

фонде переоценки ценных бумаг. Из цены продажи отдельной строкой выделяется полученный процентный (дисконтный) доход, учитываемый отдельно. Балансовая стоимость ценных бумаг, учитываемых по справедливой стоимости, уменьшается (увеличивается) на сумму переоценки, относящейся к выбывающему активу, числящуюся в фонде переоценки (п. 30 Инструкции по бухгалтерскому учёту).

В заключение в качестве обобщения вышеизложенного и предложений по совершенствованию действующего законодательства, регламентирующего порядок отражения в бухгалтерском учёте операций с ценными бумагами, хотелось бы указать на следующие моменты.

Для организации бухгалтерского учёта финансовых вложений в ценные бумаги в соответствии с международными стандартами финансовой отчётности и принятой Инструкцией по бухгалтерскому учёту представляется целесообразным изменить наименование субсчетов 1 и 2 к счёту 58 «Финансовые вложения». В качестве их новых названий предлагается использовать наименования введённых категорий ценных бумаг: «Ценные бумаги, предназначенные для торговли» и «Ценные бумаги, удерживаемые до погашения». Внутри указанных субсчетов можно организовывать аналитический учёт второго уровня по видам ценных бумаг, типам, категориям, серийным номерам и т.п.

Необходимы более чёткие указания о том, в каких случаях организациям следует применять счета 90 «Реализация» и 91 «Операционные доходы и расходы» для отражения финансовых результатов от осуществления операций с ценными бумагами.

Необходимо дать верные определения разницы, возникающей при переводе бумаг из одной категории в другую, а также финансового результата от выбытия ценных бумаг. При этом следует уточнить порядок отражения в бухгалтерском учёте операций, связанных с реклассификацией ценных бумаг.

### СПИСОК ЦИТИРУЕМЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. Инструкция по применению типового плана счетов бухгалтерского учёта, утверждённая постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 30.05.2003 №89
2. Инструкция по бухгалтерскому учёту ценных бумаг, утверждённая постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 22.12.2006 №164
3. Бухгалтерский учёт: учеб.-методич. пособие / Н.С. Стражева, А.В. Стражев – 10-е изд. – Мн.: Книжный дом, 2004. – 432с.
4. Бухгалтерский учёт в сельском хозяйстве: учеб. / А.П. Михалкевич, П.Я. Папковская, С.К. Матыцкая и др.; под общ. ред. А.П. Михалкевича. 3-е изд., перераб. и доп. – Мн.: БГЭУ, 2004. – 687с.
5. Еженедельник «Главный бухгалтер» №17, май 2007

УДК 657

## СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ РАСПРЕДЕЛЕНИЯ НАКЛАДНЫХ РАСХОДОВ ПРИ КАЛЬКУЛИРОВАНИИ ПЛАТНЫХ УСЛУГ В ВЫСШИХ УЧЕБНЫХ ЗАВЕДЕНИЯХ

*Гасанова Т.А.*

*Научный руководитель: доцент Голозкова Е. А.*

*УО «Белорусский государственный экономический университет» г. Минск*

Калькулирование – совокупность расчетов и учетных процедур, выполняемых в определенной последовательности для получения информации о себестоимости готовой продукции, выполненных работ, оказанных услуг. Методы распределения накладных расходов в высших учебных заведениях позволяют иметь достоверную информацию о затратах, связанных с проведением, организацией и управлением учебным процессом, что является важным аспектом при предоставлении платных услуг высшей школой.

Calculating is a sum-total of calculations and accounting procedures which are accomplished in the definite consistency for a reception some information about cost of sales, performed works, services rendered. The distribution methods of the overhead costs at institutions of higher education permit to have authentic information about costs which are connected with conduction, organization and management of education process that is an important aspect in provision paid services by higher school.

В условиях рыночной экономики учет затрат на оказание образовательных услуг является одним из важнейших инструментов управления высшим учебным заведением. Управленческий персонал вуза должен иметь четкое представление об окупаемости различных видов оказываемых платных услуг, эффективности принимаемых решений и их влиянии на финансовые результаты. Большое значение для правильной организации учета затрат, возникающих в процессе оказания платных услуг, имеет их научно обоснованная классификация.

В настоящее время усиливается роль калькулирования себестоимости образовательных услуг. Правильное исчисление себестоимости образовательных услуг имеет большое значение не только для управления затратами, но и для установления цен на платные услуги. В связи с этим особого внимания заслуживает вопрос совершенствования калькулирования платных услуг в вузах.

Объектом калькулирования по основной образовательной деятельности в вузах является себестоимость обучения студентов различных специальностей, форм и сроков обучения. Калькуляционный периодом является учебный год.

Накладные расходы (overhead costs) - это расходы, которые не связаны напрямую с объектом затрат. К ним относятся затраты, связанные с обслуживанием и управлением учебным процессом в целом, которые не могут быть прямо включены в себестоимость конкретных видов услуг: расходы, связанные с содержанием имущества, аппарата управления, привлечением финансовых ресурсов и т.п.

Исследование действующей номенклатуры статей затрат на оказание образовательных услуг высших учебных заведений позволяет говорить о наличии следующих существенных недостатков: объединение в одной статье прямых и косвенных и (или) основных и накладных затрат, необоснованное выделение в самостоятельные статьи отдельных видов накладных затрат.

В накладные расходы включаются следующие статьи затрат по подстатьям Бюджетной классификации:

- 1) канцелярские принадлежности, материалы и предметы для текущих и хозяйственных целей (1 10 03 01);
- 2) служебные командировки (1 10 04 00);
- 3) оплата транспортных услуг (1 10 05 00);
- 4) оплата услуг по связи (1 10 06 00);
- 5) оплата коммунальных услуг (1 10 07 00);
- 6) текущий ремонт оборудования и инвентаря (1 10 10 02);
- 7) текущий ремонт зданий и помещений (1 10 10 03).

В состав затрат стоимость топлива, электрической и тепловой энергии включается в пределах установленных норм их расхода. При этом определение объема потребляемых энергоресурсов, относимых на стоимость платного обучения, осуществляется пропорционально приведенному среднегодовому контингенту обучающихся за счет средств государственного бюджета и на платной основе.

Обучение в вузах ведется, как правило, по определенному количеству специальностей. Наличие нескольких направлений специализации предполагает необходимость ведения учета затрат по курсам. Очная, заочная или вечерняя формы обучения различаются по объему учебных часов и, следовательно, количеству трудозатрат. Поэтому целесообразно вести учет затрат по формам обучения. Наличие структурных подразделений (столовая, общежития, медпункт, библиотека и др.) ведет к необходимости организации учета по местам возникновения затрат.

Требования рыночной экономики определяют необходимость совершенствования бухгалтерского учета затрат в образовательных учреждениях, что, в свою очередь, обуславливает обоснование целесообразности использования методов учета затрат и способов калькулирования затрат.

Обязательным условием каждого метода затрат и калькулирования является оперативный контроль за использованием материальных, трудовых и финансовых ресурсов, т.е. за расходными нормами, установленными в организации, с последующим выявлением отклонений от них и систематизацией этих отклонений с указанием причин и виновников. Применение норм и нормативов при организации учета затрат на производство (независимо от применяемого метода) должно служить побуждающим фактором для соблюдения хозяйственной дисциплины.

Существуют следующие методы учета затрат и калькулирования: позаказный, попередельный и попродуктный (попроцессный, нормативный, подетальный).

Особенностью позаказного метода является то, что индивидуальный учет затрат и расчет себестоимости осуществляется в соответствии с открытыми заказами. Прямые затраты относят непосредственно на заказы, а косвенные после предварительного обобщения по местам их возникновения и экономическому содержанию распределяют пропорционально принятой базе по отдельным заказам. При учете затрат и калькулировании себестоимости с применением попередельного метода затраты обобщаются по переделам, что позволяет калькулировать себестоимость продуктов каждого передела, которые выступают в качестве полуфабрикатов в последующих переделах. Причем часть полуфабрикатов передается в дальнейшую переработку, а другая часть может быть продана на сторону. Этот метод широко используется в химической, текстильной, металлургической промышленности и др. Попроцессный метод позволяет определить себестоимость продукции, приходящейся на один или несколько технологических процессов, т.е. «расходы следуют за продуктами по технологической цепочке». Распределение косвенных затрат между готовой продукцией и незавершенным производством может осуществляться на любой стадии производственного процесса. При подетальном методе калькулирование себестоимости изделий осуществляется суммированием себестоимости отдельных деталей, составляющих это изделие. Данный метод является точным, но очень трудоемким. Нормативный метод позволяет определить себестоимость продукции на основе действующих норм и нормативов. Применяется для учета фактических затрат на продукцию с выявлением отклонений.

Исходя из теоретических предпосылок, в высших учебных заведениях целесообразно применять позаказный метод учета затрат в сочетании с элементами нормативного метода.

Заказом в ВУЗе является курс, состоящих из студентов соответствующих специальностей, сроков и форм обучения. Затраты образовательных учреждений распределяются между всеми курсами. В конце учебного года калькулируется себестоимость одного студента, в конце всего срока обучения – себестоимость обучения одного специалиста.

Наиболее распространенным (и принципиально неверным) в настоящее время является подход, при котором все накладные расходы распределяются по какому-либо одному носителю затрат (базе распределения). При этом не учитывается, что накладные расходы являются комплексными статьями и представляют собой совокупность различных по своему экономическому содержанию и по характеру изменения в зависимости от уровня деловой активности затрат.

Очевидно, что в принципе невозможно найти какой-либо универсальный показатель, который для всех накладных расходов являлся бы единственным носителем затрат, т.е. тем фактором или показателем, изменение которого в определяющей степени влияет на изменение величины накладных расходов. Выбор одного носителя затрат для всех накладных расходов приводит к значительному искажению величины себестоимости отдельных видов работ, услуг. При этом величина накладных расходов, приходящаяся на те или иные работы, услуги, а соответственно, и их себестоимость изменяются, в ряде случаев значительно, в зависимости от используемого носителя затрат. Наконец, та или иная работа, услуга, рентабельные при использовании какого-либо одного носителя затрат, могут оказаться убыточными при ином способе распределения накладных расходов.

Что касается совершенствования синтетического и аналитического учета затрат, то следует отметить, что применяемая в бюджетных организациях методика учета совокупных затрат не позволяет определить, к какому объекту калькулирования относятся затраты с тем, чтобы достоверно рассчитать его себестоимость. Достоверность исчисления себестоимости обучения достигается при отказе от учета совокупных затрат на одном субсчете и ведении отдельного учета затрат по курсам студентов разных специальностей, сроков и форм обучения.

Таким образом, отказ от «котлового» метода распределения накладных расходов повышает достоверность информации, однако значительная условность (а значит, и неточность) в формировании себестоимости отдельных видов услуг все-таки остается. В первую очередь это относится к распределению общепроизводственных и общехозяйственных расходов, которые являются постоянными и не зависят от изменения показателей, характеризующих деловую активность организации.

В связи с этим в качестве одного из способов решения проблемы распределения накладных расходов можно предложить также пересмотр подхода к классификации некоторых видов затрат, которые традиционно и не всегда обоснованно трактуются как косвенные. В результате этого будет снижена сумма косвенных (накладных) расходов, что повысит точность калькулирования и обеспечит большую достоверность информации о затратах.

Одним из наиболее радикальных подходов к проблеме распределения накладных расходов является использование функционального (операционного) учета затрат или, иначе, учета затрат на основе видов деятельности (activity-based costing - ABC). Концептуальным в данном случае является положение, что многие виды деятельности не связаны напрямую с объемами произведенной продукции, выполненных работ, оказанных услуг и, соответственно, затраты на их осуществление не зависят от этих объемов. К таким видам деятельности относятся, в первую очередь, наладка приборов и оборудования, составление графиков учебного процесса и другие функции диспетчерской службы, а также выписка счетов, приемка и проверка материалов, контроль учебного процесса и т.д.

Реализуя концепцию метода ABC, накладные расходы следует распределять по однородным группам, для каждой из которых выбирается свой носитель затрат, в наибольшей степени коррелирующий с затратами данной группы. Например, затраты на наладку приборов и оборудования распределяются на базе количества наладок, затраты диспетчерской службы - в соответствии с числом учебных циклов (периодов). Затраты отдела закупок (снабжения) рекомендуется распределять пропорционально числу размещенных заказов на покупку материалов и т.д., затраты на контроль учебного процесса - количеству контрольных проверок. Необходимо подчеркнуть, что при этом затраты, являющиеся объемозависимыми, распределяются на базе соответствующих объемных показателей.

При выборе носителя затрат, в первую очередь, следует исходить из принципа причинности (обусловленности), означающего, в частности, что та или иная статья накладных расходов должна распределяться на основе того фактора или показателя, который в наибольшей степени влияет на величину этих расходов.

В связи с этим представляется логичным расходы на содержание и эксплуатацию приборов и оборудования распределять пропорционально времени их работы, поскольку по крайней мере затраты на эксплуатацию зависят от уровня загрузки оборудования. Очевидно также, что коммерческие расходы при прочих равных коррелируют с объемом оказанных услуг, который может служить носителем затрат для распределения данной статьи.

Сложнее выбрать носители затрат для расходов, величина которых непосредственно не связана с оказанием услуг, выполнением работ. В составе общехозяйственных и общепроизводственных расходов многие виды затрат ограничены утвержденными в установленном порядке лимитами, нормами и нормативами для целей налогообложения, контроля затрат и других целей (командировочные, представительские расходы, расходы на подготовку и переподготовку кадров и др.). В этом случае исходят из принципа «перекладывания» затрат, т.е. принципа «от обратного», означающего, что выбирается не наиболее подходящий носитель затрат (такого в данном случае просто нет), а отвергаются те варианты, которые явно не подходят. Очевидно, что в этом случае точность калькулирования будет выше. Для общепроизводственных и общехозяйственных расходов в качестве носителей затрат можно, например, выбрать сумму прямых затрат и сумму постоянных затрат (т.е. прямых затрат и расходов на содержание и эксплуатацию оборудования) соответственно.

Безусловно, процесс выделения из совокупности накладных расходов значительного количества однородных групп, выбора для каждой из них своего носителя затрат и расчет соответствующих ставок распределения достаточно трудоемок. Однако необходимость проведения достоверного анализа себестоимости и рентабельности отдельных видов работ, услуг и принятия на его основе обоснованных управленческих решений делает подобный подход экономически целесообразным.

При наличии нескольких видов деятельности косвенные расходы учебных заведений можно распределять пропорционально удельным весам доходов по конкретным видам деятельности в общей сумме доходов за отчетный период или пропорционально занимаемым площадям в случае сдачи в аренду свободных помещений.

Исследование практики бухгалтерского учета доходов показало, что порядок признания и отражения на счетах бухгалтерского учета доходов неодинаков и не отвечает современным требованиям учета и контроля.

Особое внимание в учете доходов от оказания платных услуг должно уделяться вопросу своевременности их признания и отражения. В силу своей специфики образовательная услуга оказывается постоянно. При этом возникает проблема определения момента признания дохода от оказания образовательных услуг – окончание месяца, квартала, полугодия, года или всего срока обучения. В настоящее время нормативно-правовые документы и положения по бухгалтерскому учету не содержат определения момента реализации услуги.

В связи с тем, что высшие учебные заведения на основе учебных планов самостоятельно выбирают формы, порядок и периодичность промежуточной аттестации и текущего контроля успеваемости студентов, то, на мой взгляд, бухгалтерской службе учебного заведения следует признавать выручку от реализации образовательных услуг поэтапно. При этом в качестве этапа следует рассматривать отчетный месяц или учебное полугодие. Продолжительность промежуточного этапа должна быть обязательно указана в учетной политике.

Распределение косвенных расходов между различными формами обучения и специальностями обучения должно осуществляться пропорционально прямым трудо-затратам, количеству студентов на курсе или пропорционально количеству аудиторных часов согласно учебному плану и (или) фактически затраченному времени на обучение.

Даже в рамках традиционной системы распределения затрат можно найти решения, позволяющие более точно распределить косвенные издержки. Одним из таких инструментов является применение двухэтапного разделения косвенных затрат и использование не единой, а множественной базы распределения. Что касается вузов, то к производственным центрам можно отнести кафедры и факультеты, а к обслуживающим – библиотеку, столовую, медпункт, общежитие. Исходя из этого, двухэтапный процесс распределения затрат предусматривает следующие шаги:

- распределение накладных расходов по производственным и обслуживающим центрам издержек;
- перераспределение издержек, приходящихся на обслуживающие центры по производственным центрам;
- расчет отдельных ставок накладных расходов для каждого производственного центра издержек;
- распределение накладных расходов, приходящихся на каждый производственный центр издержек по видам целевых затрат.

Указанные предложения об учете и распределении косвенных расходов по сравнению с применяемыми на практике методами являются более точными, хотя и весьма трудоемкими.

### СПИСОК ЦИТИРОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. Постановление Министерства образования Республики Беларусь от 20 апреля 2006г. № 38 «Об утверждении инструкции о стоимости платного обучения в государственных учреждениях, обеспечивающих получение высшего и среднего специального образования»;

2. Постановление Министерства образования Республики Беларусь от 1 августа 2006г. № 76 «Об утверждении инструкции об отраслевых особенностях состава затрат при формировании стоимости платного обучения»;

3. Соколов А.Ю. Управленческий учет накладных расходов. М.: Финансы и статистика, 2004. 448с.

УДК 657

## ОСОБЕННОСТИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА СПЕЦОБОРУДОВАНИЯ В НАУЧНЫХ ОРГАНИЗАЦИЯХ

*Кулик Ю.Н.*

*Научный руководитель: доцент, канд. экон. наук Головкова Е.А.  
УО «Белорусский государственный экономический университет» г. Минск*

В данной работе рассматриваются особенности учета специального оборудования в научных организациях. Особое внимание уделено определению налогооблагаемой базы при осуществлении научными организациями внебюджетной деятельности.

The author of this work considers peculiarities of accounting of job-dedicated machinery in the scientific organizations. The special attention is paid to determination of tax base in the course of the off-budget activity of the scientific organization.

В условиях развития современной экономики устойчивый экономический рост отождествляется исключительно с научно-техническим прогрессом. Инновационный путь признан основой дальнейшего развития экономики Республики Беларусь.

Сегодня выполнение научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технических работ служит повышению жизнеспособности белорусских предприятий, организаций и устойчивому продвижению их на мировой рынок.

В этой связи особое внимание приобретают вопросы создания и внедрения в хозяйственную деятельность новейших технологий. Инновационный потенциал субъекта хозяйствования формируется на основе накопления и освоения оригинальных технических решений, знаний, умений, навыков, которыми не располагают другие хозяйствующие субъекты. В свою очередь, знания, умения, технические решения в большинстве случаев возникают не спонтанно, а являются следствием проведения научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ, которые в случае успешного завершения приведут к положительным результатам деятельности организации.

Поэтому актуальными становятся вопросы учета и отражения в отчетности затрат на выполнение научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технических работ, в том числе и учет специального оборудования в научных организациях.

Спецоборудованием для научных (экспериментальных) работ являются специальные инструменты, приспособления, приборы, стенды, аппараты, механизмы, устройства и другое специальное оборудование.

Соответственно в бухгалтерском учете научных организаций при выполнении хозяйственных договорных научно-исследовательских работ на статью «Спецоборудование для научных (экспериментальных) работ» относятся затраты на приобретение, изготовление сторонними организациями специальных инструментов, приспособлений, приборов, стендов, аппаратов, механизмов, устройств и