе имеющихся в свободном доступе данных по стоимости аренды офисных помещений аналогичного класса (в качестве референтного был принят класс С) в том же или близком районе г. Уфы, в котором располагается пилотный филиал, Центра занятости населения;
- Ключевые ресурсы пилотного основного процесса обеспечивались централизованными подразделениями, входящими в состав не пилотного филиала, а центрального аппарата Центра занятости населения. К таким ресурсам относились все трудовые ресурсы (управление персоналом осуществляется в Центре занятости населения централизованно), а также ключевые многопользовательские программно-аппаратные комплексы, используемые пилотным филиалом наравне со всеми остальными – эти комплексы обслуживались специалистами информационных технологий центрального аппарата Центра занятости населения. Для определения драйверов затрат на данные ресурсы в расчёт были включены расходы соответствующих подразделений центрального аппарата центрального филиала, включая расходы на содержание и эксплуатацию используемых ими помещений (что фактически потребовало расчёта драйвера затрат на все трудовые ресурсы и помещения центрального аппарата в целом, а также драйверы затрат на все совместно используемые в Центре занятости населения многопользовательские программно-аппаратные комплексы);

- Ввиду особенностей расположения пилотного филиала Центра занятости населения – в одном здании с центральным аппаратом – часть используемых им помещений (в частности, присутственные места) – относится к центральному аппарату, что обусловило разные стоимости используемых в ходе исполнения пилотного процесса площадей, в зависимости от того, в зависимости от того, относятся ли они к помещениям, занимаемым собственно филиалом, или центральным аппаратом. Однако, ввиду нематериальности разницы в стоимости содержания площадей по сравнению со стоимостью владения (пользования) помещениями (одинаковой и для филиала, и для центрального аппарата, расположенных в одном и том же здании), для целей дальнейшего разнесения была принята стоимость обслуживания площадей филиала;
- Поскольку учёт в Центре занятости населения ведётся централизованно, стоимость затрат на ресурсы, используемые для осуществления транзакций в ходе хозяйственной деятельности (связанных как с расчётами с персоналом, так и с расчётами с контрагентами по закупке товарно-материальных ценностей) определялась также с учётом затрат централизованных обеспечивающих подразделений (кадровых, информационных технологий, хозяйственных);
- Первичные данные по количеству транзакций, связанных с закупками товарно-материальных ценностей, наличествовали в полном объёме. Однако разнесение данных закупок по разным обеспечивающим процессам потребовало бы значительного объёма ручного труда сотрудников бухгалтерии, затрудняющего исполнение ими своих повседневных обязанностей, поэтому было принято решение отнести подобные затраты целиком на обеспечивающий процесс эксплуатации и содержания помещений (т.е. на стоимость помещений), учитывая, что значительный объём таких транзакций (не по стоимости, а по числу транзакций), как правило, приходится на закупки именно для этих нужд;
- Отдельные затраты филиала связаны с использованием ресурса – информационной системы (базы данных) по вакансиям – обслуживание которых силами стороннего подрядчика осуществляется даже не центральным аппаратом Центра занятости населения, а вышестоящим Министерством

семьи, труда и социальной защиты Республики Башкортостан. Для ограничения охвата проекта по апробации методики разнесения затрат по видам деятельности хотя бы рамками Центра занятости населения, расходы, которые несёт Министерство семьи, труда и социальной защиты пришлось игнорировать (в противном случае это потребовало учёта не только затрат на оплату услуг, но и использование ресурсов Министерства на ведение контрактных отношений с подрядчиком, т.е. исполнение функций заказчика).

Результаты расчёта выявили следующее:

- Как и следовало ожидать в случае офисного характера деятельности, наиболее дорогим ресурсом, используемым в пилотном процессе, являются трудовые ресурсы. Их доля в общей величине стоимости ресурсов, включая кадровое сопровождение, варьируется от 70% до 80%. Так, для позиции главного инспектора эта стоимость составляет свыше 400 тыс. руб. в год, при общей стоимости всех используемых ассоциированных с ним ресурсов (т.е. включая автоматизированное рабочее место и занимаемую офисную площадь) в чуть менее 500 тыс. руб. в год, а для позиции инспектора 1-ой категории – свыше 150 тыс. руб. в год при общей стоимости всех используемых ассоциированных с ним ресурсов в чуть более 220 тыс. руб. в год.
- При этом основная часть стоимости трудового ресурса определяется зарплатой и отчислениями с неё, стоимость кадрового сопровождения, особенно для высокооплачиваемых категорий сотрудников, достаточно мала (менее 2%), хотя и для низкооплачиваемых сотрудников ненамного больше (менее 5%). Впрочем, в данном случае следует учитывать, что расходов на развитие исполнителей пилотного процесса не зафиксировано вовсе, поэтому при полноценном процессе кадрового обеспечения следует ожидать более существенных расходов по данной статье;
- Следующим по стоимости ресурсом основного процесса является – также ожидаемо – автоматизированное рабочее место. Удельный вес данного ресурса в общей стоимости ресурсов варьируется сильнее – от 8% для главного инспектора до 18% для инспектора 1-ой категории, поскольку в абсолютном выражении вариация его стоимости не столь велика, как вариация расходов на труд. Так, автоматизированное рабочее место и главного инспектора, и инспектора 1-ой категории стоит (включая затраты на его эксплуатацию)

свыше 40 тыс. руб. в год, при расхождении между ними всего в несколько сотен рублей, т.е. в полпроцента;

- При этом, в отличие от для данного вида ресурсов, в отличие от трудовых, стоимости эксплуатации (обслуживания, сопровождения) превышает цену самого оборудования (понимаемую в данном случае как величину амортизационных отчислений с его стоимости) – например, при нормативно рассчитанной величине амортизации в 4 тыс.
- руб. в год, даже с учётом продления лицензий ещё на почти 8 тыс. руб. в год (что не совсем корректно суммировать, стоимость продления лицензии включает и стоимость технической поддержки – т.е. эксплуатации) эксплуатация автоматизированного рабочего места составляет (затраты подразделения информационных технологий) составляет свыше 18 тыс. руб. в год;
- Третьим по стоимости ресурса является помещение. Доля его в совокупной стоимости ресурсов пилотного процесса варьируется не так значительно – 10-14%, поскольку, несмотря на разницу занимаемой площади различными категориями сотрудников, соотношение стоимости помещения и стоимости ресурса является наименьшим. Тем не менее, само расхождение в абсолютной стоимости рабочего места между главным инспектором и инспектором 1-ой категории составляет более, чем в полтора раза (50 тыс. руб. против 30 тыс. рублей примерно);
- В то же время, в данном случае имеет место обратное соотношение между стоимостью самого помещения (в данном случае взятого как цена аренды помещения аналогичного класса в данном или близком районе) и стоимостью его содержания (включая затраты на коммунальные услуги и ведение транзакций по хозяйственной деятельности) – 5 тыс. руб. против примерно 1 тыс. руб. в год.

По итогам апробации можно сделать следующие выводы:

- Поскольку определяющим себестоимость процесса является использование трудовых ресурсов, акцент в первичном внедрении учёта затрат по видам деятельности в государственных органах и организациях (здесь необходимо оговорить – с преимущественно офисным характером деятельности

исполнителей основных процессов) можно сделать на полноценную фиксацию расходов именно данного ресурса;

- Значительный объём первичных данных для учёта стоимости трудовых ресурсов в традиционном учёте присутствует изначально, особенно принимая во внимание, что в данной стоимости, в свою очередь, ключевой статьёй является зарплата и отчисления с неё);
- В то же время, в отношении первичных данных для учёта использования трудовых ресурсов существуют значительные пробелы:
 - Табельный учёт рабочего времени отсутствует, или выполняется формально или – в лучшем случае – не обладает необходимой степенью детализации;
 - Даже при внедрённой полной или частичной автоматизации основного процесса возможности применяемых информационных систем по фиксации рабочего времени не используются полноценно или вовсе;
 - Более того, в отсутствие предварительно проведённого моделирования и регламентации исполняемых процессов такой учёт и не может быть налажен, даже средствами имеющихся информационных систем, поскольку отсутствует главное – реестр процессов и операций в их составе, являющийся основой для классификатора информационной системы (данное условие следует иметь в виду при наличии внутренних или внешних – административных – регламентов, поскольку результаты проведённой в 2016 году НИР «Анализ и совершенствование процессов в сфере государственного контроля и надзора с учетом внедрения систем управления рисками» показали, что данные документы не являются регламентами процессов в истинном смысле этого слова и не содержат точного реестра исполняемых процессов и операций);
 - Особенно важно, независимо от применяемого для расчёта драйвера затрат трудовых ресурсов подхода – по фактическому рабочему времени или по нормативному, - наладить учёт конечных результатов основных процессов (там, где он отсутствует). Это не представляется

слишком сложной задачей, учитывая, что во многих случаях в этих процессах применяются те или иные системы, или, как минимум, имеются средства автоматизации документооборота разной степени развитости, с помощью которых наладить подобный учёт потребует минимальных затрат;

- Начинать внедрение учёта затрат по видам деятельности следует либо с верхнего уровня – министерств и ведомств, либо с организаций, автономных в своей текущей деятельности, т.е. не имеющих непосредственных хозяйственных взаимоотношений с вышестоящими органами (т.е. имеющих только управленческие), т.к. любой совместно используемый ресурс автоматически вызывает необходимость расчёта затрат на него по широкому кругу подразделений вышестоящего органа. В то же время, внедрение учёта по видам деятельности на уровне ведомств и особенно министерств может столкнуться со сложностями, связанными с расплывчатостью определения и фиксации результата деятельности, да и вообще – с функциональным, а не рутинным характером этой деятельности.

В целом, апробацию методики учёта затрат в филиале Центра занятости населения г. Уфы на примере пилотного процесса можно считать состоявшейся. Проведённый анализ и разнесение затрат позволили получить данные, ранее недоступные для лиц, принимающих решения, как на уровне самого Центра занятости, так и на уровне вышестоящего органа - Министерства семьи, труда и социальной защиты Республики Башкортостан. Реалистичность применимости принципов учёта затрат по видам деятельности в практику государственных органов можно считать подтверждённой, по меньшей мере, в рамках:

- Управленческого учёта (т.е. не для целей формирования внешней финансовой отчётности);
- Затрат на трудовые ресурсы;
- Основных и некоторых обеспечивающих процессов (информационных технологий, транспортного обеспечения).

Даже с учётом сделанных выше оговорок, точность полученных учётных данных будет существенно выше, чем при традиционном методе формирования себестоимости, не говоря уже о новых возможностях управления эффективностью, которые при традиционном учёте отсутствуют в принципе.

3.2. Использование ABC/ABV на стадии текущего функционирования процессов

По мере распространения процессного подхода появляется все больше процессов, которые прошли первоначальную диагностику и оптимизацию и перешли в режим стационарной работы.

На более поздних стадиях внедрения процессного подхода, в период масштабирования процессных методов и перехода в стадию поддержания оптимизированных процессов в актуальном состоянии, центр тяжести в работе с затратами смещается от ABC к ABV и ABM – соответственно, к бюджетированию затрат по видам деятельности (*activity based budgeting*) и к управлению затратами по видам деятельности (*activity based management*). В этот период на первый план выдвигается ретроспективный и перспективный анализ изменения удельных затрат в рамках процессов. Его конечной целью является повышение эффективности расходования бюджетных средств, которое достигается двумя основными путями:

1. Ретроспективно ориентированное управление затратами: посредством анализа изменения фактических затрат, выявления причин, ведущих к изменению затрат и идентификация тех из них, которые связаны с неоптимальным расходованием ресурсов с целью принятия корректирующих мер по актуализации процесса, направленных на оптимизацию затрат.

2. Предиктивное бюджетирование: посредством прогнозирования возможных изменений затрат при бюджетном планировании с учетом изменения объемов и структуры результатов в рамках каждого процесса, сравнительной стоимости ресурсов, а также с учетом внутренних изменений в процессе (например, степени его автоматизации). Это позволяет в части бюджетирования процессов осуществить переход с «бюджетирования от достигнутого» (простой экстраполяции сложившихся затрат с их полной или частичной индексацией) к «бюджетированию с нуля» (когда плановые бюджетные расходы по процессу фактически пересчитываются заново с учетом ожидаемых изменений в конфигурации процесса и связанных с этим изменений в объеме и структуре внешнего спроса на данный процесс).

Переход от ABC к ABV на стадии текущего функционирования процессов важно требует учитывать не только общие основы этих двух методов, но и существенные различия между ними, определяющие существенные особенности их практического применения.

Прежде чем рассматривать подробнее каждый из этих подходов, отметим наиболее существенные различия между ABC и ABB.

Как показано на рисунке 1, ABC ориентирован на сбор первичной информации драйверах затрат и пулах накладных расходов, которая агрегируется с учетом алгоритма процесса и в итоге позволяет определить себестоимость конечных результатов процесса. ABC представляет обратную цепочку действий, когда на основе информации, доступной благодаря ABC выполняется одна из двух основных задач:

1. Анализируются причины изменения фактических расходов на достижение запланированных результатов (ретроспективно ориентированное управление затратами);
2. Формируется бюджет процесса под заданные объемы и структуру конечных результатов (предиктивное бюджетирование).

Разнонаправленность цепочки действий в рамках ABC и ABB порождает целый ряд более специфичных, но не менее значимых различий между ними.

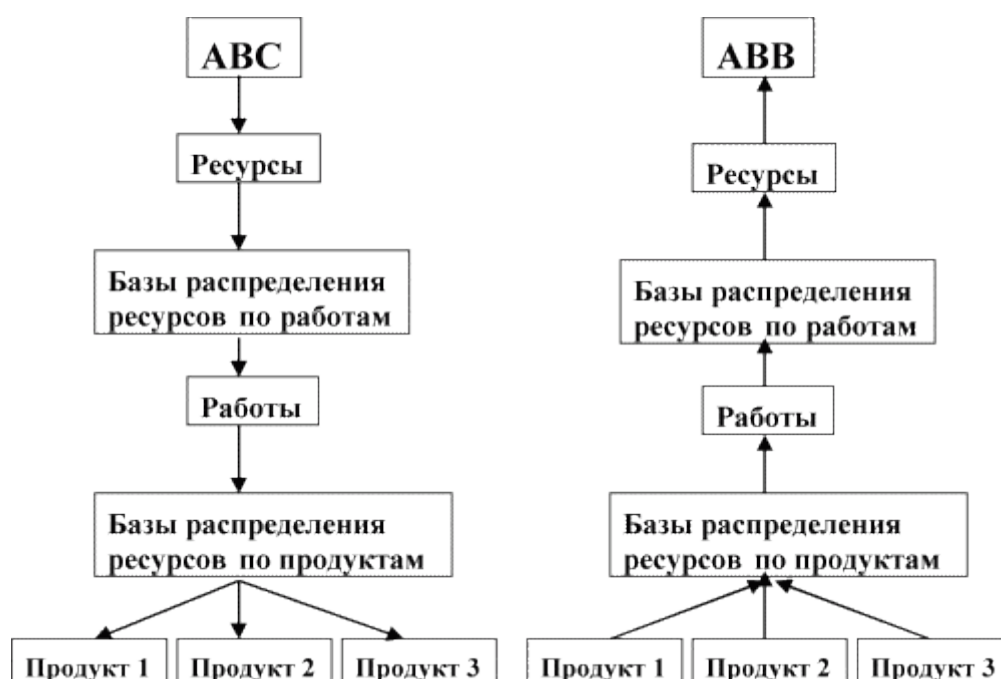


Рисунок 1 - Схематические различия между ABC и ABB.

Первое существенное различие между ABC и ABB состоит в том, что ABC моделирует то, как ресурсы потребляются в рамках процесса, но не то, как они приобретаются. Это означает, что, например, при увеличении конечных результатов процесса в плановом периоде потребуется привлечение дополнительных ресурсов, которое потребует дополнительных затрат. Тем самым, формируется разница между средними

затратами (которые обычно учитывает ABC) и предельными затратами (которые целесообразно учитывать при планировании затрат в рамках ABB).

Таким образом, количественные модели затрат в рамках ABC и ABB базируются на разных предпосылках. В рамках ABC значение имеют прежде всего средние затраты. Для ABB, напротив, принципиально важны предельные затраты, а также те нелинейные зависимости, которые связывают предельные затраты и предельные результаты с учетом структурных сдвигов в результатах процесса и частоты реализации разных ветвей процессного алгоритма.

Второе различие состоит в том, что потребление физических объемов ресурсов при изменении конечных результатов тоже может меняться нелинейно. Например, при увеличении или уменьшении результатов в определенных пределах некоторые ресурсы, такие как помещения, могут расходоваться в прежних объемах, что равнозначно нулевым предельным затратам на них. Напротив, потребление некоторых ресурсов может непропорционально возрасти. Например, при росте числа зарегистрированных безработных за счет увеличения числа безработных инвалидов, потребность в услугах психологов и менеджеров трудового сопровождения может возрасти непропорционально общему росту числа безработных. Это имеет значение в первую очередь при планировании затрат в рамках ABB. Предельные потребности в физическом объеме ресурсов при планировании затрат в рамках ABB могут существенно отличаться от средних физических объемов потребления, фиксируемых в рамках ABC на предыдущем этапе функционирования процесса.

Третье различие между ABC и ABB состоит в учете взаимозаменяемых ресурсов. ABC констатирует взаимозаменяемость только там, где она имеет место фактически. Например, психологи в рамках трудоустройства инвалидов могут при необходимости выполнять и функции менеджеров трудового сопровождения. Допустим, в Центре занятости населения работает с инвалидами 5 психологов и 5 менеджеров трудового сопровождения и заменять им друг друга не требуется. Если в следующем году ожидается увеличение контингента инвалидов на 10%, то в логике ABC, число психологов и число менеджеров трудового сопровождения придется увеличить на 1 единицу каждого, то есть на 20% в целом (если, конечно, не найдется желающих работать на полставки). Но если учесть, что один из психологов мог бы работать и менеджером трудового сопровождения, достаточно будет привлечь лишь 1 психолога, то есть увеличить штат всего на 10%.

Наконец, четвертое различие между ABC и ABB состоит в степени детерминированности результатов процесса. В рамках ABC результаты процесса в целом определены, поскольку расчет затрат ведется по факту потребления ресурсов под уже полученные результаты. Для ABB, напротив результаты необходимо прогнозировать, поскольку речь идет о планировании расходов будущих периодов. Далеко не все изменения результатов можно спрогнозировать с одинаковой степенью надежности. Например, в краткосрочном плане показатель уровня безработицы является сравнительно легко прогнозируемым, но структура безработных – например, доля обратившихся за трудоустройством инвалидов, может быть гораздо более волатильной, что затрудняет ее планирование. Между тем в связи с гораздо более высокой затратностью трудоустройства инвалидов, непредвиденный рост их обращаемости может привести к внеплановому скачку затрат. Таким образом, проблема прогнозирования результатов способна существенно усложнить модели ABB по сравнению с моделями ABC.

В целом моделирование затрат в рамках ABC представляется сравнительно более простой задачей, чем моделирование в рамках ABB. Это связано с трудностями прогнозирования предельных затрат, предельного объемов ресурсов, учета их взаимозаменяемости и прогнозирования объемов и структуры результатов процессов.

Ретроспективно ориентированное управление затратами

Типичные ситуации, в которых возникает необходимость в ретроспективно ориентированном управлении затратами связана с существенным превышением затрат по процессу от заложенных в бюджете. В этом случае применение ABB позволяет выявить истинные причины перерасхода средств и определить, в какой мере превышение бюджетов обусловлено объективными внешними причинами, а в какой - ухудшением эффективности работы в рамках процесса.

Основные причины, которые могут привести к перерасходу средств, заключаются в следующем:

I группа – причины не связанные с падением эффективности процесса:

- сверхплановый рост объема конечных результатов в рамках процесса, влекущий увеличение количества циклов процесса (например, рост числа обращений в центр занятости населения);
- структурные сдвиги в потреблении результатов процесса, таких как, изменение структуры контингента или ухудшение внешних условий, ведущее к реализации

более дорогих траекторий процессного алгоритма (например, снижение числа вакансий на одного безработного увеличивает длительность поиска работы и среднее число обращений безработного за подбором вакансий);

- незапланированное удорожание компонентов затрат (например, сверхплановый рост зарплаты или рост цен на материальные ресурсы и услуги по причинам, не зависящим от ведомства, реализующего процесс, или вынужденное изменение внешних поставщиков для процесса).

II группа причин: причины, связанные с падением эффективности процесса:

- увеличение физического расхода ресурсов на единицу результата, не связанную со структурными сдвигами в потреблении результатов;
- недогрузка внутренних поставщиков услуг для процесса;
- снижение эффективности закупок, ведущее к неоправданному завышению стоимости ресурсов;
- замещение более дешевых ресурсов более дорогими (например, выполнение инспекторами функций курьера).

Традиционное бюджетирование часто ведет к некорректной интерпретации сигналов. Например, снижение расходов центра занятости населения при стабильном числе зарегистрированных безработных может интерпретироваться как признак роста эффективности. Но использование ABC может показать, что, например, среди безработных резко снизилась доля инвалидов, трудоустройство которых обходится намного дороже, поэтому удельные затраты на единицу результата с учетом «облегчения» структуры контингента не снизились, а, наоборот, возросли и эффективность работы Центра занятости населения упала.

ABV позволяет идентифицировать наиболее очевидные факторы удорожания и принять соответствующие меры, направленные на предотвращение дальнейшего перерасхода средств. Эти меры в значительной степени связаны с применением ABM – процессного менеджмента.

Первоочередным предметом коррекции на основе ABM является II группа причин. Рост удельных расходов ресурсов или неоправданное замещение дешевых ресурсов более дорогими требует перенастройки процесса с целью минимизации неоправданных потерь. Если же потери являются внешними по отношению к процессу (например, госзакупки), то могут быть предприняты меры по оптимизации соответствующей сопряженной деятельности вне рамок данного процесса.

Но I группа причин тоже заслуживает внимания в рамках АВМ, поскольку удорожание определенных типов ресурсов или более частое использование затратных ветвей процесса может послужить поводом для коррекции процесса, например:

- перенастроить условия переключения между ответвлениями алгоритма, чтобы уменьшить частоту запуска более дорогих веток процесса
- снизить расход более дорогих ресурсов;
- реструктурировать дорогие ветви процесса, которые стали чаще использоваться, с целью их удешевления;
- предпринять меры по дополнительной автоматизации и др.

Значительная часть этого анализа может быть проведена с помощью программного обеспечения, аналогичного пакету Business Studio, используемому в рамках данного НИР.

Предиктивное бюджетирование

Предиктивное бюджетирование опирается на возможности АВВ и позволяет перейти на принципы «бюджетирования с нуля» вместо традиционного «планирования от достигнутого». В рамках предиктивного бюджетирования бюджеты будущих периодов рассчитываются с учетом ожидаемого объема и структуры результатов процесса, а также ожидаемых изменений стоимости ресурсов. Возможности предиктивного бюджетирования позволяют учитывать нелинейный характер изменения затрат в связи с изменением объемов результата:

Во-первых, ожидаемые изменения в структуре результата (например, рост доли длительных безработных) позволяют прогнозировать изменения в частоте реализации более или менее затратных ответвлений процессного алгоритма, что позволяет корректировать среднюю стоимость единицы результата (в данном примере – трудоустроенный безработный).

Во-вторых, прирост или уменьшение объема результатов ведут к нелинейному изменению потребления дискретных ресурсов (например, арендуемых площадей или складских помещений). В результате, предельные затраты при приросте или при уменьшении объема результата могут быть больше или меньше средних затрат. В отсутствие ABC недозагрузку или перегрузку дискретных ресурсов определить очень трудно. Без информации ABC основным ориентиром при выявлении этих резервов или перегрузок служит субъективное мнение менеджеров или агрегированные данные предыдущих периодов, которые сами по себе недостаточно для этого детализированы. Кроме того, недозагрузку часто стараются скрыть сами сотрудники, которые не

заинтересованы в интенсификации работы, или менеджеры, которые заинтересованы в сохранении резервов на случай «авральных работ». Применение ABC/ABB позволяет учитывать значительную часть этих нелинейностей и, тем самым позволяет более корректно планировать расходы будущих периодов.

В-третьих, в прогнозном периоде могут предусматриваться меры по оптимизации процесса. В случае, если план оптимизации процесса хотя бы в общих чертах сформирован, ABB позволяет оценить изменение удельных затрат и заложить их в плановый бюджет. В этом отношении применение ABB оказывается наиболее полезным на среднесрочном (год и более) горизонте бюджетного, планирования, который является достаточно протяженным, чтобы привести ресурсы в соответствие с изменившимися потребностями процесса. В этом смысле ABB может рассматриваться как полезный инструмент при реализации не только тактических, но и стратегических целей.

Инструментарий предиктивного бюджетирования поддается частичной автоматизации и может быть интегрирован в общую IT архитектуру бюджетного процесса как неотъемлемая часть формирования бюджета на очередной год.

3.3 Централизация ABC/ABB

На этапе первичной диагностики и оптимизации процессов внедрение ABC/ABB происходит преимущественно на ведомственном уровне. Приоритетом в данном случае является отработка оптимальных подходов к организации учета затрат и их использования в бюджетном процессе, а также экспериментирование с возможными методами автоматизации ABC/ABB. Формирование единого межведомственного центра анализа и бюджетирования затрат по видам деятельности в этот период не является приоритетной задачей.

По мере перехода к масштабированию процессного подхода необходима унификация методологии и средств автоматизации ABC/ABB, целью которой является интеграции учета затрат и бюджетирования по видам деятельности в общую систему формирования бюджета и его исполнения. При этом ABC/ABB остается неотъемлемым элементом процессного управления на уровне отдельных ведомств и поддерживаемых ими процессов. Но одновременно формируется централизованный функционал ABC/ABB, который целесообразно сосредоточить в Минфине и Федеральном казначействе. Полномочия Минфина по обеспечению методологического единства ABC/ABB должны

распространяться не только на федеральный, но и на региональный и муниципальный уровни управления.

Централизация функций ABC/ABB необходима не только с точки зрения обеспечения методологического единства и интеграции в бюджетный процесс, но и в плане поддержания мотивации ведомств к повышению бюджетной эффективности. На уровне каждого отдельного ведомства заинтересованность в снижении затрат сдерживается стремлением увеличить доступные объемы финансирования. Это, в том числе, создает стимулы для неполной мобилизации резервов и завышения затрат. Централизация ABC/ABB на уровне Минфина и Федерального казначейства создает действенный инструмент внешнего контроля за обоснованностью расходов на процессную деятельность, а также обеспечивает доказательную основу для оппонирования ведомств со стороны Минфина при планировании бюджетных расходов.

Основные Функции единого центра ABC/ABB состоят в следующем:

- методическое обеспечение ABC/ABB;
- автоматизация;
- формирование интегрированных баз данных по ABC, позволяющих Минфину и Федеральному казначейству проводить независимую оценку затрат;
- бюджетное планирование на основе формирования альтернативных оценок расходов по процессам и оппонирования ведомственным бюджетным проектировкам;
- межведомственный бенчмаркинг затрат по однотипным процессам;
- ретроспективный анализ причин изменений расходов по процессам с целью выявления возможностей процессной оптимизации и предотвращения неэффективных затрат в будущих бюджетных периодах.

Эффективность реализации этих функций будет зависеть прежде всего от качества интегрированных баз данных по ABC/ABB, позволяющие видеть распределение затрат по видам деятельности в рамках каждого из процессов, а также архитектуру каждого из процессов. Теоретически, в едином центре ABC/ABB может быть обеспечен доступ ко всей информации ABC, а также по архитектуре процессов. Это позволило бы проводить автоматическое централизованное моделирование затрат по каждому процессу, а также делать внешнюю оценку обоснованности ведомственных бюджетных проектировок. Это

создало бы доказательную основу для внешнего аудита эффективности бюджетных расходов и для их предиктивного планирования.

Эффективность использования информации интегрированных баз данных будет определяться возможностями программных продуктов, уровнем развития аналитических компетенций и наличием достаточного числа специалистов в едином центре ABC/ABB. Ценность ABC повышается благодаря относительной легкости автоматизации с наличием готовых решений широко используемых коммерческими организациями. Это упрощает задачу технической интеграции ABC/ABB в существующие информационные системы. Такую интеграцию можно осуществлять относительно дешево и быстро, без глубокой перестройки существующих информационных систем, а также систем учета и отчетности. Но при этом существенно улучшается качество планирования и исполнения бюджетов в части процессной деятельности, особенно в том, что касается прозрачности расходов на процессы и понимания причин их изменения.

3.4 Сбор первичной информации для ABC

В качестве одного из рисков, связанных с внедрением ABC, часто отмечается опасность создания избыточной нагрузки на персонал в связи с необходимостью сбора больших массивов первичных данных, необходимых для анализа затрат по видам деятельности. Трудоемкость сбора больших объемов первичных данных может создать у сотрудников впечатление неоправданной обременительности ABC, затраты на внедрение которой не окупаются ее последующим вкладом в снижение расходов, может быть очень обременительна. Тем самым, возникает угроза дискредитации этого подхода и его отторжения.

Чтобы избежать подобной опасности, необходимо в процессе сбора первичных данных сохранять жесткую фокусировку только на получении минимально необходимой информации. Чрезмерная точность не только избыточна для успешного внедрения ABC, но и вредна, поскольку переусложняет и запутывает использование системы. Как отмечают многие специалисты в области ABC (например, [1]) высокая точность входных данных по системе ABC не тождественна точности оценки конечного результата. В системе ABC погрешности по отдельным компонентам не каскадируются. Более того, после определенного минимального порога затрат на сбор информации прирост точности исходной информации за счет дополнительных усилий по ее сбору убывает, что делает бессмысленным избыточное вложение ресурсов в сбор первичных данных.

Дизайн ABC может сильно повлиять на соотношение точности и затрат на сбор информации и позволяет добиваться высокого уровня точности при относительно низких затратах на сбор информации. Как правило в рамках ABC не принимаются во внимание драйверы, ресурсов чей вклад в суммарные затраты по процессу не превышает 5%.

Снизить затраты на сбор информации можно и путем интеграции систем сбора данных, реализованных в рамках других проектов по совершенствованию управления. Внедрение многих популярных современных методов организации деятельности предполагает сбор информации, аналогичной той, которая необходима при внедрении ABC. В частности внедрение систем менеджмента качества по стандартам ISO 9000 предполагает сбор больших массивов данных, которые в дальнейшем могут быть использованы при внедрении ABC. Главное отличие данных, собираемых организациями, которые внедряют ISO 9000, от исходной информации ABC состоит в том, что информация ABC предполагает интеграцию этих данных с системой бухгалтерского учета.

В органах исполнительной власти Российской Федерации неоднократно предпринимались попытки внедрения международных стандартов ISO 9000, описывающих требования к системе менеджмента качества организаций и предприятий. В российской практике есть ряд регионов, где проводились попытки построения системы менеджмента качества по стандарту ISO 9001 в исполнительных органах власти субъекта РФ и органах местного самоуправления: Чувашская республика, Ростовская и Калининградская области и ряд других. Нельзя не отметить и опыт Федеральной антимонопольной службы, где требования ISO 9001 внедрялись во всех подразделения центрального аппарата службы [2]. В концепции проекта Федерального закона «Об основах государственного управления в Российской Федерации» [3], предлагается официально придать внедрению стандартов ISO в органах исполнительной власти рекомендательный характер. Кроме того, в 2016 году введен ГОСТ Р 56577-2015 «Системы менеджмента качества органов власти. Требования», адаптирующий требования стандарта ISO 9001 к деятельности органов власти всех видов, уровней и размеров, а также ГОСТ Р ИСО 18091-2016 «Системы менеджмента качества. Руководящие указания по применению ISO 9001:2008 в местных органах власти».

Появление подобных документов, с одной стороны, свидетельствует о проявлении интереса к систематизации практики менеджмента качества в государственном управлении и позволяет надеяться на расширение деятельности по сбору информации, которая в дальнейшем может быть использована для формирования исходных данных при внедрении ABC. Но с другой стороны, следует помнить, что накопленный опыт (не только российский,

но и международный) по внедрению стандартов ISO на системы менеджмента качества (не только в государственном, но и в частном секторе) говорит о значительном количестве возникающих проблем. Во-первых, система менеджмента качества часто строится и функционирует автономно, отдельно от системы управления, что создает параллельный контур управления, не интегрированный в реальную деятельность, и ведет к росту организационных расходов, а также неизбежно вызывает сопротивление со стороны персонала и поднимает волну сомнений внутри организации относительно эффективности и целесообразности нововведений. Во-вторых, сертификация по ISO требует постоянного поддержания системы и регулярного проведения внешних и внутренних аудитов, что, в случае формального внедрения системы менеджмента качества, отвлекает немалые объемы организационных ресурсов: финансовых, человеческих, временных. Наконец, стандарты ISO часто внедряются формально для получения сертификата, который будет использоваться в имиджевых, маркетинговых целях или для участия в тендерах, где наличие сертификата является обязательным требованием. Кроме того, искусственный спрос на сертификаты порождает предложение со стороны недобросовестных компаний по сертификации, а также формирование теневого рынка сертификатов. Таким образом, внедрение стандартов ISO в сфере государственного управления, особенно, если спрос на внедрение будет сформирован сверху, а не снизу, способно принести вреда не меньше, чем пользы, - особенно если внедрение стандартов не будет сопровождаться переходом на процессный принцип организации деятельности.

Аналогичные проблемы могут возникнуть и в случае поспешного внедрения ABC, когда сбор реальной информации о драйверах затрат и пулах накладных расходов будет подменяться имитационной активностью, а наполнение баз данных будет происходить за счет недостоверной и невыверенной информации.

Еще одна проблема, непосредственно связанная с трудоемкостью практического применения ABC и ее поддержания в актуальном состоянии, состоит в периодичности обновления первичной информации о процессах. Несвоевременное обновление информации по мере изменения административных процессов ведет к отрыву оценок затрат от фактического положения дел и искажает как представления об эффективности тех или иных процессов, так и результаты планирования будущих расходов на их реализацию. С другой стороны, непрерывное обновление информации в ABC может оказаться непомерно затратным и не будет оправдывать тех погрешностей в учете затрат, которые благодаря

этому устраняются. В связи с этим актуализация данных для ABC как правило делается с определенной периодичностью.

Минимальные интервалы такого обновления, типичные для организаций составляют один год. Но при хорошем дизайне ABC и отлаженных системах сбора информации частота актуализации может существенно возрасти, причем это касается не только коммерческих организаций, но и многих организаций и сферы государственного управления [1]. Наиболее продвинутые системы ABC предполагают ежемесячное обновление данных.

Разумеется, периодическая актуализация первичной информации в рамках ABC отнюдь не предполагает регулярного повторения сплошных обследований процессов, как это происходит при первичном внедрении ABC. Как правило, обновляются данные, которые касаются определенных элементов процесса, затронутых изменениями за истекший период, а также тех внутренних поставщиков услуг для процесса, деятельность которых подверглась в это время реорганизации или существенной модификации.

Заключение

Внедрение учёта затрат по видам деятельности по методике Activity-Based Costing требует разработки решений по преодолению методологических отличий от традиционного бухгалтерского учёта, на принципы которого опираются правила бухгалтерского учёта в России. Ключевыми из них являются:

- Объекты учёта (затрат);
- Трактовка косвенных затрат;
- Вытекающее из трактовки косвенных затрат их распределение.

Распределение косвенных затрат в традиционном учёте происходит по некоторой заранее установленной условной базе (или по некоторому набору таких баз). В случае деятельности, не связанной с материальным производством, число возможных баз разнесения крайне ограничено. А применительно к государственным органам и вовсе сводится к двум: фонду оплаты труда и количеству человеко-часов (фонду рабочего времени). Учитывая, что точность учёта последнего показателя на практике крайне низка – табельный учёт зачастую является формальностью, единственным фактором изменения данного показателя является отсутствие на работе в связи с отпуском или болезнью – разнесение косвенных затрат в действительности происходит в основном котловым методом по фонду оплаты труда.

При учёте по видам деятельности затраты распределяются по причинно-следственным взаимосвязям, определяемым взаимодействием исполняемых видов деятельности (процессов). Себестоимость конечного результата (например, оказанной услуги) определяется количеством потреблённых ресурсов, использованного оборудования, услуг, оказанных другими видами деятельности, а также стоимостью этих ресурсов, оборудования и услуг. Даже расходы на управленческую деятельность, которая с содержательной точки зрения не может рассматриваться как услуги, оказываемые прочим (основным и обеспечивающим, вспомогательным) процессам, также включаются в затраты каждого процесса, исходя из параметров, описывающих процесс и/или его исполнителей как объект управления.

Данные традиционного бухгалтерского учёта содержат информацию по прямым затратам, формирующим стоимость единицы ресурса, в разрезе данных ресурсов, однако прочие затраты – затраты процессов, объектами деятельности которых являются эти ресурсы, в общем случае, аккумулируются в других аналитических разрезах, с

последующим разнесением по агрегированным базам. Для понимания же реальной стоимости ресурса они должны быть к нему привязаны. Подобный расчёт требует дополнительной фиксации в аналитическом учёте ряда первичных данных, которые для целей традиционного бухгалтерского учёта являются нерелевантными и поэтому не предусматриваются соответствующими требованиями. Кроме того, требуется определить стоимость исполнения управленческих, контрольно-надзорных процессов и процессов организационного и технологического развития, в разрезе либо ресурсов, либо операций, чего в традиционном учёте не делается вовсе – за исключением затрат по проектам, с организационной и/или учётной точки зрения обособленных в качестве таковых (но проектная деятельность государственных органов, как неоднократно отмечалась, в подавляющем большинстве случаев «растворена» в рутинной, и не разграничена с последней ни организационно, ни в плане учёта).

В целом, внедрение учёта затрат по видам деятельности требует повышенной детальности аналитического учёта. Аналитические счета предусмотрены действующими положениями по бухгалтерскому учёту, однако их конкретная детализация является предметом усмотрения организации, в зависимости от вида деятельности и настроек системы управления. Для целей учёта затрат по видам деятельности глубина детализации аналитических счетов должна быть максимально большой, с тем, чтобы дифференцированно отражать совокупность объектов учёта во всей полноте их категорий.

Организация полноценного аналитического учёта результатов деятельности также может представлять собой определённую сложность, так как в отсутствие физической продукции для большинства сфер государственного управления, особенно в федеральных органах исполнительной власти, данное направление учёта изначально не очень развито. Попытки внедрения бюджетирования, ориентированного на результат, стимулировали более пристальное внимание к планированию и учёту результатов деятельности, однако качество предлагаемых для этого показателей также является источником потенциальных проблем внедрения учёта по видам деятельности. Учитывая традиционную группировку затрат по подразделениям, можно предположить, что в части внутренних, промежуточных результатов ситуация будет столь же сложной, поскольку не у всех вспомогательных подразделений затраты должны идентифицироваться по пользователям.

В дополнение к данным первичного учёта по объектам учёта и процессам, формирующим затраты, рассматриваемые в традиционном бухгалтерском учёте как косвенные, для разнесения упомянутых затрат по основным процессам необходима

дополнительная учётная информация по самим основным процессам, которая в традиционном бухгалтерском учёте не всегда и/или не в полном объёме является обязательной к учёту. В частности, если в организации не ведётся строгого фактического учёта рабочего времени каждого сотрудника по конкретным исполняемым работам (общепринятой является практика, когда табель учёта рабочего времени составляется формально, за период, обычно две недели, сводом по всем сотрудникам подразделения), вычленение времени исполнения отдельных операций, равно, как и времени простоя и времени, потраченного на внутренние организационные нужды по имеющимся учётным данным невозможно, а в подавляющем большинстве случаев невозможно установить даже реальный фактический фонд отработанного рабочего времени.

Наибольшие сложности при внедрении учёта по видам деятельности следует ожидать в реализации обратного разнесения затрат, характерного, в первую очередь, для подразделений/процессов обеспечивающей/вспомогательной деятельности. Особенно критичной такая ситуация может быть при наложении различных учётных периодов. Решение этой проблемы потребует внедрения алгоритмов учёта, разграничивающих формирование отчетности для внешних пользователей и для целей принятия решений в рамках управления по видам деятельности.

Несмотря на все выявленные в ходе апробации проблемы, связанные с недостаточной готовностью государственных органов и организаций ко внедрению учёта затрат по видам деятельности, следует заключить, что задача эта является реалистичной, и возможный экономический эффект от неё может оказаться существенным, особенно в плане повышения эффективности использования ключевого ресурса – персонала. Таким образом, внедрение учёта затрат по видам деятельности является важной предпосылкой совершенствования не только административных процессов, но управления кадрами гражданской службы.

Список использованных источников

- 1 Cokins G. Activity-based cost management in government. Second Edition. Management Concepts. Vienna, Virginia, 2006.
- 2 Федоренко М.В. Повышение качества государственного управления – главная задача реформы аппарат исполнительной власти. Часть 2 // Стандарты и качество. – 2011. – № 11 – С. 66–69.
- 3 Южаков В.Н. Государственное управление по результатам: о подготовке проекта Федерального Закона «Об основах государственного управления в Российской Федерации» // Вопросы государственного и муниципального управления. – 2016. – № 1. – С. 129–148.