

ЦЕНОВАЯ ПОЛИТИКА БЮДЖЕТНОЙ ОРГАНИЗАЦИИ СОЦИАЛЬНОЙ СФЕРЫ И ЕЕ ОТРАЖЕНИЕ В БУХГАЛТЕРСКОМ УЧЕТЕ

Н. В. Долбик

Старший преподаватель кафедры экономики и управления
государственного учреждения образования
«Республиканский институт повышения квалификации
и переподготовки работников Министерства труда
и социальной защиты Республики Беларусь»,
аспирант государственного учреждения образования
«Белорусский государственный экономический университет»

Вопросы ценообразования являются важнейшими для каждой организации, во многом успех организации зависит от наличия достоверной информации для формирования себестоимости продукции, расчета отпускных цен и способов ее использования для принятия эффективных управленческих решений.

Правовые основы государственной политики в области ценообразования в Республике Беларусь установлены Законом Республики Беларусь «О ценообразовании» от 10 мая 1999 года № 255-З. Законом определена сфера применения свободного и регулируемого ценообразования, основные принципы ценообразования, способы регулирования цен и тарифов. Юридические лица имеют право самостоятельно или по согласованию с покупателем устанавливать цены на товары, в отношении которых не применяется государственное ценовое регулирование [4]. При наличии решений государственных органов, осуществляющих регулирование и контроль за ценообразованием в соответствии с законодательством, субъекты хозяйственной деятельности обязаны выполнять принятые решения, соблюдать порядок ценообразования и учета затрат, относимых на себестоимость, учитывать в полном объеме налоги и другие обязательные платежи, подлежащие включению в цену, соблюдать установленные нормативы рентабельности и уровни регулируемых цен и тарифов.

При формировании цен (тарифов) субъекты предпринимательской деятельности, осуществляющие предпринимательскую деятельность по производству или продаже товаров, выполнению работ, оказанию услуг на территории Республики Беларусь, обязаны руководствоваться Инструкцией о порядке формирования и применения цен и тарифов, утвержденной постановлением Министерства экономики Республики Беларусь от 10 сентября 2008 г. № 183. Отпускные цены на товары и тарифы на услуги (работы) должны формироваться на основе плановой себестоимости, налогов и неналоговых обязательных платежей и прибыли, с учетом конъюнктуры рынка и условий хозяйственной деятельности субъектов рыночных отношений [8]. Следует учитывать, что в соответствии с основными направлениями социально-экономического развития Республики Беларусь, на каждый год руководством страны утверждаются важнейшие параметры и целевые показатели прогноза социально-экономического развития, что оказывает влияние на ценообразование и находит отражение в решениях соответствующих государственных органов и руководителей субъектов хозяйствования. Однако, на современном этапе под влиянием мирового экономического и финансового кризиса проведена некоторая либерализация в сфере ценообразования, и в случаях возможного возникновения убыточности по независящим от организации причинам, при условии принятия мер по снижению затрат на производство товаров (работ, услуг), цены (тарифы) могут быть, в случае необходимости, увеличены. При этом по регулируемым ценам следует обеспечить согласование изменения цен с соответствующими органами государственного управления, а при необходимости – обратиться в Комиссию по вопросам государственного регулирования ценообразования при Совете Министров Республики Беларусь. Решение по изменению цен на продукцию и товары и тарифов на работы и услуги, которые не входят в сферу государственного регулирования, принимается субъектом предпринимательской деятельности самостоятельно.

Следует отметить, что с одной стороны руководители субъектов предпринимательской деятельности обязаны обеспечить не только безубыточность хозяйственной деятельности организации, но и достаточную его рентабельность, наладить эффективное и экономное использование всех задействованных ресурсов, организовать своевременный, достоверный учет и анализ, при этом руководители наделены достаточными полномочиями для принятия управленческих решений на каждом этапе хозяйственной деятельности, и вместе с тем в сфере ценообразования руководители и другие должностные лица несут ответственность за нарушение уровней регулируемых цен (тарифов), порядка исчисления затрат, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг) при определении цен (тарифов), установленного порядка декларирования и применения цен (тарифов).

Ценообразование в организации определяется принятой учетной политикой, которая является фундаментальной основой бухгалтерского и управленческого учета, определяющей стратегию формирования себестоимости, распределения и отражения затрат организации, порядка расчета отпускных цен (тарифов), формирования и использования прибыли.

В связи с унификацией учетных процессов в мировом экономическом пространстве и переходом на международные стандарты бухгалтерского учета и финансовой отчетности в Республике Беларусь, введена обязан-

ность юридических лиц разрабатывать и утверждать учетную политику [14]. Организации имеют возможность через утверждение учетной политики обеспечить наиболее полное, достоверное, адекватное и приемлемое представление информации о капитале организации, ее используемых ресурсах, хозяйственных процессах, экономической и финансовой среде для принятия эффективных управленческих решений и удовлетворения интересов внутренних и внешних пользователей. Учетная политика является основным локальным нормативным документом организации для расчета себестоимости продукции (работ, услуг), а также цен и тарифов.

Разработка и оптимизация учетной политики является сложным и важным процессом, который подвержен влиянию множества факторов, из которых можно выделить следующие:

- организационно-правовой статус организации;
- форма собственности;
- источники финансирования;
- степень правовой, финансовой и экономической независимости;
- виды деятельности организации;
- состояние производственного потенциала;
- вид и тип производства;
- технико-экономические характеристики выпускаемой продукции (работ, услуг);
- особенности организационной и производственной структуры;
- продолжительность производственного цикла;
- уровень профессионализма персонала организации;
- особенности позиционирования организации на региональном и общем национальном рынке;
- наличие и влияние конкурентной среды;
- уровень зависимости от колебаний валютных курсов, международных экономических изменений, внешнеэкономических операций и другие.

Для разработки учетной политики в организации по решению руководителя может быть создана постоянно действующая специальная комиссия, в состав которой должны входить заместитель руководителя организации, наиболее компетентные руководители структурных подразделений и специалисты, специалисты экономического профиля, юристы, ведущие специалисты основных подразделений организации, представители контролирующих служб. В функциях комиссии должны быть предусмотрены:

- изучение и анализ нормативной правовой информации, правового и экономического состояния сферы деятельности организации;
- определение целей, задач и экономической стратегии деятельности организации;
- разработка предложений по формированию учетной политики;
- подготовка проекта учетной политики к утверждению руководителем;
- разработка организационно-распорядительных документов для исполнения учетной политики;
- доработка учетно-аналитической документации для обеспечения успешной реализации учетной политики;
- контроль реализации учетной политики;
- анализ хозяйственной деятельности организации и результатов реализации учетной политики;
- подготовка изменений и дополнений в учетную политику;
- постоянное совершенствование учетной политики.

К формированию учетной политики можно привлекать высокопрофессиональных специалистов других организаций, специализированных структур, независимых экспертов и аудиторов.

В состав учетной политики организации должны быть включены следующие элементы:

1. Рабочий план счетов, применяемый организацией. Бюджетные организации ведут бухгалтерский учет в соответствии с Планом счетов бухгалтерского учета бюджетных организаций, утвержденным постановлением Министерством финансов Республики Беларусь 22.04.2010 № 50 (далее – план счетов) [13]. В рабочем плане счетов организации имеется возможность введения дополнительных субсчетов, необходимых для учета различных видов деятельности, отдельных объектов учета, отдельных элементов затрат по центрам ответственности, финансовых результатов, что является необходимым условием получения полной информации для принятия решения по ценообразованию. Для учета внебюджетной деятельности в учетной политике бюджетной организации необходимо сделать выбор, какие счета будут использоваться для учета расходов, реализации и финансовых результатов из предложенных планом счетов:

- 080 «Затраты на производство»;
- 082 «Затраты на научно-исследовательские работы по договорам»;
- 084 «Затраты по заготовке и переработке материалов»;
- 211 «Расходы по внебюджетным средствам»;
- 212 «Расходы по внебюджетным средствам на капитальные вложения»;

- 280 «Реализация продукции (работ, услуг)»;
- 281 «Реализация других материальных ценностей»;
- 237 «Прочие источники»;
- 410 «Прибыли и убытки»;
- 411 «Использование прибыли».

Дополнительно к имеющимся субсчетам необходимо ввести субсчета второго порядка или аналитические счета для каждого направления внебюджетной деятельности, для различных объектов учета, затрат, реализации и финансовых результатов. В соответствии с Инструкцией о порядке планирования, учета и использования средств, получаемых организациями, финансируемыми из бюджета, от приносящей доходы деятельности, утвержденной постановлением Министерства финансов Республики Беларусь 12.11.2002 № 152 расходы и доходы от одного вида внебюджетной деятельности учитываются отдельно от других, при этом не допускается покрывать расходы одного вида деятельности доходами от других видов.

2. Описание способов и методов учета, принятых в организации, причем, если законодательством предоставлено право выбора одного из нескольких возможных вариантов, то организация обязана сделать свой выбор и закрепить его в учетной политике. На современном этапе практически по каждому объекту учета организациям дается возможность принятия решений по выбору наиболее оптимальных вариантов учета, что, безусловно, отражается на политике ценообразования. Если по конкретному вопросу законодательством не установлены способы ведения бухгалтерского учета, то в учетной политике организация закрепляет разработанные ею соответствующие способы исходя из действующих нормативных правовых документов и положений по бухгалтерскому учету и отчетности. Таким образом, в учетной политике должны быть отражены критерии отнесения имущества к основным и оборотным средствам, определены виды и порядок учета нематериальных активов, при этом, приобретенные за счет бюджетных средств активы, должны учитываться отдельно от активов, приобретенных за счет внебюджетной деятельности, закреплены способы начисления амортизации основных средств и нематериальных активов, выбраны варианты учета материальных запасов и их списания на затраты, утвержден порядок определения и распределения накладных и косвенных расходов, порядок формирования себестоимости и учета готовой продукции, выбраны основные направления ценовой политики и ее составляющие элементы, определен метод учета реализации продукции (работ, услуг), порядок формирования и использования прибыли и другие. В соответствии со статьей 8 Закона Республики Беларусь «О бухгалтерском учете и отчетности» от 18.10.1994 № 3321-XII (с изменениями и дополнениями) бюджетные как и все организации должны соблюдать временную определенность хозяйственных операций, учитывая их в тех периодах, к которым они относятся, независимо от времени проведения расчетов. Для учета расходов и доходов будущих периодов планом счетов не предусмотрены счета, поэтому в учетной политике целесообразно предусмотреть дополнительные субсчета к счету 210 «Расходы к распределению» для учета расходов будущих периодов, к счетам 237 «Прочие источники» или 410 «Прибыли и убытки» для учета доходов будущих периодов. В связи с увеличением объемов внебюджетной деятельности в бюджетных организациях целесообразно внести изменения в план счетов, предусмотрев как в Российской Федерации субсчета 400 «Доходы отчетного периода» и 401 «Доходы будущих периодов», а счет 411 «Использование прибыли» исключить, так как он не является необходимым и усложняет учетно-аналитический процесс [2].

3. Принятые в организации первичные учетные документы, если они отличаются от типовых, или в типовых формах отсутствует возможность предоставить необходимую для организации информацию. Фактически это право через разработку соответствующих документов организовать свой внутренний управленческий учет, который позволит оптимизировать учетный и аналитический процесс, а значит, создаст необходимые условия для достижения поставленных целей. Бюджетные организации применяют мемориально-ордерную форму учета в соответствии с Инструкцией о порядке организации бухгалтерского учета организациями, финансируемыми из бюджета, и централизованными бухгалтериями, обслуживающими бюджетные организации, утвержденной Постановлением Министерства финансов Республики Беларусь 08.02.2005 № 15 (в редакции постановления Минфина 22.04.2010 № 50) [5]. В отдельных случаях бюджетным организациям разрешается применять журнально-ордерную или упрощенную форму учета. Мемориально-ордерная форма учета характерна строгим последовательным учетным процессом, при котором несложно осуществить разделение учетной работы между работниками бухгалтерской службы, но эта форма имеет некоторые недостатки: некоторые формы регистров аналитического учета не содержат показателей, необходимых для анализа хозяйственной деятельности и составления отчетности, а также для управленческого учета и контроля за внебюджетной деятельностью; многократность отражения учетных данных увеличивает трудоемкость учета; детальный аналитический учет зачастую оторван от синтетического учета и для получения определенных данных, которые не нашли отражения в учетных регистрах, требуются дополнительные расчеты.

В связи с развитием сферы социальных услуг, открытием новых направлений внебюджетной деятельности, бюджетные организации иногда имеют необходимость в применении новых форм первичных учетных докумен-

тов, в этом случае в соответствии со статьей 9 Закона Республики Беларусь «О бухгалтерском учете и отчетности» организации имеют право принимать к учету самостоятельно разработанные и утвержденные документы, что не должно вызывать замечания контролирующих органов.

4. График документооборота. Сейчас он является обязательным в соответствии с внесением изменений постановлением Министерства финансов Республики Беларусь 26.05.2008 № 85 в Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации», утвержденное постановлением Министерства финансов Республики Беларусь 17.04.2002 № 62, хотя его наличие всегда представлялось необходимым для эффективной деятельности организации и оптимального взаимодействия всех его структурных подразделений.

Изменения в учетную политику организации можно внести в случае реорганизации организации, изменения законодательства Республики Беларусь и изменения условий деятельности организации, причем изменения должны быть обоснованными и допускаются в течение отчетного года только в исключительных случаях. На современном этапе в связи с международным экономическим кризисом проводятся корректировки показателей социально-экономического развития страны, расходной части бюджета, вносятся изменения в нормативные правовые акты, что дает возможность, а в некоторых случаях и вызывает необходимость корректировки и уточнения планов работы бюджетных организаций, изменения учетной и ценовой политики.

В бюджетных организациях, осуществляющих внебюджетную деятельность, следует предусмотреть раздел «Ценовая политика» в составе учетной политики для формирования и применения цен (тарифов).

Ценовая политика должна содержать:

- основные нормативные правовые акты, на основании которых бюджетная организация формирует цены (тарифы), в том числе постановления Совета Министров Республики Беларусь, Министерства экономики Республики Беларусь, отраслевые инструкции по формированию цен (тарифов), решения местных исполнительных органов по регулированию цен (тарифов) при их наличии и другие;
- способы и методы включения в себестоимость сумм амортизации основных средств и нематериальных активов, стоимости сырья, материалов, топлива и других материальных ресурсов;
- способы распределения и включения в цену (тариф) косвенных и накладных расходов, принятые в организации для применения в текущем году;
- перечень налогов и сборов, включаемых в цену (тариф) со ссылкой на нормативные правовые акты налогового законодательства, а также обоснование налоговых льгот;
- уровни рентабельности, применяемые при определении отпускных цен (тарифов), в том числе на социально значимые товары (работы, услуги), с учетом платежеспособности и социального статуса потребителей товаров (работ, услуг), например льготные цены (тарифы) для лиц с ограниченными физическими возможностями или малоимущих граждан;
- порядок округления отпускных цен (тарифов);
- условия предоставления скидок и их размеры.

Постановлением Министерства экономики Республики Беларусь от 19.08.2009 № 141 «О внесении изменений и дополнений в постановление Министерства экономики Республики Беларусь от 10 сентября 2008 г. № 183» подпункт 47.1 пункта 47 дополнен частью второй следующего содержания: «Порядок определения и распределения накладных и прочих расходов (к расходам на оплату труда производственных рабочих, объема производства однородной продукции, стоимости сырья, а также может быть использован метод маржинального дохода и другие), в том числе связанных с реализацией продукции собственного производства, транспортных расходов (до пункта назначения, среднесложившиеся и другие методы определения) применяется в соответствии с утвержденной субъектом предпринимательской деятельности учетной политикой и отраслевыми рекомендациями по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг)».

Таким образом, теперь обеспечено уточнение и законодательное закрепление права организаций через учетную политику осуществлять эффективное регулирование вопросов ценообразования, формирования себестоимости и влияния на финансовый результат деятельности организации.

Подходы к учету затрат на производство и реализацию, формированию себестоимости, учетных и отпускных цен готовой продукции, а также принципы ценообразования могут несколько отличаться в организациях различных отраслей народного хозяйства, в силу различия утвержденных норм и нормативов или их отсутствия, наличия отраслевых рекомендаций, сложившейся практики или специфики целей и задач каждого конкретного этапа хозяйственной деятельности.

Организации, финансируемые из бюджета, имеющие права и возможности для осуществления предпринимательской деятельности, сталкиваются с проблемами правильного учета и распределения затрат, так как планом счетов бухгалтерского учета для бюджетных организаций не предусмотрена возможность детализации классификации затрат и отсутствует инструкция по применению плана счетов. Затраты по производству и реализации продукции, товаров (работ, услуг) представляют собой стоимостную оценку использованных в процессе производства и реализации продукции, товаров (работ, услуг) природных ресурсов, сырья, материалов, топли-

ва, энергии, основных средств, нематериальных активов, трудовых ресурсов и иных расходов на их производство и реализацию, отражаемых в бухгалтерском учете.

Затраты определяются на основании данных бухгалтерского учета, при необходимости – посредством проведения расчетных корректировок и отражаются в том отчетном периоде, к которому они относятся, независимо от времени оплаты, разрешается учитывать затраты предыдущего периода в текущем месяце в случае поступления подтверждающих первичных документов в текущем периоде, что немаловажно для бюджетных организаций.

Затраты бюджетной организации можно классифицировать по различным признакам, например:

- *по целевому назначению* затраты делятся на *основные* и *накладные*. *Основные* – это затраты, которые необходимы непосредственно для данного процесса производства: сырье и материалы, топливо и энергия, полуфабрикаты и комплектующие, заработная плата рабочих данного производства и начисления на эту заработную плату и т. д. *Накладные* – это затраты на обслуживание и управление производством и организацией в целом, так называемые общепроизводственные и общехозяйственные расходы: заработная плата административно-управленческого и общехозяйственного персонала с начислениями, канцелярские принадлежности, основные и оборотные средства, работы и услуги сторонних организаций, необходимые для обеспечения деятельности управления и вспомогательных служб, и другие.
- *по способу включения в себестоимость продукции (работ, услуг)* затраты делятся на *прямые* и *косвенные*. *Прямые* – это расходы, которые можно отнести на объект калькуляции на основании первичных документов (сырье и материалы, из которых изготавливается продукция, заработная плата основных работников и начисления на нее и другие). Прямые расходы непосредственно связаны с осуществлением определенного вида деятельности. Они сразу списываются в дебет соответствующих субсчетов расходов. *Косвенные* затраты связаны с осуществлением разных видов предпринимательской деятельности или с производством нескольких видов продукции (работ, услуг), а также, если имеется несколько источников финансирования, то часть расходов нельзя отнести на определенный вид деятельности (продукции, работ, услуг) или вид финансирования непосредственно в момент их осуществления. Такие расходы учитываются на субсчете 210 «Расходы к распределению» с детализацией по кодам экономической классификации расходов.

Косвенными расходами являются заработная плата административно-управленческого, вспомогательного и общехозяйственного персонала и начисления на эту зарплату, коммунальные, эксплуатационные и прочие услуги предприятий коммунального хозяйства, арендная плата и лизинговые платежи, обеспечение противопожарных и охранных мероприятий, расходы на выполнение санитарно-гигиенических требований, на обеспечение здоровых и безопасных условий труда и охраны труда, услуги связи, включая расходы на почтовые, телефонные, телеграфные услуги, услуги факсимильной и спутниковой связи, Интернет, электронной почты и другие, услуги банков, транспортные расходы по обслуживанию административно-управленческого персонала и командировочные расходы в пределах норм, расходы на оплату работ по аккредитации и подтверждению соответствия объектов оценки соответствия требованиям технических нормативных правовых актов в области технического нормирования и стандартизации, информационные, консультационные и маркетинговые услуги, представительские расходы и другие.

Косвенные расходы подлежат распределению пропорционально определенному учетной политикой организации базису, в качестве которого могут быть:

- расходы на оплату труда основных работников или производственных рабочих, в зависимости от вида внебюджетной деятельности;
- прямые материальные затраты;
- сумму всех основных затрат, включая материальные;
- сумму заработной платы основных работников;
- занимаемые площади помещений;
- численность контингента;
- источники финансирования;
- количество работников организации;
- объем выпуска продукции (работ, услуг) по плану или отчету (по плановым, нормативным или фактическим ценам);
- объем реализации продукции (работ, услуг);
- сметные (нормативные ставки);
- маржинальный доход на единицу продукции;
- другие [9].

На практике наиболее часто косвенные расходы распределяются пропорционально расходам на оплату труда или материальным затратам. Распределение некоторых видов затрат, например, расходов на оплату комму-

нальных услуг, пропорционально используемым для каждого вида деятельности площадям применимо, только если предпринимательская деятельность учреждения и деятельность, финансируемая из бюджета, осуществляются в разных помещениях. Но на практике это встречается крайне редко.

Не всегда возможно применить метод распределения пропорционально численности контингента, так как обычно предпринимательская деятельность бюджетных учреждений по своему характеру и содержанию аналогична осуществляемой учреждением основной «бюджетной» деятельности (платные медицинские услуги, услуги учреждений культуры, образования, социальные услуги и т. п.). И часто предпринимательскую деятельность осуществляет основной персонал, который содержится за счет бюджетных средств. По результатам предпринимательской деятельности ему выплачиваются премии или надбавки. Распределение косвенных расходов пропорционально маржинальному доходу возможно только в случае выпуска рентабельной продукции. Маржинальный доход на единицу продукции рассчитывается как разница между ценой изделия без косвенных налогов из выручки и переменными затратами на ее производство. Переменными признаются затраты, объем которых зависит от объема выпускаемой продукции. К переменным затратам в этом случае относятся расходы по статьям: сырье и материалы, полуфабрикаты и покупные изделия, основная и дополнительная заработная плата производственных рабочих, налоги на эту зарплату, топливо, энергия на технологические цели и другие производственные расходы.

Распределение косвенных расходов пропорционально источникам финансирования является обязательным для всех бюджетных учреждений, имеющих доходы от внебюджетной деятельности в соответствии с Инструкцией о порядке планирования, учета и использования средств, получаемых организациями, финансируемыми из бюджета, от приносящей доходы деятельности, утвержденной Постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 12.11.2002 № 152.

В соответствии с Правилами учета доходов, полученных учреждениями от осуществления приносящей доходы деятельности, и приобретенного за их счет имущества, утвержденными постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 29 декабря 2000 г. № 133, бухгалтерский учет доходов, полученных от осуществления приносящей доходы деятельности, и приобретенного за их счет имущества ведется отдельно от доходов, полученных от других источников, на отдельных субсчетах с составлением единого баланса по учреждению [15].

В бухгалтерском учете объем доходов от предпринимательской деятельности в зависимости от принятого организацией способа учета финансовых результатов внебюджетной деятельности отражается по кредиту субсчета 237 «Прочие источники» или по кредиту субсчета 410 «Прибыли и убытки».

Собранные в течение месяца по дебету субсчета 210 «Расходы к распределению» затраты по каждому коду экономической классификации расходов распределяются с кредита указанного субсчета пропорционально долям соответствующих источников финансирования в дебет следующих субсчетов:

- 200 «Расходы по бюджету»;
- 202 «Расходы за счет других бюджетов»;
- 203 «Расходы по бюджету на капитальные вложения»;
- 080 «Затраты на производство»;
- 082 «Затраты на научно-исследовательские работы по договорам»;
- 084 «Затраты по заготовке и переработке материалов»;
- 211 «Расходы по внебюджетным средствам»;
- 212 «Расходы по внебюджетным средствам на капитальные вложения»;
- 240 «Фонд материального поощрения»;
- 212 «Фонд производственного и социального развития»;

Расходы, связанные с реализацией готовой продукции, работ, услуг и других материальных ценностей, относят в дебет счетов реализации:

- 280 «Реализация продукции (работ, услуг)»;
- 281 «Реализация других материальных ценностей».

Если некоторые косвенные расходы оплачиваются за счет бюджетных средств, то при их распределении необходимо обеспечить целевое использование бюджетных средств. Для этого следует восстановить сумму кассового расхода по субсчету 100 «Текущий счет по бюджету» и списать эту же сумму с субсчета 111 «Текущий счет по внебюджетным средствам». Если сумма расходов, подлежащих списанию, больше лимита бюджетных средств, предусмотренных сметой расходов, то сумму превышения следует отражать за счет финансовых результатов от внебюджетной деятельности по дебету субсчета 237 «Прочие источники» или 410 «Прибыли и убытки» и по кредиту субсчета 210 «Расходы к распределению» [15].

Если получение доходов, связанных с осуществляемыми расходами, планируется в течение более одного отчетного периода, то косвенные расходы распределяются налогоплательщиком самостоятельно с учетом принципа равномерности признания доходов и расходов. Если же косвенные расходы не могут быть непосред-

ственно отнесены на затраты по конкретному виду деятельности, они могут быть распределены пропорционально доле соответствующего дохода в соответствии с учетной политикой.

Вопросы ценообразования являются актуальными в настоящее время для бюджетных организаций, которые по определению не имеют целью ведения коммерческой деятельности и получения прибыли, а созданы для выполнения социальных функций некоммерческого характера, оказания социальных услуг населению, обеспечения социальной защиты граждан, предоставления им возможностей для профессионального, культурного личностного и социального развития, а также для обеспечения поддержки в трудной жизненной ситуации. Бюджетные организации активно развивают внебюджетную деятельность по предоставлению социальных услуг различным категориям граждан, в том числе на безвозмездной и платной основе.

В настоящее время растет спрос на социальные услуги, оказываемые специализированными социальными организациями, специалистами, имеющими специальное образование, профессиональные навыки и опыт практической работы, происходит развитие и становление рынка социальных услуг, сформирована уверенность в необходимости и полезности социальных услуг для населения, но актуальным и сложным пока остается вопрос о реальной стоимости социальных услуг, которая могла бы удовлетворить потребителей услуг и организации, предоставляющие социальные услуги. Особую актуальность вопросы формирования стоимости социальных услуг приобретают на современном этапе в связи с созданием конкурентной среды в социальной сфере путем привлечения наряду с государственными учреждениями социального обслуживания негосударственных некоммерческих организаций и общественных объединений и размещения государственного социального заказа на оказание социальных услуг. Конкурентная рыночная среда должна давать равные возможности участникам рыночных отношений и иметь унифицированные механизмы для использования имеющихся возможностей. Но в настоящее время для бюджетных организаций социальной сферы установлено жесткое государственное регулирование, имеется зависимость от утвержденного плана и размера бюджетного финансирования, а негосударственные организации вправе регулировать расходы, доходы, объемы и перечень видов деятельности в социальной сфере по своему усмотрению, что ставит эти организации в неравное положение.

У руководителей бюджетных организаций социальной сферы существует определенная свобода в выборе видов оказываемых социальных услуг и одновременно на уровне решений местных исполнительных государственных органов возникает много аспектов, вызывающих сдерживание развития социальных услуг, а в некоторых случаях и отказ от предоставления некоторых видов услуг из-за угрозы обвинения в нарушении законодательства, в том числе в части ценообразования, формирования себестоимости социальных услуг и бухгалтерского учета затрат на оказание (в некоторых случаях можно сказать – производство) и реализацию социальных услуг.

В соответствии с Положением о порядке и условиях предоставления социальных услуг государственными учреждениями социального обслуживания системы Министерства труда и социальной защиты, утвержденным постановлением Совета Министров Республики Беларусь от 8 июня 2001 г. N 858, Минский городской исполнительный комитет утвердил тарифы на социальные услуги, предоставляемые населению на платной основе, не входящие в Перечень бесплатных и общедоступных социальных услуг, предоставляемых государственными учреждениями социального обслуживания системы Министерства труда и социальной защиты в соответствии с их профилем, утвержденный постановлением Совета Министров Республики Беларусь 08.06.2001 N 858, (решение Минского городского исполнительного комитета от 05.06.2008 № 1285) 285 (в ред. решения Мингорисполкома от 30.07.2009 N 1817). Аналогичные решения приняты в каждой области Республики Беларусь:

- Решение Минского областного исполнительного комитета 17.05.2007 № 526 «Об утверждении тарифов на платные социальные услуги, оказываемые государственными учреждениями социального обслуживания»;
- Решение Витебского областного исполнительного комитета 30.06.2006 № 459 «Об утверждении тарифов на платные социальные услуги, оказываемые государственными учреждениями социального обслуживания системы Министерства труда и социальной защиты Республики Беларусь в соответствии с их профилем»;
- Решение Брестского областного исполнительного комитета 30.04.2008 № 327 «Об утверждении прейскуранта на социально-значимые бытовые услуги для населения» (в ред. решения Брестского облисполкома от 25.06.2009 № 496);
- Решение Гомельского областного исполнительного комитета 19.08.2005 № 612 «О тарифах на социальные услуги» (в ред. решения Гомельского облисполкома от 04.05.2006 № 398);
- Решение Гродненского областного исполнительного комитета 14.12.2009 № 924 «Об утверждении тарифов на социальные услуги и социальное обслуживание на дому, оказываемые государственными учреждениями социального обслуживания»;
- Решение Могилевского областного исполнительного комитета 31.08.2003 № 19-12 «Об упорядочении регулирования цен (тарифов) на товары (работы, услуги)» (в ред. решений Могилевского облисполкома от 13.05.2004 № 12-25, от 27.10.2009 № 20-19).

Тарифы на социальные услуги по областям существенно различаются, несмотря на одну систему оплаты труда работников социальных учреждений, единые нормы социального обслуживания, утвержденные Постановлением Совета Министров 04.04.2003 № 456 «Об утверждении норм и нормативов обеспеченности граждан услугами государственных учреждений социального обслуживания в рамках перечня бесплатных и общедоступных социальных услуг, предоставляемых государственными учреждениями социального обслуживания системы Министерства труда и социальной защиты Республики Беларусь в соответствии с их профилем» и схожие условия хозяйственной деятельности.

В результате изменений, которые происходят на рынке социальных услуг, возникают проблемы, так при низких тарифах на социальные услуги повышается спрос на услуги, но при этом социальное учреждение имеет большие расходы, которые не покрываются доходами от оказания социальных услуг, и организация недополучает прибыль, а в некоторых случаях – имеет убытки, за которые несет ответственность руководитель организации; при высоких тарифах на социальные услуги снижается спрос на услуги и соответственно снижаются внебюджетные доходы социального учреждения, а потенциальные потребители недополучают необходимые для них социальные услуги. В результате внедрения на рынке социальных услуг системы государственного социального заказа необходимо предоставить государственным учреждениям социального обслуживания право самостоятельно формировать тарифы на платные социальные услуги с учетом конъюнктуры рынка и условий хозяйственной деятельности учреждения.

Организации при определении уровня отпускных (розничных) цен и тарифов на выпускаемую продукцию (работы, услуги) обязаны обосновать их экономическими расчетами с расшифровкой статей затрат исходя из принятой учетной политики в соответствии с п. 47 Инструкции о порядке формирования и применения цен и тарифов, утвержденной Постановлением Министерства экономики Республики Беларусь от 10.09.2008 N 183 (далее – Инструкция № 183). Бюджетные организации при определении уровня применяемых цен (тарифов) на товары (работы, услуги) обычно составляют калькуляции с расшифровкой статей затрат в соответствии с вышеуказанной инструкцией, отраслевыми рекомендациями и на основании Указа Президента Республики Беларусь от 19.05.1999 N 285 «О некоторых мерах по стабилизации цен (тарифов) в Республике Беларусь» (далее – Указ N 285).

В соответствии с Инструкцией № 183 калькуляция тарифа на работы, услуги социального характера в бюджетной организации может иметь следующий вид:

УТВЕРЖДАЮ
(руководитель бюджетной организации)

Дата

**ПЛАНОВАЯ КАЛЬКУЛЯЦИЯ
по расчету тарифа на услуги населению в сфере социального обслуживания**

N п/п	Наименование	Сумма
1	Материалы	
2	Заработная плата	
3	Начисления на заработную плату всего, в том числе:	
3.1	Отчисления в фонд социальной защиты населения (34%)	
3.2	Отчисления в Белгосстрах (%)	
4	Накладные расходы	
5	Амортизация	
6	Прочие расходы	
7	Полная себестоимость (сумма п.1-п.6)	
8	Рентабельность (%)	
9	Прибыль (п.7 x п.8)	
10	Тариф без налога на добавленную стоимость	
11	Ставка налога на добавленную стоимость (%)	
12	Налог на добавленную стоимость (п. 10 x п. 11)	
13	Тариф с налогом на добавленную стоимость (п.10 + п.12)	
14	Тариф с учетом округления	

Главный экономист _____
(подпись) (Ф.И.О.)

Главный бухгалтер _____
(подпись) (Ф.И.О.)

На практике в бюджетных организациях часто при формировании тарифов не учитывается амортизация из-за того, что бюджетные организации в бухгалтерском учете отражают начисление амортизации один раз в конце календарного года линейным способом, отражая уменьшение фонда по дебету счета 250 «Фонд в основных средствах» в кредит счета 02 «Амортизация основных средств». Так в Инструкции об особенностях порядка формирования и применения тарифов на услуги по содержанию граждан, принятых в дома-интернаты для престарелых и инвалидов на условиях платного содержания, утвержденной постановлением Министерства труда и социальной защиты Республики Беларусь 30.07.2004 № 93 ((в ред. постановлений Минтруда и соцзащиты от 24.11.2004 N 132, от 25.01.2008 N 17) отсутствует статья «амортизация» и приведена следующая форма калькуляции:

УТВЕРЖДАЮ
Руководитель учреждения

(подпись) (И.О.Фамилия)
«__» _____ 20__ г.

ТИПОВАЯ СХЕМА
расчета тарифов на услуги по содержанию граждан,
принятых в дома-интернаты для престарелых и инвалидов
на условиях платного содержания

N п/п	Наименование статей затрат	Плановые расходы дома-интерната	
		всего, тыс.руб.	На содержание 1 человека, руб.
1	Заработная плата рабочих и служащих		
2	Начисления на заработную плату		
3	Приобретение предметов снабжения и расходных материалов – всего		
	В том числе:		
3.1	канцелярские принадлежности, материалы и предметы для текущих хозяйственных целей		
3.2	продукты питания		
4	Командировки и служебные разъезды		
5	Оплата транспортных услуг		
6	Оплата услуг связи		
7	Оплата коммунальных услуг		
8	Прочие текущие расходы на закупку товаров и оплату услуг – всего		
	В том числе:		
8.1	оплата текущего ремонта оборудования и инвентаря		
8.2	оплата текущего ремонта зданий и помещений		
8.3	прочие текущие расходы		
9	Итого		
10	Прибыль (до 10% от суммы по пункту 9)		
11	Итого с учетом прибыли		
12	Налоги, сборы и отчисления		
13	Всего		
14	Количество дней		
15	Тариф за 1 человеко-день (стр. 13 : стр. 14)		

Но следует учитывать, что амортизация основных средств и нематериальных активов является источником формирования амортизационных фондов для воспроизводства внеоборотных активов и затраты на приобретение или создание долгосрочных активов подлежат декапитализации независимо от источника средств на их приобретение.

На основании статьи 130 Особенной части Налогового Кодекса Республики Беларусь от 29 декабря 2009 г. № 71-З организации должны учитывать при налогообложении амортизационные отчисления по основным

средствам и нематериальным активам, используемым во внебюджетной (предпринимательской) деятельности и находящимся в эксплуатации, с учетом их индексации, производимой в порядке, установленном законодательством. При этом основные средства, находящиеся в запасе, простое, в том числе в связи с проведением ремонта продолжительностью до трех месяцев, приравниваются к основным средствам, находящимся в эксплуатации [10].

Поэтому бюджетные организации при определении налоговой базы по налогу на прибыль в состав расходов, связанных с осуществлением предпринимательской деятельности должны включать суммы амортизации, начисленные по долгосрочным активам, приобретенным за счет средств, полученных от этой деятельности и используемых для осуществления этой деятельности. Сумма амортизации должна определяться как соответствующая часть от годовой суммы начисляемой амортизации расчетным путем. Причем по внеоборотным активам, приобретенным за счет внебюджетных средств и используемых для внебюджетной деятельности, в соответствии с учетной политикой могут применяться линейный, нелинейный или производительный способ начисления амортизации, как для коммерческих организаций, в зависимости от рыночных условий, в которых организация ведет свою хозяйственную деятельность.

Если внеоборотные активы были приобретены за счет бюджетных средств, но используются для внебюджетной деятельности, то сумма амортизации должна быть включена в цену (тариф) и после получения дохода восстановлена в соответствующий бюджет. В любом случае удобнее обеспечить раздельный учет основных средств и нематериальных активов по видам внебюджетной деятельности, источникам финансирования их поступления и доходам, полученным с их использованием для получения своевременной и достоверной информации.

Кроме этого в соответствии с Особенной частью Налогового Кодекса в бухгалтерском учете правомочно отразить создание резервов предстоящих расходов, предусмотренных учетной политикой и обоснованным решением руководителя, в том числе отчисления в резерв предстоящих расходов по ремонту основных средств [10]. Однако планом счетов для бюджетных организаций резервы предстоящих расходов не предусмотрены, что является существенным недостатком в условиях развивающихся рыночных отношений, но для создания таких резервов можно ввести субсчета к пассивному субсчету 271 «Централизованные фонды и финансовые резервы», отразив их в учетной политике.

В статье представлены лишь некоторые аспекты ценовой и учетной политики, а также бухгалтерского учета в бюджетных организациях для принятия решений, оказывающих влияние на формирование цен и тарифов, однако детальный анализ каждого элемента всех видов затрат позволит выявить резервы их оптимизации и улучшения финансовых результатов деятельности бюджетной организации.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ:

1. Бухгалтерский (финансовый, управленческий) учет. Учебник для ВУЗов. / Н.П. Кондраков. - М.: Проспект, 2007. - 448 с.
2. Бухгалтерский учет в бюджетных организациях (с учетом нового плана счетов бюджетного учета). Изд. 6, перераб. и доп. / Н.П. Кондраков, И.Н. Кондраков. - М.: Велби, Проспект, 2007. - 376 с.
3. Закон Республики Беларусь «О бухгалтерском учете и отчетности» 18.10.1994 № 3321-XII (в редакции Закона РБ 26.12.2007 № 302-З).
4. Закон Республики Беларусь «О ценообразовании» 10.05.1999 № 255-З (в редакции Закона РБ 31.12.2009 № 114-З).
5. Инструкция о порядке организации бухгалтерского учета организациями, финансируемыми из бюджета, и централизованными бухгалтериями, обслуживающими бюджетные организации: Постановление Министерства финансов Республики Беларусь, 08 февраля 2005 г., № 15 (в редакции постановления Минфина 22.04.2010 № 50) // Консультант Плюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр». - Минск, 2010.
6. Инструкция о порядке составления и представления бухгалтерской отчетности по средствам бюджетов и средствам от приносящей доходы деятельности бюджетных организаций: Постановление Министерства финансов Республики Беларусь 10.03.2010 № 22 // Консультант Плюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр». - Минск, 2010.
7. Инструкция о порядке планирования, учета и использования средств, получаемых организациями, финансируемыми из бюджета, от приносящей доходы деятельности: Постановление Министерства финансов Республики Беларусь 12.11.2002 № 152 (в редакции постановления Минфина 30.01.2004 № 6) // Консультант Плюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр». - Минск, 2010.
8. Инструкция о порядке формирования и применения цен и тарифов: Постановление Министерства экономики Республики Беларусь 10.09.2008 № 183 (в редакции постановления Минфина 20.01.2010 № 9) // Консультант Плюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр». - Минск, 2010.
9. Методические рекомендации по прогнозированию, учету и калькулированию себестоимости продукции (товаров, работ, услуг) в промышленных организациях Министерства промышленности Республики Беларусь: Приказ Министерства промышленности Республики Беларусь 01.04.2004 № 250 // Консультант Плюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр». - Минск, 2010.
10. Налоговый Кодекс Республики Беларусь (Особенная часть) 29.12.2009 № 71-З // Консультант Плюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр». - Минск, 2010.
11. Основные положения по составу затрат, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг): Постановление Министерства экономики Республики Беларусь, Министерства финансов Республики Беларусь, Министерства труда и социальной защиты Республики Беларусь 30.10.2008 № 210/161/151 // Консультант Плюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр». - Минск, 2010.