

- терский учет и анализ (начало) – 2007. – № 5. – С. 17–20. // Бухгалтерский учет и анализ (окончание) – 2007. – №7. – С. 22–25.
7. Ефимова О., Мельник М. Анализ финансовой отчетности. – Учебник. М.: Финансы и статистика, 2006. – 408 с.
  8. Ефимова О.П. Экономика общественного питания / Под ред. Н.И. Кабушкина. – Мн.: ООО «Новое знание», 2000. – 304 с.
  9. Инструкция по анализу и контролю за финансовым состоянием и платежеспособностью субъектов предпринимательской деятельности, утвержденной Постановлением Министерства финансов Республики Беларусь, Министерства экономики Республики Беларусь и Министерства статистики и анализа Республики Беларусь от 14 мая 2004 г. № 81/128/65 (в ред. от 8.05.2008 г.)
  10. Карапетян А.Л., Мудрак А.В. О совершенствовании понятийного аппарата финансового анализа коммерческой организации // Экономический анализ: теория и практика. – 2004. – № 15 (30). – с. 25–31.
  11. Ковалев В.В. Финансовый анализ: методы и процедуры. – М.: «Финансы и статистика» 2006. – 560 с.
  12. Кравченко Л.И. Анализ хозяйственной деятельности в торговле: Учебник. – 10-е изд. – М.: ООО «Новое знание», 2009. – 512 с. (Экономическое образование)
  13. Панкевич С.П. Комментарии к Инструкции по анализу и контролю за финансовым состоянием и платежеспособностью субъектов предпринимательской деятельности, утвержденной Постановлением Министерства финансов Республики Беларусь, Министерства экономики Республики Беларусь и Министерства статистики и анализа Республики Беларусь от 27 апреля 2007 г. № 69/76/52 // Главный бухгалтер. – 2007. – №22. – С. 35–37.
  14. Савицкая Г.В. Анализ хозяйственной деятельности предприятия. – Мн.: ООО «Новое знание», 2000. – 688 с.
  15. Селезнева Н., Ионова А. Финансовый анализ. Управление финансами: Учебное пособие для вузов. 2-е изд., перераб. и доп. М.: «Юнити» 2008. – 639 с.
  16. Тронин Ю.Н. Анализ финансовой деятельности предприятия. – М. Альфа 2005. – 208 с.
  17. Шишкоедова Н.Н. Методика финансового анализа предприятий // Экономический анализ: теория и практика. – 2005. – № 4 (37). – с. 23–27.
  18. Экономический анализ в торговле: Учеб. пособие под ред. проф. М.И.Баканова. – М.: Финансы и статистика, 2005. – 400 с.

## МЕТОДИКА РАСПРЕДЕЛЕНИЯ НАКЛАДНЫХ РАСХОДОВ ПРИ ОСУЩЕСТВЛЕНИИ ОБРАЗОВАТЕЛЬНОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ УЧРЕЖДЕНИЯМИ ВЫСШЕГО ОБРАЗОВАНИЯ

*А.В. Липский, БГЭУ*

**Введение.** При осуществлении образовательной деятельности учреждениями, обеспечивающими получение высшего образования, возникает необходимость распределения накладных расходов между видами приносящей доходы деятельности. Применяемые методы распределения накладных расходов оказывают значительное влияние не только на конечный финансовый результат, но и как следствие на планирование, ценообразование и налогообложение образовательной деятельности.

**Основная часть.** Включение затрат в себестоимость услуг производится в соответствии с Основными положениями по составу затрат, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг), утвержденными Постановлением Министерства экономики Республики Беларусь, Министерства финансов Республики Беларусь и Министерства труда и социальной защиты Республики Беларусь 30 октября 2008 г. № 210/161/151 и отраслевыми методическими рекомендациями по вопросам планирования, учета и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг). [1]

Отраслевые особенности по вопросам планирования, учета и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг) определены Постановлением Министерства экономики Республики Беларусь и Министерства образования Республики Беларусь от 1 ноября 2002 г. № 242/48 «Об утверждении положения о порядке формирования цен на платные услуги в государственных учреждениях образования» и постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 12 ноября 2002 г. № 152 «Об утверждении инструкции о порядке планирования, учета и использования средств, получаемых организациями, финансируемыми из бюджета, от приносящей доходы деятельности» [2,3].

К накладным расходам для целей учета расходов на осуществление образовательной деятельности относятся те расходы, которые нельзя без предварительного распределения (пропорционально избранной базы) отнести на конкретный вид образовательной деятельности. К таким расходам относятся:

- расходы на заработную плату с начислениями на нее персонала не связанного непосредственно с осуществлением образовательной деятельности (административно-управленческого, хозяйственно-обслуживающего персонала);
- расходы на приобретение отдельных предметов в составе оборотных средств и расходных материалов;
- расходы на командирование (административно-управленческого, хозяйственно-обслуживающего персонала);

- расходы на оплату услуг связи;
- расходы на оплату транспортных услуг;
- расходы на оплату коммунальных услуг.

В соответствии с вышеуказанными нормативными правовыми актами, суммы расходов по отдельным статьям, подстатьям и элементам сметы на образовательные услуги исчисляются по действующим нормам, тарифам и расценкам, а при их отсутствии – по средним расходам, сложившимся по отчетным данным, с применением коэффициентов, определяемых расчетным путем на основании макроэкономических параметров социально-экономического развития Республики Беларусь на очередной год, утверждаемых в установленном законодательством порядке.

В обязательном порядке в расходной части сметы предусматриваются расходы на оплату коммунальных услуг, транспортных услуг, услуг связи. Объем средств по указанным расходам определяется расчетным путем, пропорционально планируемому объемным показателям по видам приносящей доходы деятельности и аналогичной деятельности за счет средств бюджета или пропорционально сумме планируемых поступлений средств от деятельности, приносящей доходы, и плановому объему ассигнований из бюджета. [1]

В практической деятельности учреждений высшего образования можно определить следующие подходы к распределению накладных расходов:

- пропорционально приведенному среднегодовому контингенту обучающихся на бюджетной и платной основе;
- пропорционально объему бюджетного финансирования и поступлений от приносящей доходы деятельности;
- пропорционально объемам учебной нагрузки на обучающихся.

Рассмотрим влияние каждого из приведенных подходов к распределению накладных расходов на общую сумму расходов, связанных с осуществлением образовательной деятельности.

В способе распределения накладных расходов пропорционально приведенному среднегодовому контингенту обучающихся на бюджетной и платной основе заложено установленное соотношение: один обучающийся на дневной форме обучения принимается за 1 приведенную единицу, по заочной форме обучения за 0,1 приведенную единицу. Данный подход является наиболее простым и удобным для учета распределения накладных расходов между видами образовательной деятельности, а в учреждениях образования финансируемых из бюджета для учета распределения расходов не только между видами образовательной деятельности, но и между бюджетным финансированием и поступлениями от приносящей доходы деятельности. Существенным недостатком данного способа является отсутствие дифференцированного подхода к определению численности обучающихся по специальностям гуманитарного и технического профиля. Вполне понятно, что расходы на подготовку специалиста технического профиля всегда выше, чем расходы на подготовку специалиста по гуманитарному профилю (особенно на материалы для учебного процесса и коммунальные услуги связанные с использованием учебного оборудования).

Применение способа распределения накладных расходов пропорционально объему бюджетного финансирования и поступлений от приносящей доходы деятельности на практике применять достаточно сложно. Возникает необходимость четкого понятия, какой объем бюджетного финансирования будет учитываться при распределении накладных расходов (например, учитываются ли трансферты и капитальные расходы). В результате отсутствия четкого трактования данного способа, применение его на практике вызывает больше вопросов, чем реального использования. Тем более что в нынешних условиях организации высшего образования испытывают недостаток бюджетного финансирования и основным способом его восполнения является осуществление приносящей доходы деятельности.

Распределение накладных расходов пропорционально объемам учебной нагрузки на обучающихся применяется очень редко. В основе этого способа предусмотрен учет реальных затрат учебного времени на каждой стадии учебного процесса. Для этого необходим учет учебной нагрузки по каждому виду образовательной деятельности в разрезе специальностей, специализаций. В некоторых случаях учебная нагрузка может быть рассчитана на основании учебных планов по специальностям (специализациям). Распределение накладных расходов в данном случае производится без учета численности обучающихся по каждому виду образовательной деятельности.

Из рассмотренных способов распределения накладных расходов следует, что используемая методика учета затрат учреждений образования требует совершенствования.

Для этого необходимо рассчитать соотношение накладных расходов к заработной плате профессорско-преподавательского состава (без учета надбавок и доплат). Полученные соотношения могут рассматриваться как нормативы при распределении накладных расходов.

Использование способа распределения накладных расходов пропорционально расходам на основную за-

работную плату профессорско-преподавательского состава можно считать аналогом распределения косвенных расходов в промышленности (пропорционально основной заработной платы основных рабочих), а также учитывая, что при осуществлении образовательной деятельности наибольший удельный вес в структуре расходов занимает оплата труда.

Данный способ эффективен к применению в случае, если количество ставок профессорско-преподавательского состава, предусмотренного штатным расписанием, имеет одинаковое соотношение к численности студентов обучающихся за счет бюджетных средств и на платной основе. На практике, учреждения образования стремятся экономить на численности профессорско-преподавательского состава, содержащегося за счет доходов по внебюджетной деятельности. Это достигается путем объединения обучающихся на бюджетной и платной основе в один поток (группу). При этом лекционные и практические занятия проводятся одновременно для большего количества обучающихся, а расходы на оплату труда за лекции, проведение практических занятий не зависят от количества обучающихся находящихся на этой лекции или практическом занятии. Поэтому численность профессорско-преподавательского состава, содержащегося за счет средств бюджета, имеет соотношение в соответствии с бюджетными нормативами, а численность того же персонала содержащегося за счет внебюджетных средств гораздо ниже норматива. Кроме того, при формировании штатного расписания профессорско-преподавательского состава бюджетные организации образования стремятся в большей степени включать в штаты, содержащиеся за счет бюджетного финансирования лиц, имеющих ученые степени и звания, и наоборот включать в штаты, содержащиеся за счет внебюджетных источников лиц, не имеющих ученых степеней и званий. В результате сокращаются расходы на заработную плату профессорско-преподавательского состава и других работников за счет приносящей доходы деятельности.

Использование данного метода распределения косвенных расходов снижает сумму фактических расходов по внебюджетной образовательной деятельности в учреждениях образования финансируемых из бюджета. Завышенная сумма расходов отражается в учете за счет бюджетного финансирования. Такой метод распределения накладных расходов экономически выгоден тем учреждениям образования, которые преследуют цель снижения цен на образовательные услуги за счет снижения накладных расходов в составе приносящей доходы деятельности и увеличение доли этих расходов за счет бюджетного финансирования. Для негосударственных учреждений образования данная методика распределения накладных расходов является вполне применимой и логичной.

Для организаций, финансируемых из бюджета, нормативом при распределении накладных расходов при осуществлении образовательной деятельности более правильным должно быть соотношение основного должностного оклада (без надбавок и доплат) с учетом расходов на почасовую оплату труда штатного профессорско-преподавательского состава к соответствующей величине накладных расходов. Для этого необходимо суммировать вышеуказанные расходы на оплату труда в целом по учреждению образования (за счет бюджетных средств и за счет внебюджетных источников). Полученная величина и будет служить базой распределения.

$$ЗП_{\text{баз.}} = ЗП_{\text{бюдж.}} + ЗП_{\text{внеб.}} \quad (1)$$

где,  $ЗП_{\text{баз.}}$  – расходы на оплату труда принимаемые в качестве базы распределения накладных расходов;  $ЗП_{\text{бюдж.}}$  – расходы на основной должностной оклад (без надбавок и доплат) с учетом расходов на почасовую оплату труда штатного профессорско-преподавательского состава за счет бюджетного финансирования;  $ЗП_{\text{внеб.}}$  – расходы на основной должностной оклад (без надбавок и доплат) с учетом расходов на почасовую оплату труда штатного профессорско-преподавательского состава за счет приносящей доходы деятельности.

Для расчета норматива распределения накладных расходов относящихся к бюджетному финансированию, используем следующее соотношение:

$$НР_{\text{бюдж.}} = \frac{ЗП_{\text{бюдж.}}}{ЗП_{\text{баз.}}} \times 100 \quad (2)$$

где,  $НР_{\text{бюдж.}}$  – норматив распределения накладных расходов относящихся к бюджетному финансированию (в процентах).

Для расчета норматива распределения накладных расходов относящихся к приносящей доходы деятельности, используем следующее соотношение:

$$НР_{\text{внеб.}} = \frac{ЗП_{\text{внеб.}}}{ЗП_{\text{баз.}}} \times 100 \quad (3)$$

где,  $НР_{\text{внеб.}}$  – норматив распределения накладных расходов относящихся к приносящей доходы деятельности (в процентах).

**Заключение**

Предлагаемая методика распределения накладных расходов при осуществлении образовательной деятельности учреждениями образования позволит упростить систему расчетов при распределении этих расходов и обеспечит более обоснованное отнесение расходов за счет источников их покрытия (бюджетных или внебюджетных).

---

*СПИСОК ИСПОЛЬЗУЕМОЙ ЛИТЕРАТУРЫ*

1. Основные положения по составу затрат, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг): постановление Министерства экономики Республики Беларусь, Министерства финансов Республики Беларусь и Министерства труда и социальной защиты Республики Беларусь 30 октября 2008 г. № 210/161/151// Нац.реестр правовых актов Респ. Беларусь. – 2009. – № 8/20374.
2. Об утверждении положения о порядке формирования цен на платные услуги в государственных учреждениях образования: постановление Министерства экономики Респ. Беларусь, и Министерства образования Респ. Беларусь, 1 нояб. 2002 г., № 242/48// Нац.реестр правовых актов Респ. Беларусь. – 2002. – №8/8786.
3. Об утверждении инструкции о порядке планирования, учета и использования средств, получаемых организациями, финансируемыми из бюджета, от приносящей доходы деятельности: постановление Министерства финансов Респ. Беларусь, 12 нояб. 2002 г., № 152// Нац.реестр правовых актов Респ. Беларусь. – 2003. – №8/9080