

08.00.10. – ФИНАНСЫ И КРЕДИТ

УДК 336.13
ББК 65.261.78

Лукьянова Анна Вавильевна,
к. э. н., доцент,
директор Центра финансового и бюджетного развития
Государственной академии инноваций,
г. Москва,
e-mail: avlukyanova@yandex.ru

ПОВЫШЕНИЕ ЭФФЕКТИВНОСТИ СОЦИАЛЬНО-ЗНАЧИМЫХ РАСХОДОВ БЮДЖЕТОВ НА ПРИМЕРЕ ДОШКОЛЬНОГО ОБРАЗОВАНИЯ

IMPROVEMENT OF EFFICIENCY OF SOCIALLY VALUABLE EXPENSES OF THE BUDGETS USING THE PRE-SCHOOL EDUCATION AS AN EXAMPLE

В статье предложен методологический подход к оценке стоимости государственных (муниципальных) услуг на примере отрасли «Образование». Рассмотрена модель формирования полной стоимости государственных (муниципальных) услуг, финансируемых за счет средств бюджетов на основе расчета прямых и косвенных затрат учреждений на примере дошкольных учреждений. Предложены механизмы планирования расходов бюджета на оказание услуг с учетом нормативно-подушевого метода планирования расходов. В работе рассмотрены преимущества, получаемые участниками бюджетного процесса в результате внедрения системы нормативно-подушевого планирования и учета бюджетных расходов в разрезе услуг в отрасли «Образование».

The article has proposed methodological approach to the evaluation of the cost of the state (municipal) services using the branch Education as an example. The model of formation of the full cost of the state (municipal) services being financed by means of the budget funds on the basis of direct and indirect expenses of institutions has been reviewed using pre-school institutions as an example. Ways for planning expenses of the budget for rendering services with regards of regulatory method of expenses planning have been proposed. The article has reviewed advantages obtaining by the participants of the budget process as a result of implementation of the system of regulatory planning and consideration of budget expenses with regards to the services in the branch Education.

Ключевые слова: эффективность расходов бюджетов, государственные (муниципальные) услуги, оценка стоимости государственных (муниципальных) услуг, нормативно-подушевой метод оценки стоимости государственных (муниципальных) услуг, социально значимые расходы бюджета, планирование расходов бюджета.

Keywords: efficiency of budgets expenses, state (municipal) services, evaluation of the cost of the state (municipal) services, regulatory method of evaluation of the cost of the state (municipal) services, socially valuable expenses of the budget, planning of expenses of the budget.

Эффективность расходов на оказание социально значимых услуг основана на построении оптимальной модели финансового управления расходами в каждом учреждении, оказывающем государственную (муниципальную) услугу.

В свою очередь построение эффективной финансовой модели на уровне учреждения подразумевает обоснованность всех расходов (затрат) данного учреждения в рамках оказываемых услуг, а также расчет их полной стоимости.

Для формирования полной стоимости государственных (муниципальных) услуг необходимо произвести расчет полной суммы затрат на ее оказание.

Использование в бюджетном процессе современных методов расчета затрат является неотъемлемой частью эффективного и результативного управления государственным финансами, основанным на современных требованиях законодательства¹, которое позволяет:

- во-первых, определить полную стоимость государственных услуг;
- во-вторых, повысить обоснованность расчетов стоимости государственных услуг;
- в-третьих, оценить соответствие объема и качества предоставления государственных услуг объему их финансирования;
- в-четвертых, выявить и нивелировать по возможности риски социальных последствий при изменениях объемов финансирования государственных услуг.

Рассмотрим методологические подходы к формированию стоимости государственных (муниципальных) услуг на основе современных управленческих методов расчета

¹ См.: Бюджетный кодекс РФ // Собрание законодательства РФ. – 1998. – № 31. – Ст. 3823; Об оценке эффективности деятельности органов исполнительной власти субъектов Российской Федерации: указ Президента РФ № 825 // Собрание законодательства РФ. – 2007. – № 27. – Ст. 3256; Об оценке эффективности деятельности органов местного самоуправления городских округов и муниципальных районов: указ Президента РФ № 607 // Собрание законодательства РФ. – 2008. – № 18. – Ст. 2003; Проект бюджетной стратегии Российской Федерации на период до 2023 года: от 25 августа 2008 г. [Электронный вариант].³ – Режим доступа: <http://www.minfin.ru/ru/reforms/budget/registry> (дата обращения: 20.09.2010); Об утверждении Программы Правительства РФ по повышению эффективности бюджетных расходов на период до 2012 года: распоряжение Правительства РФ от 30.06.2010 № 1101-р // Собрание законодательства РФ. – 2010. – № 28. – Ст. 3720.

затрат и основывающиеся на результативном подходе.

Современные методы расчета затрат изначально были разработаны в корпоративном секторе. Применение данных методов в бюджетной сфере является необходимым инструментом БОР, обеспечивающим возможность расчета стоимости бюджетных услуг, прозрачность осуществления бюджетных расходов и создание основы для эффективного управления и планирования расходов бюджетов.

Первым этапом определения стоимости государственных (муниципальных услуг) является их детализация по основным параметрам, влияющим на оценку стоимости услуг.

Рассмотрим определение данных параметров и методологию оценки стоимости государственных (муниципальных) услуг на примере дошкольного образования.

Основные параметры, влияющие на стоимость государственных и муниципальных услуг в системе дошкольного образования, основаны на нормах учебных часов, установленных в зависимости от образовательной программы, реализуемой дошкольным заведением, на продолжительности работы учреждения (табл. 1). Наполняемость групп устанавливается в зависимости от категорий потребителей услуг².

Таблица 1

Основные параметры оценки стоимости государственных (муниципальных) услуг в дошкольном образовании

Полномочие	Наименование услуги	Вариативные параметры		
		Программа обучения	Продолжительность работы учреждения	Потребители
Организация предоставления услуг дошкольного образования	Организация предоставления услуг дошкольного образования	Программы общеразвивающей направленности	10,5 часов работы	дети до 3-х лет
			12 часов работы	дети старше 3-х лет
				дети до 3-х лет
			дети старше 3-х лет	
		Программы, реализуемые в детских садах «Центр развития ребенка»	10,5 часов работы	дети до 3-х лет
			12 часов работы	дети старше 3-х лет
				дети до 3-х лет
			дети старше 3-х лет	
		24 часа работы	дети старше 3-х лет	
			дети старше 3-х лет	
		Программы компенсирующего дошкольного образования	12 часов работы	дети старше 3-х лет
			24 часа работы	дети старше 3-х лет
Программы специального коррекционного дошкольного образования	12 часов работы	дети до 3-х лет		
	24 часа работы	дети старше 3-х лет		
дети старше 3-х лет				

Результативный подход к определению методологии оценки стоимости государственных (муниципальных) услуг (в том числе и в дошкольном образовании в нашем примере) базируется на основных управленческих подходах к определению прямых расчетно-нормативных затрат и косвенных расчетно-нормативных затрат и учитывает указанные параметры.

Прямые расчетно-нормативные затраты в сфере дошкольного образования включают в себя расходы:

- на оплату труда с начислениями основного персонала (воспитатели, помощники воспитателей, дополнительные педагоги);
- материально-техническое обеспечение образовательного процесса;
- организацию питания воспитанников.

Прямые расчетно-нормативные затраты на оплату труда с начислениями определяются исходя из следующих параметров:

- продолжительность работы учреждения дошкольного образования;

– нормативная наполняемость групп в зависимости от программы обучения и воспитания детей и возраста детей;

– нагрузка воспитателей, помощников воспитателей, дополнительных педагогов за работу с детьми;

– число дней работы в неделю;

– ставка среднего разряда ЕТС воспитателей, помощников воспитателей, дополнительных педагогов или средний базовый размер оплаты труда при переходе к новой системе оплаты труда;

– система начислений, надбавок на оплату труда, установленная федеральными, региональными и муниципальными правовыми актами.

Для эмпирического анализа была проведена оценка 78 дошкольных муниципальных учреждений муници-

² Указанные параметры утверждены в нормативных документах Министерства образования РФ, в том числе в типовых положениях для различных типов и видов учреждений дошкольного образования, где указана наполняемость групп, время работы и основные требования к организации работы дошкольных учреждений.

пального образования Сибирского федерального округа, имеющих различную направленность.

Для иллюстрации предложенных общих методологических и отраслевых методических подходов в статье приводятся примеры расчетов пяти дошкольных учреждений различной направленности.

Учреждение 1 – Дошкольное образовательное учреждение детский сад, реализующий общеразвивающую программу.

Учреждение 2 – Дошкольное образовательное учреждение Центр развития ребенка.

Учреждение 3 – Дошкольное образовательное учреждение детский сад компенсирующего вида.

Учреждение 4 – Дошкольное образовательное учреждение детский сад комбинированного вида.

Учреждение 5 – Дошкольное образовательное учреждение детский сад компенсирующего вида (с туберкулезной интенсификацией).

Рассмотрим основные методологические подходы к расчету прямых затрат на оказание услуг в сфере дошкольного образования.

Прямые расчетно-нормативные затраты на оплату труда с начислениями воспитателей рассчитываются по формуле:

$$N_{\text{ФОТв}} = \frac{H_{\text{работы}} * N_{\text{дней}}}{H_{\text{нагрузкаВ}} * Norm_{\text{наполн}}} * T_{\text{В}} * 1,262 * 12 * k_{\text{Т}} \quad (1)$$

где:

$H_{\text{работы}}$ – часы работы учреждения в сутки (10,5 часов, 12 часов или 24 часа);

$H_{\text{нагрузкаВ}}$ – нагрузка воспитателей за работу с детьми;

$N_{\text{дней}}$ – число дней работы учреждения в неделю (5 дней, 7 дней);

$Norm_{\text{наполн}}$ – нормативная наполняемость групп в зависимости от программы обучения и воспитания детей (программы общеразвивающей направленности, программы, реализуемые в детских садах «Центрах развития ребенка», компенсирующие, коррекционные) и возраста детей (младше 3 лет, старше 3 лет);

$T_{\text{В}}$ – ставка среднего разряда ЕТС (средний базовый размер оплаты труда при переходе к новой системе оплаты труда) воспитателей (в расчетах используется ставка ЕТС 12 разряда, равная 3879 руб./ставку);

1,262 – коэффициент отчислений по единому социальному налогу;

$k_{\text{Т}}$ – коэффициент увеличения фонда оплаты труда на величину доплат и надбавок, который включает в себя:

– районные коэффициенты к заработной плате для лиц, работающих в организациях, финансируемых из бюджета;

– процентная надбавка к заработной плате за стаж работы в особых регионах, например в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях;

– надбавки работникам дошкольных учреждений за особые условия работы;

– надбавки работникам Центров развития ребенка;

– надбавки к заработной плате за работу с лицами с ограниченными возможностями здоровья;

– надбавки к заработной плате работникам учреждений с туберкулезной интоксикацией.

12 – число месяцев в году.

Пример расчета ФОТ основного персонала (воспитателей) по услуге – дошкольное образование по различным образовательным программам для детей от года до 6,5 лет, представлен в таблице 2.

Таблица 2

Пример расчета ФОТ основного педагогического персонала в расчете на одного воспитанника с учетом параметров услуги

Учреждение	Зарплата на одного воспитанника педагогического персонала (воспитатели)					
	10,5 часов работы		12 часов работы		24 часа работы	
	до 3 лет	старше 3 лет	до 3 лет	старше 3 лет	до 3 лет	старше 3 лет
1	12 164,82	9 123,61	13 902,65	10 426,98	13 902,65	10 426,98
2	13 307,05	9 980,29	15 208,06	11 406,04	15 208,06	11 406,04
3	40 240,52	26 827,02	45 989,17	30 659,45	45 989,17	30 659,45
4	40 240,52	26 827,02	45 989,17	30 659,45	45 989,17	30 659,45
5	42 831,12	28 554,08	48 949,85	32 633,23	48 949,85	32 633,23

На основе расчетных данных, представленных в табл. 2, можно увидеть, что сумма затрат для различного контингента получателей услуг (воспитанников) при реализации различных образовательных программ существенно разная.

Полученные данные подтверждают необходимость планирования расходов бюджета в разрезе услуг с целью обоснованного расчета стоимости данных услуг.

Прямые расчетно-нормативные затраты на оплату труда с начислениями помощников воспитателей рассчитываются по формуле:

$$N_{\text{ФОТПВ}} = \frac{H_{\text{работы}} * N_{\text{дней}}}{H_{\text{нагрузкаПВ}} * Norm_{\text{наполн}}} * T_{\text{ПВ}} * 1,262 * 12 * k_{\text{Т}} \quad (2)$$

где:

$H_{\text{работы}}$ – часы работы учреждения в сутки (10,5 часов, 12 часов или 24 часа);

$H_{\text{нагрузкаПВ}}$ – нагрузка помощников воспитателей за работу с детьми в зависимости от программ обучения и воспитания (программы общеразвивающей направленности, программы, реализуемые в детских садах, Центрах развития ребенка, компенсирующие, коррекционные) и возраста детей (младше 3 лет, старше 3 лет);

$N_{\text{дней}}$ – число дней работы учреждения в неделю (5 дней, 7 дней);

$Norm_{\text{наполн}}$ – нормативная наполняемость групп в зависимости от программы обучения и воспитания детей (программы общеразвивающей направленности, программы, реализуемые в детских садах, Центрах развития

ребенка, компенсирующие, коррекционные) и возраста детей (младше 3 лет, старше 3 лет);

T_B – ставка среднего разряда ЕТС (средний базовый размер оплаты труда при переходе к новой системе оплаты труда) воспитателей (в расчетах используется ставка ЕТС 12 разряда, равная 2 252 руб./ставку);

1,262 – коэффициент отчислений по единому социальному налогу;

k_T – коэффициент увеличения фонда оплаты труда на величину доплат и надбавок. Помимо вышеперечислен-

ного данный коэффициент включает в себя доплаты за работу в ночное время (35 %).

12 – число месяцев в году.

Пример расчета предложенного подхода для расчета ФОТ основного педагогического персонала (помощников воспитателей) на одного воспитанника представлен в табл. 3.

Таблица 3

Пример расчета ФОТ основного педагогического персонала (помощников воспитателей) в расчете на одного воспитанника с учетом вариативных параметров услуги

Учреждение	Зарплата на одного воспитанника помощников воспитателя					
	10,5 часов работы		12 часов работы		24 часа работы	
	до 3 лет	старше 3 лет	до 3 лет	старше 3 лет	до 3 лет	старше 3 лет
1	6 356,19	4 767,14	7 264,21	5 448,16	7 264,21	5 448,16
2	6 953,01	5 214,76	7 946,30	5 959,72	7 946,30	5 959,72
3	18 660,73	12 440,49	21 326,55	14 217,70	26 302,74	17 535,16
4	18 660,73	12 440,49	21 326,55	14 217,70	26 302,74	17 535,16
5	19 705,17	13 136,78	22 520,20	15 013,47	27 774,91	18 516,61

Прямые расчетно-нормативные затраты на оплату труда с начислениями дополнительных педагогов рассчитываются по формуле:

$$N_{\text{ФОТДП}} = \frac{N_{\text{работыДП}} * N_{\text{днейДП}} * T_{\text{ДП}} * 1,262 * 12 * k_T}{N_{\text{нагрузкаДП}} * Norm_{\text{наполн}}} \quad (3)$$

где:

$N_{\text{работыДП}}$ – число работы дополнительных педагогов в сутки (1,5 часа);

$N_{\text{нагрузкаДП}}$ – нагрузка дополнительных педагогов за работу с детьми;

$N_{\text{днейДП}}$ – число дней работы дополнительных педагогов в неделю (5 дней);

$Norm_{\text{наполн}}$ – нормативная наполняемость групп в зависимости от программы обучения и воспитания детей

(программы общеразвивающей направленности, программы, реализуемые в детских садах, Центрах развития ребенка, компенсирующие, коррекционные) и возраста детей (младше 3 лет, старше 3 лет);

$T_{\text{ДП}}$ – ставка среднего разряда ЕТС (средний базовый размер оплаты труда при переходе к новой системе оплаты труда) воспитателей;

1,262 – коэффициент отчислений по единому социальному налогу;

k_T – коэффициент увеличения фонда оплаты труда на величину доплат и надбавок (не включает надбавки за работу в ночное время).

12 – число месяцев в году.

Пример расчета предложенного методологического подхода представлен в табл. 4.

Таблица 4

Пример расчета ФОТ дополнительного педагогического персонала в расчете на одного воспитанника с учетом вариативных параметров услуги

Учреждение	Зарплата на одного воспитанника дополнительного педагогического персонала			
	10,5 часов работы		12 часов работы	
	до 3 лет	старше 3 лет	до 3 лет	старше 3 лет
1	2 843,72	2 132,79	2 843,72	2 132,79
2	6 221,48	4 666,11	6 221,48	4 666,11
3	9 332,22	6 221,48	9 332,22	6 221,48
4	9 332,22	6 221,48	9 332,22	6 221,48
5	9 933,00	6 622,00	9 933,00	6 622,00

При планировании расходов бюджета необходимо учесть количество потребителей. Как уже было рассмотрено ранее, расчет можно осуществлять как исходя из нормативных показателей мощности учреждения, так и исходя из фактического количества потребителей

с учетом расчета потребности в услуге. В табл. 5 приведен расчет полной суммы затрат на одного воспитанника в части прямых затрат.

Таблица 5

Пример расчета ФОТ основного педагогического персонала в расчете на одного воспитанника с учетом вариативных параметров услуги

Учреждение	Суммарные прямые расходы на заработную плату педперсонала на одного воспитанника, руб. в год					
	10,5 часов работы		12 часов работы		24 часа работы	
	до 3 лет	старше 3 лет	до 3 лет	старше 3 лет	до 3 лет	старше 3 лет
1	21 364,73	16 023,54	24 010,58	18 007,94	24 010,58	18 007,94
2	26 481,54	19 861,16	29 375,84	22 031,88	29 375,84	22 031,88
3	68 233,47	45 488,98	76 647,94	51 098,62	81 624,13	54 416,09
4	68 233,47	45 488,98	76 647,94	51 098,62	81 624,13	54 416,09
5	72 469,29	48 312,86	81 403,05	54 268,70	86 657,76	57 771,84

В целях достоверности расчета при проведении анализа предложенных подходов нами были использованы нормативные показатели количества потребителей услуг

(количество воспитанников дошкольных учреждений в соответствии с проектной наполняемостью учреждений) (табл. 6).

Таблица 6

Нормативное количество потребителей услуг учреждений дошкольного образования

Учреждение	ЧИСЛО ПОТРЕБИТЕЛЕЙ						Итого потребителей услуг
	Количество потребителей						
	10,5 часов работы		12 часов работы		24 часа работы		
	до 3 лет	старше 3 лет	до 3 лет	старше 3 лет	до 3 лет	старше 3 лет	
1	0	0	0	57	0	0	57
2	32	156	0	92	0	0	280
3	0	0	0	105	0	16	121
4	0	0	0	0	0	20	20
5	0	0	0	0	35	151	186

Планируемый объем финансирования расходов бюджета субъекта РФ или муниципального образования на ФОТ прямого персонала комплексной услуги организация общедоступного дошкольного образования осно-

вывается на полученном расчете прямых расходов ФОТ прямого персонала и количества получателей услуги (табл. 7).

Таблица 7

Планируемый объем бюджетных ассигнований на финансирование ФОТ основного персонала учреждений дошкольного образования

Учреждение	ПЛАНИРУЕМЫЙ ОБЪЕМ ФОТ						Суммарный фонд з/п педперсонала
	Суммарные прямые расходы на заработную плату педперсонала, руб. в год						
	10,5 часов работы		12 часов работы		24 часа работы		
	до 3 лет	старше 3 лет	до 3 лет	старше 3 лет	до 3 лет	старше 3 лет	
1	0,00	0,00	0,00	1 228 843,75	0,00	0,00	1 228 844
2	946 620,71	3 461 081,98	0,00	2 292 824,77	0,00	0,00	6 700 527
3	0,00	0,00	0,00	14 029 114,67	0,00	2 262 686,81	16 291 801
4	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	2 828 358,51	2 828 359
5	0,00	0,00	0,00	0,00	7 233 442,78	23 405 354,13	30 638 797

Следующая группа прямых расходов – прямые расчетно-нормативные расходы (затраты) на материально-техническое обеспечение учебного процесса.

Данные затраты могут рассчитываться одним из двух способов:

- пропорционально фонду оплаты труда педагогического персонала (воспитателей, дополнительных педагогов);
- на основе норм материально-технического обеспечения учебного процесса.

При определении прямых расчетно-нормативных затрат на материально-техническое обеспечение учебного

процесса пропорционально фонду оплаты труда педагогического персонала (воспитателей, дополнительных педагогов) используется следующая последовательность действий:

- определяется соотношение фонда оплаты педагогического персонала и расходов на материально-техническое обеспечение учебного процесса;
- расчетно-нормативные затраты на оплату труда с начислениями педагогического персонала, полученные при расчете, умножаются на полученное соотношение.

Соотношение фонда оплаты педагогического персонала и расходов на материально-техническое обеспечение учебного процесса может определяться одним из следующих способов:

- экспертным методом, на основе действующих правовых актов;
- на основе анализа фактических расходов на финансирование учреждений, предоставляющих услуги.

При использовании экспертного метода соотношение фонда оплаты труда педагогического персонала и расходов на материально-техническое обеспечение учебного процесса может устанавливаться на основе подходов, закрепленных в научной, методической литературе, на основе анализа структуры расходов в других регионах, муниципалитетах, а также с использованием международного опыта.

Ориентация на действующие правовые акты возможна только при наличии в них норм, устанавливающих такие соотношения.

Расчет на основе анализа фактических расходов на финансирование учреждений, предоставляющих услуги, осуществляется с использованием данных об исполнении бюджетных смет муниципальных учреждений за отчетный год или за несколько последних лет. Предпочтительным является использование данных за 3–5 лет, предшествующих текущему финансовому году. При использовании данных за один финансовый год расчет производится по формуле:

$$d_j^{MTO_n} = \frac{\sum_{i=1, n} \frac{Exp_{i, MTO_n}}{Exp_{i, ФОТ_n}}}{n} \quad (4)$$

где:
 $d_j^{MTO_n}$ – соотношение затрат на фонд оплаты педагогического персонала и на материально-техническое обеспечение учебного процесса;

$Exp_{i, MTO_n}, Exp_{i, ФОТ_n}$ – фактические расходы на материально-техническое обеспечение учебного процесса и на фонд оплаты труда педагогического персонала i-го муниципального учреждения;

n – число учреждений;

j – номер года, за который производится расчет.

При использовании данных нескольких отчетных лет рассчитывается среднее значение соотношения по формуле:

$$d^{MTO_n} = \frac{\sum_{j=1, m} d_j^{MTO_n}}{m} \quad (5)$$

где:

m – число лет, за которые производится расчет.

Прямые расчетно-нормативные затраты на материально-техническое обеспечение учебного процесса рассчитываются как произведение полученного соотношения на объем фонда оплаты труда, рассчитанного с использованием расчетно-нормативных затрат на оплату труда с начислениями педагогического персонала.

Расчет производится по формуле:

$$N_j^{MTO_n} = d^{MTO_n} * (N_i^{ФОТосч}), \quad (6)$$

где:

$N_i^{ФОТосч}$ – расчетно-нормативные затраты на оплату труда с начислениями основного персонала (для дошкольного образования – воспитателей, помощников воспитателей, и дополнительных педагогов) по i-й муниципальной услуге, предоставляемой учреждением.

Для иллюстрации изложенных подходов к расчету нормативных затрат на материально-техническое обеспечение был произведен расчет на основе полученных расчетных данных по услуге организация предоставления общедоступного дошкольного образования (табл. 8).

Таблица 8

Планируемый объем бюджетных ассигнований на финансирование МТО учреждений дошкольного образования, в расчете на одного получателя услуг

Учреждение	Прямые расходы, связанные с учебным процессом на одного воспитанника, руб. в год					
	10, 5 часов работы		12 часов работы		24 часа работы	
	до 3 лет	старше 3 лет	до 3 лет	старше 3 лет	до 3 лет	старше 3 лет
1	5,56	4,17	6,24	4,68	6,24	4,68
2	6,42	4,82	7,22	5,41	7,22	5,41
3	34,77	26,08	38,69	29,01	40,95	30,71
4	34,77	26,08	38,69	29,01	40,95	30,71
5	38,15	28,61	42,44	31,83	44,88	33,66

Сумма расходов бюджета также планируется исходя из нормативных значений потребности в услуге.

Для определения расчетно-нормативных затрат на материально-техническое обеспечение учебного процесса на основе норм правовыми актами муниципального образования должны быть установлены перечень расходов и нормы для муниципальных учреждений, по которым определяются расчетно-нормативные затраты. Нормы рекомендуется устанавливать на единицу услу-

ги. В этом случае расчетно-нормативные затраты на материально-техническое обеспечение учебного процесса будут определяться по формуле:

$$N_i^{MTO_n} = \sum_{j=1, n} V_j^{MTO_n} * P_{ij}^{MTO_n}, \quad (7)$$

где:

$V_j^{MTO_n}$ – имеющиеся нормы по видам затрат в пересчете на единицу услуги;

P_{jj}^{MTO} – стоимостное выражение норм (тарифы, рыночные цены на товары и услуги и др.).

После проведения расчета прямых расходов объем ассигнований суммируется по каждому учреждению, и получается плановое значение бюджета, рассчитанное не затратным методом, а прямым счетом с учетом действующего законодательства.

Для нашего примера приведен расчет прямых расходов на ФОТ педагогического персонала и МТО по каждому учреждению в разрезе услуг и в целом по учреждениям в табл. 9.

Таблица 9

Планируемый объем бюджетных ассигнований на финансирование ФОТ основного персонала и МТО учреждений дошкольного образования

Учреждение	Суммарный объем ассигнований на прямые расходы, руб. в год						Итого
	10,5 часов работы		12 часов работы		24 часа работы		
	до 3 лет	старше 3 лет	до 3 лет	старше 3 лет	до 3 лет	старше 3 лет	
1	0	0	0	1 229 111	0	0	1 229 111
2	946 826	3 461 834	0	2 293 323	0	0	6 701 983
3	0	0	0	1 4032 161	0	2 263 178	16 295 339
4	0	0	0	0	0	2 828 973	2 828 973
5	0	0	0	0	7 235 014	23 410 437	30 645 450

Следующий вид прямых расходов в системе дошкольного образования – прямые расчетно-нормативные затраты на питание в дошкольных учреждениях образования.

Организация питания в детских дошкольных образовательных учреждениях осуществляется за счет средств от поступившей платы на содержание детей и за счет средств бюджета субъекта РФ/муниципального образования.

Для расчета нормативов бюджетного финансирования услуги по организации питания учреждений дошкольного образования необходимо учесть следующие

параметры, влияющие на стоимость услуги:

- количество часов пребывания воспитанников в детском саду (10,5, 12, 24 часа);
- возраст воспитанников (до трех лет и старше трех лет);
- вид образовательной программы, реализуемой в группах дошкольных учреждений.

В табл. 10 приведены параметры, учитываемые при расчете нормативов бюджетного финансирования услуги по организации питания учреждений дошкольного образования.

Таблица 10

Параметры услуг, учитываемые при расчете нормативов финансирования расходов бюджета на питание в дошкольных образовательных учреждениях

Наименование	Группы параметров
Параметр – j (количество часов пребывания воспитанников в детском саду)	10,5 ч
	12 ч
	24 ч
Параметр – i (возраст воспитанников)	от 1 года до 3-х лет
	от 3 до 7 лет
Параметр – k (образовательная программа, реализуемая в группах)	Общеразвивающей направленности
	Компенсирующей направленности
	Оздоровительной направленности

Суммарный объем финансирования расходов бюджета услуги по организации питания в год дошкольного образовательного учреждения рассчитывается по следующей формуле:

$$\sum N_{пит}^{ijk} = \sum P_{потр. пит}^{ijk} - \sum Q_{род. плата}^{ijk} \quad (8)$$

где:
 $\sum P_{потр. пит}^{ijk}$ – суммарная потребность в финансировании расходов на питание дошкольного учреждения в год по услуге.

$\sum Q_{род. плата}^{ijk}$ – суммарный объем родительской платы дошкольного учреждения на финансирование расходов на питание в год по услуге.

Суммарная потребность в финансировании расходов на питание дошкольного учреждения в год по услуге рассчитывается по формуле:

$$\sum P_{потр. пит}^{ijk} = N^{ijk} \times I^{jk} \times S^{jk} \quad (9)$$

- где:
 N^{ijk} – число воспитанников учреждения по соответствующим параметрам услуги;
 I^{jk} – нормативная стоимость питания на одного ребенка, для каждого вида дошкольного образовательного учреждения по видам услуг;
 S^{jk} – количество дней функционирования дошкольного учреждения.

Нормативная стоимость питания на одного ребенка устанавливается для каждого вида дошкольного образовательного учреждения по каждому виду услуги с учетом ее параметров и рассчитывается по формуле:

$$I^{ijk} = \sum [(n^{питijk}] * S) \quad (10)$$

где:

$n^{питijk}$ – норма питания по виду продукта.

S – цена данного вида продукта.

Нормативная стоимость питания складывается из стоимости суточного рациона питания одного ребенка в соответствии с установленными нормами Постановления главного государственного санитарного врача Российской Федерации от 26 марта 2003 г. № 24 «О введении в действие санитарно-эпидемиологических правил и нормативов СанПиН 2.4.1.1249-03» и Постановления главного государственного санитарного врача РФ от 22 июля 2010 № 91 «Об утверждении СанПиН 2.4.1.2660-10 «Санитарно-эпидемиологические требования к устройству, содержанию и организации режима работы в дошкольных организациях»¹ и с учетом сложившихся в регионе/муниципальном образовании цен на продукты питания.

Таким образом, на основе предложенных методологических подходов к формированию прямых затрат в системе нормативно-подушевого финансирования учреждений дошкольного образования можно сделать вывод, что предложенные общие подходы к планированию расходов на основе результативных методов бюджетирования

в разрезе услуг позволяют повысить эффективность управления бюджетом, провести инвентаризацию фактических расходов по отрасли в разрезе услуг.

Для оценки возможности применения методологических подходов к планированию косвенных расходов были произведены расчеты косвенных затрат на оказание государственных (муниципальных) услуг учреждениями дошкольного образования согласно предложенным подходам.

Косвенные затраты включают:

– затраты на ФОТ АУП, ФОТ обслуживающего и технического персонала, ФОТ прочего персонала;

– затраты на содержание зданий и создание условий для предоставления государственных/муниципальных услуг;

– затраты на прочие общехозяйственные нужды.

При расчете расчетно-нормативных затрат на оплату труда с начислениями административно-управленческого и обслуживающего персонала в сфере дошкольного образования все учреждения бюджетной сети муниципального образования были разделены на группы в зависимости от проектной мощности учреждений (табл. 11).

Согласно предложенным методологическим подходам по действующим штатным расписаниям было определено число ставок административно-управленческого и обслуживающего персонала в среднем по группам учреждений, которое в дальнейшем использовалось для определения объема косвенных затрат на фонд оплаты труда (табл. 12).

Таблица 11

Определение кластеров (группировка) учреждений дошкольного образования

№ п/п	Проектная мощность	Число учреждений	Число ставок АУП и обслуживающего персонала в среднем по кластеру	
			АУП	Обслуживающий персонал
1	20 детей (1 группа)	1	1,00	11,32
2	20–40 детей (2–4 группы)	7	1,00	11,99
3	60–80 детей (3–4 группы)	12	1,21	11,95
4	100–120 детей (5–6 групп)	16	2,00	16,45
5	200 детей (8–10 групп)	6	2,60	23,89
6	220–280 детей (12–14 групп)	33	2,69	21,66

После данного определения групп учреждений, устанавливаются средние значения по разрядам или окладу, в зависимости от того, какая система оплаты труда применяется в регионе/муниципалитете и производится расчет объема ассигнований на ФОТ АУП, техперсона-

ла и прочего персонала. Далее полученный объем ассигнований необходимо разделить на нормативное или фактическое количество потребителей в зависимости от того, какой подход используется (в приведенных в данном исследовании расчетах, использовано нормативное количество потребителей услуги). В результате данных расчетов получается сумма расходов бюджета на ФОТ АУП и прочего персонала на одного потребителя услуги (табл. 12).

¹ См.: О введении в действие санитарно-эпидемиологических правил и нормативов СанПиН 2.4.1.1249-03: Постановление Главного государственного санитарного врача РФ № 24 от 26.03.2003 // Бюллетень нормативных актов федеральных органов исполнительной власти. – 2003. – № 31 (утратил силу 1.10.2010); Об утверждении СанПиН 2.4.1.2660-10 «Санитарно-эпидемиологические требования к устройству, содержанию и организации режима работы в дошкольных организациях: постановление главного государственного санитарного врача РФ № 91 от 22.07.2010 (вместе с «Санитарно-эпидемиологическими правилами и нормативами СанПиН 2.4.1.2660-10 «Санитарно-эпидемиологические требования к устройству, содержанию и организации режима работы в дошкольных организациях»: зарегистрировано в Минюсте РФ 27.08.2010 № 18267) // Российская газета. – 2010. – 8 сент.

Таблица 12

**Расчет косвенных расходов на ФОТ АУП и прочего персонала на одного воспитанника
в учреждениях дошкольного образования**

Учреждение	ДАННЫЕ ДЛЯ РАСЧЕТА ФОТ АУП И ТЕХПЕРСОНАЛА		ФОТ КОСВЕННОГО ПЕРСОНАЛА			Косвенные расходы на ФОТ АУП в расчете на одного воспитанника, руб. в год
	Число ставок из “типовых штатных расписаний” по кластерам		Расчетный объем ассигнований на ФОТ косвенного персонала			
	АУП	техперсонал	АУП	техперсонал	всего	
1	1,21	11,95	15 649	15 649	15 649	15 649
2	2,69	21,66	6 096	6 096	6 096	6 096
3	2,00	16,45	10 649	10 649	10 649	10 649
4	2,69	21,66	5 471	5 471	5 471	5 471
5	2,69	21,66	9 177	9 177	9 177	9 177

Для определения полной стоимости услуг, оказываемых потребителям учреждениями, необходимо определить расходы на содержание зданий и создание условий для предоставления государственных/муниципальных услуг.

Как уже отмечалось, данный вид расходов носит вариативный характер и определяется на основе норматива расходов на содержание учреждений на единицу площади.

Затраты на содержание зданий и создание условий для предоставления услуг дошкольного образования могут включать следующие виды расходов:

- расходы на оплату коммунальных услуг;
- расходы на оплату услуг связи;
- расходы на уборку и вывоз мусора;
- расходы на дезинфекцию, дезинсекцию, дератизацию;

– расходы на техническое обслуживание и текущий ремонт (при принятии решения включать данный вид расходов в состав расчетно-нормативных затрат).

Для примера был проведен расчет на основе данных учреждений дошкольного образования, имеющих следующую структуру расходов и площадь (табл. 13).

Определение расчетно-нормативных затрат на содержание зданий и создание условий для предоставления услуг дошкольного образования осуществляется в несколько этапов:

- устанавливается норматив этого вида затрат на единицу площади учреждений дошкольного образования;
- устанавливается норматив площади на единицу услуги «предоставление дошкольного образования»;
- определяются расчетно-нормативные затраты на оказание данного вида услуг.

Таблица 13

**Сумма фактических расходов учреждений дошкольного образования на содержание зданий
и создание условий для предоставления услуг**

Учреждение	ФАКТИЧЕСКИЕ РАСХОДЫ			Площадь, м ²
	Сумма фактических расходов на коммунальные услуги (223)	Сумма расходов, связанных с текущей деятельностью учреждения по факту, руб. в год (221, 222, 225, 226, 340)	Сумма расходов на содержание учреждения	
1	245 000,00	64 800,00	309 800,00	282,00
2	1 683 000,00	192 900,00	1 875 900,00	3884,00
3	773 000,00	133 600,00	906 600,00	1293,20
4	1 280 000,00	198 800,00	1 478 800,00	1479,00
5	1 485 000,00	304 100,00	1 789 100,00	1974,00

Для определения норматива затрат на единицу площади все дошкольные учреждения были разделены на группы в соответствии с объемом ассигнований, рассчитанным на основе установленных тарифов на коммунальные услуги, норм, характеризующих потребление тепловой и электрической энергии на единицу площади (объема) помещения и прочих факторов. Кроме того, были учтены действующие нормативно-правовые акты в части формирования стоимости содержания зданий и прочих хозяйственных нужд учреждений, предоставляющих услуги дошкольного образования.

В расчетном примере при проведении группировки учреждений были произведены расчеты объемов финансирования расходов на один м² площади учреждений, выделены минимальные и максимальные значения по группам учреждений с учетом условий хозяйствования и получены средние значения расходов на один м² площади, которые были использованы в расчете как нормативные значения. Результаты группировки представлены в табл. 14.

Таблица 14.

Определение норматива расходов на м² площади учреждений дошкольного образования

№ п/п	Расходы на содержание учреждений на 1 м ² площади, руб.		Норматив (средние расходы на 1 м ² площади по кластеру), руб.
	мин.	макс.	
1	0	100	91
2	100	500	483
3	500	600	574,35
4	600	700	646,46
5	700	800	749,28
6	800	900	858,37
7	900	1 000	940,15
8	1 000	1 100	1 062,15
9	1 100	1 200	1 157,65
10	1 200	1 400	1 307,04
11	1 400	1 600	1 469,88

На следующем этапе расчета была проведена группировка учреждений в целях установления норматива площади на единицу услуги, т. е. в расчете на одного ребенка (табл. 15).

Таблица 15

Определение норматива расходов на одного потребителя учреждений дошкольного образования

№ п/п	Фактическая площадь на 1 воспитанника, м ²		Норматив площади (средняя площадь на 1 воспитанника по кластеру), м ²
	мин.	макс.	
1	1	4	3,50
2	4	4,5	4,14
3	4,5	5	4,74
4	5	5,5	5,21
5	5,5	6	5,75
6	6	6,5	6,18
7	6,5	7	6,72
8	7	8	7,38
9	8	10	8,93
10	10	11	10,41
11	11	15	12,99

Таблица 16

Определение норматива расходов на единицу услуги по группам учреждений

№ п/п	Норматив (средние расходы на 1 м ² площади по кластеру), руб.	Норматив площади (средняя площадь на 1 воспитанника по кластеру), м ²	Норматив расходов на оказание услуги
1	91	3,50	318,50
2	483	4,14	1 999,62
3	574,35	4,74	2 722,42
4	646,46	5,21	3 368,06
5	749,28	5,75	4 308,36
6	858,37	6,18	5 304,73
7	940,15	6,72	6 317,81
8	1 062,15	7,38	7 838,67
9	1 157,65	8,93	10 337,81
10	1 307,04	10,41	13 606,29
11	1 469,88	12,99	19 093,74

Следующим этапом расчета косвенных затрат учреждений на содержание зданий и создание условий для предоставления услуг дошкольного образования является расчет непосредственно норматива, исходя из значений, полученных ранее показателей норматива расходов на единицу площади и норматива расходов на единицу услуги (табл. 16).

После данного расчета каждому учреждению, согласно приведенной ранее группировке, устанавливает-

ся норматив финансирования расходов на содержание зданий и создание условий функционирования учреждения в расчете на одного потребителя услуги.

Полученная сумма расходов на одного потребителя (ребенка) умножается на нормативное или фактическое количество потребителей, и рассчитывается плановое значение суммы ассигнований на финансирование учреждений (в данном случае дошкольных) по указанному виду затрат (табл. 17).

Таблица 17

Планирование косвенных расходов на содержание зданий и создание условий функционирования учреждений дошкольного образования

Учреждение	НОРМАТИВ РАСХОДОВ НА 1М ² ПЛОЩАДИ		НОРМАТИВ ПЛОЩАДИ НА РЕБЕНКА		РАСЧЕТНЫЕ РАСХОДЫ НА СОДЕРЖАНИЕ	
	Расходы фактические на 1 м ² площади, руб.	Норматив расходов на 1 м ² площади	Площадь, фактически приходящаяся на 1 ребенка	Норматив площади на 1 ребенка	Расходы на 1 воспитанника, руб.	Сумма ассигнований на содержание учреждения, руб.
1	1 098,58	1 062,15	4,95	4,74	5 034,59	286 971,69
2	482,98	483,00	13,87	12,99	6 274,17	1 756 767,60
3	701,05	749,28	10,69	10,41	7 800,00	943 800,58
4	999,86	940,15	73,95	73,95	69 524,09	1 390 481,85
5	906,33	940,15	10,61	10,41	9 786,96	1 820 374,84

По проведенному расчету можно увидеть, что для четвертого учреждения норматив площади на одного ребенка установлен в соответствии с фактическими данными. Возникает вопрос об обоснованности расходов. В данном примере это коррекционное дошкольное учреждение с круглосуточным графиком работы, построенное в новом районе города. Нормативная наполняемость (проектная мощность) здания рассчитана на 240 детей, фактическая наполняемость составляет 20 детей. В указанном случае представлен объективный фактор превышения необходимого объема расходов и необходимо принятие решения о возможностях финансирования в данном случае, что является решением субъекта/муниципального образования, которое должно основываться

на данных демографической, экономической, социальной эффективности содержания данного учреждения.

На основании проведенных эмпирических расчетов согласно предложенной методологии формирования стоимости государственных/муниципальных услуг по прямым и косвенным расчетно-нормативным затратам, можно сделать вывод, что данный подход позволяет сформировать обоснованную стоимость всех услуг, предоставляемых/оказываемых учреждениями.

В табл. 18 представлен окончательный расчет расходов на финансирование услуг дошкольного образования в расчете на одного потребителя услуг в соответствии с предложенными подходами.

Таблица 18

Сумма расходов на оказание услуг дошкольного образования в расчете на одного потребителя услуг

Учреждение	Прямые расходы						Косвенные расходы
	10,5 часов работы		12 часов работы		24 часа работы		
	до 3 лет	старше 3 лет	до 3 лет	старше 3 лет	до 3 лет	старше 3 лет	
1	21 370	16 028	24 017	18 013	24 017	18 013	20 684
2	26 488	19 866	29 383	22 037	29 383	22 037	12 370
3	68 268	45 515	76 687	51 128	81 665	54 447	18 449
4	68 268	45 515	76 687	51 128	81 665	54 447	74 995
5	72 507	48 341	81 445	54 301	86 703	57 806	18 964

На основании данного расчета, с учетом нормативного (или фактического) количества потребителей, производится планирование сумм ассигнований в разрезе прямых и косвенных расходов каждого учреждения. При этом, несомненно, положительным эффектом является то, что объем ассигнований формируется в разрезе только тех услуг, которые оказываются тем или иным учреждением.

В табл. 19 представлен расчет общего объема ассигнований учреждений дошкольного образования на основе предложенных инструментов и подходов.

Как можно отметить из полученных результатов расчета, объем финансирования учреждения в отношении плановых и фактических расходов требует принятия решений об их эффективности.

Расчет общего объема финансирования учреждений на основе нормативно-подушевого метода расчета затрат

Учреждение	Объем ассигнований по прямым расходам в соответствии с нормативами	Объем ассигнований по косвенным расходам в соответствии с нормативами	Общий объем ассигнований на учреждение	Отношение фактических ассигнований к расчетным нормативным
1	1 026 675	1 292 965	2 319 640	0,92
2	5 973 980	3 735 164	9 709 143	1,07
3	6 237 367	2 888 951	9 126 319	0,83
4	1 088 558	140 714	10 234 383	0,96
5	11 759 123	2 303 899	14 063 022	0,88

На основе полученных данных по результатам эмпирических расчетов в исследовании на примере дошкольного образования можно сделать выводы, что внедрение новых управленческих технологий в систему бюджетного планирования на основе оценки стоимости государственных/муниципальных услуг приводит:

- к оптимизации расходов сети дошкольных учреждений;
- повышению прозрачности системы финансирования расходов за счет средств бюджетов;
- обоснованности финансирования в разрезе государственных/муниципальных услуг.

Указанные методологические подходы в области управленческого учета и планирования расходов приме-

нимы не только в сфере дошкольного образования, но и в сфере общего, среднеспециального, профессионального и высшего образования. Основой предложенной методологии является нацеленность на повышение эффективности расходов в отрасли с учетом специфических отраслевых, региональных, социальных, политических и прочих особенностей. Кроме того, предложенные подходы к оптимизации расходов позволяют провести предварительную разработку общей концепции повышения расходов в любой отрасли, в том числе в образовании, с учетом как программно-целевых подходов, так и непосредственных результативных методов.

ЛИТЕРАТУРА:

1. Бюджетный кодекс РФ // Собрание законодательства РФ. – 1998. – № 31. – Ст. 3823.
2. Лукьянова, А. В. Современные тенденции и подходы к оценке стоимости государственных (муниципальных) услуг при формировании государственных (муниципальных) заданий / А. В. Лукьянова // Бизнес. Образование. Право. Вестник Волгоградского института бизнеса. – 2010. – № 1(11). – С. 8–20.
3. О введении в действие санитарно-эпидемиологических правил и нормативов СанПиН 2.4.1.1249-03: постановление главного государственного санитарного врача РФ № 24 от 26.03.2003 // Бюллетень нормативных актов федеральных органов исполнительной власти. – 2003. – № 31.
4. Об утверждении Программы Правительства РФ по повышению эффективности бюджетных расходов на период до 2012 года: распоряжение Правительства РФ от 30.06.2010 № 1101-р // Собрание законодательства РФ. – 2010. – № 28. – Ст. 3720.
5. Об утверждении СанПиН 2.4.1.2660-10 Санитарно-эпидемиологические требования к устройству, содержанию и организации режима работы в дошкольных организациях: постановление главного государственного санитарного врача РФ № 91 от 22 июля 2010 г. (вместе с «Санитарно-эпидемиологическими правилами и нормативами СанПиН 2.4.1.2660-10 «Санитарно-эпидемиологические требования к устройству, содержанию и организации режима работы в дошкольных организациях»: зарегистрировано в Минюсте РФ 27.08.2010 № 18267) // Российская газета. – 2010. – 8 сент.
6. Об оценке эффективности деятельности органов исполнительной власти субъектов Российской Федерации: указ Президента РФ № 825 // Собрание законодательства РФ. – 2007. – № 27. – Ст. 3256.
7. Об оценке эффективности деятельности органов местного самоуправления городских округов и муниципальных районов: указ Президента РФ № 607 // Собрание законодательства РФ. – 2008. – № 18. – Ст. 2003.
8. Проект бюджетной стратегии Российской Федерации на период до 2023 года [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.minfin.ru/ru/>.
9. Сервер органов государственной власти РФ [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.gov.ru/>.
10. Статистика российского образования [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://stat.edu.ru/>.