Калькуляция представляет собой группировку всех затрат, которые образовывают себестоимость, по определенным видам.

Затраты учреждения при выполнении работ, оказании услуг делятся на прямые и накладные. Прямые затраты непосредственно относятся на себестоимость выполнения работ, оказания услуг. Распределение накладных расходов производится одним из способов: пропорционально прямым затратам по оплате труда; материальным затратам; иным прямым затратам; объему выручки от реализации; иному показателю, характеризующему результаты деятельности учреждения.
 Учет затрат осуществляется по экономическим элементам и по статьям калькуляции; по способу включения в себестоимость, по связи с технико-экономическими факторами (условно-постоянные и условно-переменные) с целью планирования, нормирования и контроля.

Выбор способа калькулирования себестоимости объема работы, услуги и базы распределения накладных расходов между объектами калькулирования производится учреждением самостоятельно или органом, осуществляющим функции и полномочия учредителя, таким образом, чтобы оптимизировать степень полезности учетных данных для целей управления и уровень трудоемкости учетных процедур.

Затраты учреждения распределяются на затраты, непосредственно связанные с оказанием платной услуги и потребляемые в процессе ее предоставления, и затраты, необходимые для обеспечения деятельности учреждения в целом, но не потребляемые непосредственно в процессе оказания платной услуги.

К затратам, непосредственно связанным с оказанием платной услуги, относятся:
- затраты на оплату труда персонала, непосредственно участвующего в процессе оказания платной услуги (основной персонал);
- затраты на приобретение материальных запасов, полностью потребляемых в процессе оказания платной услуги;
- амортизация оборудования, используемого в процессе оказания платной услуги;
- иные затраты, связанные с оказанием платной услуги.

- К затратам, необходимым для обеспечения деятельности учреждения в целом, но не используемым непосредственно в процессе оказания платной услуги (далее – накладные затраты), относятся:
- затраты на оплату труда персонала учреждения, не участвующего непосредственно в процессе оказания платной услуги (далее – административно-управленческий персонал);
- общехозяйственные затраты – затраты на приобретение материальных запасов, оплату услуг связи, транспортных услуг, коммунальных услуг, а также на обслуживание и текущий ремонт объектов (далее – общехозяйственные затраты);
- затраты на уплату налогов, пошлины и иных обязательных платежей;
- амортизация зданий, сооружений и других основных фондов, непосредственно не связанных с оказанием платной услуги;
- иные затраты, необходимые для обеспечения деятельности учреждений в целом, но не используемые непосредственно в процессе оказания платной услуги.

Любые калькуляционные статьи могут быть учтены в прямых, накладных и общехозяйственных расходах. Так, заработная плата в зависимости от категории работников может быть отнесена как к прямым расходам, так и к косвенным.

Расходы, связанные с приносящей доход деятельностью учреждения, группируются по статьям калькуляции, которые могут соответствовать Классификации операций сектора государственного управления (КОСГУ).

При калькулировании себестоимости услуг может применяться *метод прямого счета*, который заключается в определении структуры затрат на оказание услуги, и отдельный расчет каждой составляющей нормативных затрат исходя из требований к качеству и условиям оказания услуги. Так, расчет заработной платы преподавателя на одного студента (ученика) производится исходя из требований к учебному плану, количеству преподавателей, количеству студентов (учеников) и ставки оплаты труда, принятой в учреждении.

При определении нормативных затрат используются нормативы, выраженные в натуральных показателях, в том числе нормативы питания, оснащения мягким инвентарем, медикаментами, нормы потребления расходных материалов, нормативы затрат рабочего времени, нормативы снижения объемов потребления энергетических ресурсов в соответствии с требованиями энергетической эффективности или иные натуральные показатели, необходимые для оказания государственной услуги должного качества. В случае отсутствия утвержденных нормативов (натуральных показателей) и/или соответствующих стандартов оказания услуги учредителем в целях определения нормативных затрат могут быть самостоятельно установлены нормативы, выраженные в натуральных показателях. Такие нормативы рекомендуется утвердить правовым актом органа власти.

Нормативные затраты определяются пропорционально:
- затратам на оплату труда с начислениями персонала, участвующего непосредственно в оказании услуги;
- площади помещения, используемого для оказания услуги;
- объему оказываемых услуг (чел., тыс. чел., посещений и т. д.).

Для расчета нормативных затрат по отдельным видам услуг можно применять *экспертный метод*.

Рекомендуется применять данный метод в случае невозможности определения доли одной или нескольких статей расходов в общей сумме расходов на оказание услуги. При применении экспертного метода нормативные затраты в отношении соответствующих затрат (расходов) определяются на основании экспертной оценки, например:
- оценка доли затрат (например, трудозатрат, расходных материалов, коммунальных платежей) в общем объеме затрат, необходимых для оказания услуги, и др.;
- количество обращений потребителей услуги;
- оценка условного объема площадей, необходимых для оказания услуги.

В отношении работ нормативные затраты не определяются. Расходы на выполнение работ рассчитываются либо традиционным сметным способом, либо по данным отчетного года с индексацией.

Выбор метода определения нормативных затрат для каждой группы затрат осуществляется в зависимости от отраслевых, территориальных и иных особенностей оказания услуги.

Если в оказании платной услуги задействованы в равной степени весь основной персонал учреждения и все материальные ресурсы, то применяется *расчетно-аналитический метод*, который позволяет рассчитать затраты на оказание платной услуги на основе анализа фактических затрат учреждения в предшествующие периоды. В основе расчета затрат на оказание платной услуги лежат расчет средней стоимости единицы времени (человекодня, человеко-часа) и оценка количества единиц времени (человеко-дней, человеко-часов), необходимых для оказания платной услуги.