**Распределение косвенных затрат**

Для расчета себестоимости услуг (работ, продукции), необходимо правильно разнести расходы по видам затрат.

Методика учета расходов в бюджетном образовательном учреждении предполагает выделение прямых, накладных (косвенных) и общехозяйственных расходов. Распределение расходов на прямые и накладные (косвенные) заложено в структуре аналитических счетов к счету 109.00 «Затраты на изготовление готовой продукции, выполнение работ, услуг». Это счета 109.60 «Себестоимость готовой продукции, работ, услуг» и 109.70 «Накладные расходы производства готовой продукции, работ, услуг» ([п. 138 Инструкции к Единому плану счетов № 157н](http://budget.1gl.ru/#/document/99/902249301/XA00MCC2N1/), [счет 109.00 Единого плана счетов № 157н](http://budget.1gl.ru/#/document/99/902249301/ZA00MHO2NO/)). Перечень прямых и накладных расходов законодательно не установлен, поэтому необходимо разработать его самостоятельно исходя из отраслевых особенностей учреждения и закрепить в [учетной политике](http://budget.1gl.ru/#/document/11/43556/).

При изготовлении одного (единственного) вида продукции, работ, услуг все затраты, непосредственно связанные с производством готовой продукции, выполнением работ, оказанием услуг, относятся к прямым (т. е. сразу на [счет 109.60](http://budget.1gl.ru/#/document/99/902249301/ZAP150G33G/)). А [счет 109.70](http://budget.1gl.ru/#/document/99/902249301/ZAP1590320/) «Накладные расходы производства готовой продукции, работ, услуг» нужно открывать, только когда учреждение выпускает несколько видов продукции (выполняет несколько видов работ, услуг).

Прямые расходы в течение отчетного месяца аккумулируются на соответствующем счете управленческого учета доходов и расходов в разрезе структурных подразделений. Это связано с тем, что данные расходы проблематично отнести на конкретную специальность, так как их количество может превышать несколько десятков. Преподаватели закрепляются за кафедрами, которые относятся к конкретному факультету. Одному преподавателю педагогическая нагрузка может планироваться на разных факультетах. Поэтому прямые расходы распределяются в соответствии с выбранной базой распределения по специальностям, а затем относятся на расходы текущего финансового года от образовательной деятельности.

Особую актуальность приобретают вопросы распределения косвенных расходов между видами деятельности.

Существует три основных метода распределения косвенных затрат между подразделениями:

– метод прямого распределения затрат;

– пошаговый (последовательный) метод распределения затрат;

– метод взаимного распределения затрат (двухсторонний)

Метод прямого распределения косвенных затрат наиболее прост: расходы по каждому подразделению относятся на подразделения напрямую, минуя прочие обслуживающие подразделения. Он применяется в тех случаях, когда центры ответственности не оказывают друг другу услуги.

Преимуществом этого метода являются его простота и не трудоемкость. Главный же его недостаток состоит в том, что он ведет к серьезным искажениям при определении реальной себестоимости различных видов деятельности.

Пошаговый метод распределения косвенных расходов применяется в тех случаях, когда подразделения оказывают друг другу услуги в одностороннем порядке. Процесс распределения затрат между подразделениями осуществляется поэтапно.

1 Шаг. Определение затрат по подразделениям. Учитываются все затраты подразделения.

2 Шаг. Определение базовой единицы, т.е. единицы объема предоставляемых услуг, используя которую, можно легко определить потребление этих услуг другими подразделениями.

3 Шаг. Распределение затрат. Выполняется на основе выбранной базы распределения.

Пошаговый метод распределения косвенных расходов является более трудоемким, однако по сравнению с предыдущим методом дает более точную картину себестоимости отдельных видов деятельности.

Метод взаимного распределения затрат назван двухсторонним, что отражает суть отношений между центрами ответственности. Он применяется в тех случаях, когда между подразделениями происходит обмен внутриорганизационными услугами. Однако вручную без использования программного продукта его можно применить лишь при наличии двух подразделений.

Выбор базы распределения зависит от специфики деятельности организации. Выделяют следующие базы распределения расходов: прямые затраты на оплату труда, человеко-часы, машино-часы, прямые затраты, выпуск продукции, плановые ставки накладных расходов. Наиболее распространенными базами распределения косвенных расходов бюджетного образовательного учреждения являются приведенный контингент, учебная нагрузка, штатные нормативы. Базой распределения расходов также может быть прямые расходы на заработную плату. Эти базы распределения применимы также и к прямым расходам. Для распределения прямых расходов предлагается использовать показатель трудоемкости для конкретной специальности и формы обучения. Поскольку этот показатель является основным затратообразующим фактором в бюджетном образовательном учреждении. Накладные затраты появляются, когда учреждение ведет несколько видов деятельности (услуг, работ, продукции). В частности, если учреждение оказывает образовательные услуги и выпускает готовую продукцию. В таком случае к накладным относят те затраты, которые не имеют прямой связи с конкретным видом услуг (работ, продукции). Например: амортизация основного средства и затраты на его содержание, если оно используется в нескольких видах деятельности.

Накладные (косвенные) расходы бюджетного образовательного учреждения аккумулируются на соответствующем счете управленческого учета по подразделениям в течение месяца. Эти расходы в конце месяца могут относиться сразу на расходы текущего года или на прямые расходы. Отнесение накладных расходов на прямые приведет к неточности расчетов и усреднению показателей, поскольку прямые расходы подлежат дальнейшему распределению. Поэтому предлагается накладные расходы сразу относить на расходы текущего финансового года, предварительно их, распределив, в соответствии с трудоемкостью для каждой специальности и формы обучения. Методику учета расходов, осуществляемых за счет субсидий на выполнение государственного задания, предлагается использовать такую же, как и для образовательных услуг, оказываемых сверх государственного задания. Целесообразность такого учета объясняется тем фактом, что субсидии на выполнение государственного задания выделяется общей суммой, а бюджетное образовательное учреждение вправе определить самостоятельно порядок их распределения. Такая методика учета позволит формировать сопоставимые показатели в рамках выполнения государственного задания и сверх него. Расходы от научной деятельности предлагается разделять на прямые, накладные и общехозяйственные. Прямые расходы относятся прямо по договору. В конце месяца прямые расходы закрываются проводками на расходы текущего финансового года от научной деятельности. Накладные расходы аккумулируются на счетах управленческого учета в разрезе подразделений. В конце месяца накладные расходы распределяются пропорционально доходам. Расходы сопутствующих услуг также делятся на прямые, накладные и общехозяйственные. Прямые расходы накапливаются на счетах управленческого учета в разрезе договоров, а в конце месяца списываться на расходы текущего финансового года. Накладные расходы учитываются на соответствующем счете управленческого учета в разрезе подразделений. В конце месяца накладные расходы распределяются пропорционально доходам, а затем относятся на расходы текущего финансового года. Современное бюджетное образовательное учреждение имеет сложную структуру, оказывает большое количество различных видов услуг.

К общехозяйственным расходам относятся затраты, которые связаны с управлением учреждением, организацией его хозяйственной деятельности, содержанием его общего имущества. На практике к ним относят:

* расходы на зарплату (в т. ч. обязательные страховые взносы) административно-управленческого и общехозяйственного персонала, не связанного с процессом оказания услуг, выполнения работ, изготовления продукции;
* амортизационные отчисления, а также расходы на содержание и ремонт основных средств управленческого и общехозяйственного назначения (например, служебных автомобилей, оборудования и мебели в административных зданиях и помещениях);
* расходы на коммунальные услуги, связь, на содержание недвижимого имущества – уборка, вывоз мусора, охрана и т. п.;
* расходы на эксплуатацию систем охранной и противопожарной безопасности, техобслуживание и ремонт этих систем;
* арендная плата за имущество управленческого и общехозяйственного назначения;
* оплата информационных, аудиторских, консультационных и т. п. услуг;
* другие аналогичные по назначению расходы, которые возникают в процессе управления учреждением и связаны с его содержанием как единого хозяйственно-имущественного комплекса.

Конкретный перечень расходов, относимых к общехозяйственным, необходимо закрепить в [учетной политике](http://budget.1gl.ru/#/document/11/43556/).

Общехозяйственные расходы бюджетного образовательного учреждения включают расходы на управление, обслуживание и организацию деятельности вуза. Такие расходы относятся ко всем видам деятельности, осуществляемые бюджетным образовательным учреждением.

Универсальным показателем всех видов деятельности, структурных подразделений является сумма начисленной заработной платы и начисления на нее. Поэтому общехозяйственные расходы предлагается распределять пропорционально заработной плате с начислениями на нее. Общехозяйственные расходы от приносящей доход деятельности в течение отчетного месяца аккумулируются на счетах управленческого учета в разрезе подразделений. Общехозяйственные расходы в конце отчетного месяца распределяются и списываются на расходы текущего финансового года от деятельности приносящей доход. Общехозяйственные расходы, осуществляемые за счет субсидий на выполнение государственного задания, учитываются по аналогичной методике. Рассмотренная методика учета фактических расходов проиллюстрирована на рисунке.

**Прямые расходы**

**Накладные расходы**

База распределения:

трудоемкость спе-

циальности

**Прямые расходы**

База распределения:

трудоемкость спе-

циальности

**Накладные расходы**

База распределения:

доходы по договору

**Фактические расходы**

**от научной деятельности**

**Фактические расходы**

**от образовательной деятельности**

**Общехозяйственные расходы**

База распределения: заработная плата по структурным подразделениям с начислениями на нее

**Фактические расходы от оказания сопутствующих услуг**

**Прямые расходы**

**Накладные расходы**

База распределения: доходы по договору

Рисунок – Общая схема учета фактических расходов в бюджетном образовательном учреждении

Предложенная система учета расходов позволяет выделять постоянные (общехозяйственные) расходы, поскольку именно они представляют собой наиболее эффективный путь снижения себестоимости услуг, оказываемых бюджетным образовательным учреждением. Постоянные расходы определяются спецификой деятельности и структурными особенностями бюджетного образовательного учреждения.