

УЧРЕЖДЕНИЕ ОБРАЗОВАНИЯ
«БЕЛОРУССКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ ЭКОНОМИЧЕСКИЙ УНИВЕРСИТЕТ»

УДК 657.1:378.1

ПОЗДНЯКОВА
ИРИНА АЛЕКСАНДРОВНА

**РАЗВИТИЕ УЧЕТА И АНАЛИЗА ФОРМИРОВАНИЯ
И РАСПРЕДЕЛЕНИЯ ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ
ОТ ВНЕБЮДЖЕТНОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ
В ГОСУДАРСТВЕННЫХ ВЫСШИХ УЧЕБНЫХ ЗАВЕДЕНИЯХ**

Автореферат диссертации на соискание ученой степени
кандидата экономических наук
по специальности 08.00.12 — бухгалтерский учет, статистика

Минск, 2007

Работа выполнена в УО «Белорусский государственный экономический университет»

Научный руководитель	Сантарович Александр Станиславович, кандидат экономических наук, доцент, директор, НП ОДО «Профит»
Официальные оппоненты:	Бутынец Франц Францевич, доктор экономических наук, профессор, Заслуженный деятель науки и техники Украины, заведующий кафедрой бухгалтерского учета и аудита, Житомирский государственный технологический университет
	Королев Юрий Юрьевич, кандидат экономических наук, доцент, заведующий кафедрой учета, анализа и аудита, УО «Белорусский государственный аграрный технический университет»
Оппонирующая организация	УО «Белорусский торгово-экономический университет потребительской кооперации»

Защита состоится 23 мая 2007 г. в 14.30 на заседании совета по защите диссертаций Д 02.07.01 при УО «Белорусский государственный экономический университет» по адресу: 220070, Минск, просп. Партизанский, 26, ауд. 407 (1-й учеб. корп.), тел. 209-79-56.

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке УО «Белорусский государственный экономический университет».

Автореферат разослан 20 апреля 2007 года.

Ученый секретарь
совета по защите диссертаций

Киреева Е.Ф.

ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

Связь работы с крупными научными программами (проектами) и темами. Формирование социально ориентированной рыночной экономики в Республике Беларусь предполагает приоритетное развитие образования, здравоохранения и культуры. Реформы, осуществляемые в нашей стране, существенно затронули систему высшего образования. В настоящее время одной из наиболее характерных черт функционирования вузов является активное привлечение внебюджетных источников средств за счет оказания платных услуг. Развитие платных форм обучения, увеличение объемов научно-исследовательских работ в вузах актуализировали проблемы, связанные с формированием и распределением финансовых результатов от внебюджетной деятельности.

Диссертация выполнена в соответствии с темами научно-исследовательских работ кафедры финансов УО «Полоцкий государственный университет»: «Финансово-хозяйственная деятельность субъектов экономики: особенности разных институциональных единиц, теоретические и практические аспекты» (№ ГР 20062110, 2006—2010 гг.), «Финансовые аспекты деятельности субъектов экономики» (№ ГБ 0124, 2004—2005 гг.) и «Финансовые результаты деятельности субъектов экономики» (№ ГБ 4722, 2002—2003 гг.).

Цель и задачи исследования. Целью диссертационной работы являются научное обоснование и разработка рекомендаций по развитию бухгалтерского учета и анализа формирования и распределения финансовых результатов в государственных высших учебных заведениях Республики Беларусь, отвечающих современным требованиям к осуществлению ими внебюджетной деятельности.

Цель работы обусловила постановку и решение следующих задач:

- обосновать целесообразность формирования выручки в государственных вузах методом начисления и разработать на его основе методику учета поступления средств от платных образовательных услуг, а также методику формирования резерва по сомнительным долгам и его использования для списания дебиторской задолженности по выполненным, но не оплаченным договорам;
- расширить информационную базу для анализа финансовых результатов за счет разработки новой формы бухгалтерской отчетности «Отчет о финансовых результатах от внебюджетной деятельности организации, финансируемой из бюджета» и усовершенствования формы баланса бюджетной организации;
- разработать методику анализа прибыли, получаемой государственными вузами в результате осуществления ими внебюджетной деятельности;
- разработать методики анализа средств, направляемых на развитие материально-технической базы и на материальное стимулирование работников вузов;

- разработать методику определения уровня безубыточности деятельности вуза по обучению студентов на условиях полного возмещения затрат и методику анализа финансовых результатов от платного обучения студентов.

Объектом исследования являются финансовые результаты от внебюджетной деятельности в государственных высших учебных заведениях Республики Беларусь. Предмет исследования — теоретические и практические аспекты развития методик учета и анализа формирования и распределения финансовых результатов в организациях высшей школы.

Положения, выносимые на защиту.

1. Научное обоснование целесообразности формирования выручки в государственных вузах методом начисления (вместо ныне применяемого кассового метода) и разработанные на его основе методики учета поступления средств за платные образовательные услуги и формирования резерва по сомнительным долгам для списания дебиторской задолженности по выполненным, но не оплаченным научно-исследовательским договорам. Рекомендуемые методики включают системы записей на счетах бухгалтерского учета и формы учетных регистров, что позволяет образовать новые информационные массивы о полученных доходах, состоянии расчетов и формировании прибыли. Суть и новизна разработанных методик заключается: во-первых, в разделении полученного дохода на доходы будущих периодов и выручку отчетного периода с отражением на счетах бухгалтерского учета; во-вторых, в начислении платы за обучение и отражении на счетах бухгалтерского учета всей суммы за весь установленный период (семестр, квартал), а не ежемесячно, как предусмотрено действующим законодательством; в-третьих, в обеспечении достоверной оценки и отражения убытков государственных вузов без превышения сметных показателей и искажения информации о прибыли по оплаченным договорам.

2. Методика определения уровня безубыточности деятельности вуза по платному обучению студентов и методика анализа финансовых результатов от платных образовательных услуг, в основу которых положены принципы разделения расходов вуза на условно-постоянную и условно-переменную части и снижения стоимости обучения при увеличении контингента студентов, обучающихся платно, что позволяет давать более объективную оценку стоимости платного обучения.

3. Методики структурного моделирования и анализа средств, направляемых на развитие материально-технической базы и материальное стимулирование работников вузов, суть и новизна которых состоит в разработке системы показателей и их математических и структурно-логических факторных моделей, направленных на количественную оценку причинно-следственных связей (изменения доходов, текущих и капитальных расходов, налогов, уплачиваемых из прибыли, нераспределенной прибыли и др.) и выявление внутривузовских

ных резервов, за счет которых можно укреплять учебный и научно-производственный потенциалы вуза и изыскивать дополнительные возможности развития материальных стимулов продуктивной работы профессорско-преподавательского состава, инженерно-технических сотрудников и обслуживающего персонала вуза.

4. Разработанная форма бухгалтерской отчетности «Отчет о финансовых результатах от внебюджетной деятельности организации, финансируемой из бюджета», в которой используется алгоритм формирования финансового результата в зависимости от функциональных направлений внебюджетной деятельности. Это позволяет давать стоимостную и количественную оценки всей совокупности факторов, от которой зависит уровень эффективности деятельности государственного вуза. Предложена также усовершенствованная форма бухгалтерского баланса бюджетной организации, в которой активы отражаются в зависимости от степени ликвидности, а пассивы — исходя из их принадлежности к собственнику с выделением внебюджетной части в каждой группе средств и источников их образования. Такой подход позволяет существенно повысить качество исходной информации и научный уровень анализа финансовых результатов.

5. Методика анализа системы показателей рентабельности внебюджетной деятельности государственного вуза, отличающаяся четырьмя комплексами показателей и детерминирующими их факторами: рентабельности расходов на внебюджетную деятельность, рентабельности продаж по внебюджетной деятельности, рентабельности активов, рентабельности собственных источников средств от внебюджетной деятельности. Разработанная методика основывается на использовании действующих форм учетной документации и предложенных форм отчетности и позволяет объективно оценить эффективность внебюджетной деятельности вуза и выработать действенные предложения о развитии наиболее перспективных ее направлений.

Личный вклад соискателя. Диссертация является самостоятельным и законченным научным исследованием в области бухгалтерского учета и анализа формирования и распределения финансовых результатов от внебюджетной деятельности в государственных высших учебных заведениях, позволяющим определить основные направления их совершенствования. Выносимые на защиту положения диссертационного исследования разработаны соискателем лично, имеют научную новизну, практическую, экономическую и социальную значимость.

Апробация результатов диссертации. Основные положения диссертационного исследования докладывались на международных научно-практических конференциях «Социально-экономические основы управления экономическим потенциалом региона» (Гомель, 2003), «Проблемы сацьяльна-эканамічна-

га, палітычнага і прававога развіцця грамадства ў кантэксце агульнаеўрапейскіх і сусветных інтэграцыйных працэсаў» (Минск, 2004), «Управление экономическим потенциалом региона в условиях международной интеграции» (Гомель, 2004), «Беларускае грамадства ў геапалітычных умовах пачатку XXI стагоддзя: прававыя, эканамічныя і сацыякультурныя праблемы» (Минск, 2004), «Стратегия и тактика развития производственно-хозяйственных систем» (Гомель, 2005) и «Механизмы устойчивого развития инновационных социально-экономических систем» (Бобруйск, 2006). Тезисы докладов и выступлений опубликованы в соответствующих изданиях.

Отдельные положения диссертационной работы докладывались на методических семинарах и заседаниях кафедры финансов и используются в учебном процессе УО «Полоцкий государственный университет» при преподавании дисциплин «Бухгалтерский учет в бюджетных организациях», «Бюджетный учет и отчетность», «Государственный бюджет», что подтверждено актами о внедрении.

Опубликованность результатов диссертации. По теме диссертации опубликовано 12 научных работ, в том числе 4 статьи в научных рецензируемых журналах, 6 — в материалах конференций, 1 монография (в соавторстве) и 1 учебно-методический комплекс; из них 10 публикаций, отвечающих требованиям п. 18 Положения о присуждении ученых степеней и присвоении ученых званий в Республике Беларусь (общий объем — 3,2 авторских листа), и 2 — иные (объем — 14,7 авторских листа).

Структура и объем диссертации. Диссертация состоит из введения, общей характеристики работы, трех глав, заключения, библиографического списка, включающего 145 наименований, и приложений. Работа изложена на 184 страницах. Объем, занимаемый 21 рисунком, 29 таблицами и 24 приложениями, составляет 67 страниц.

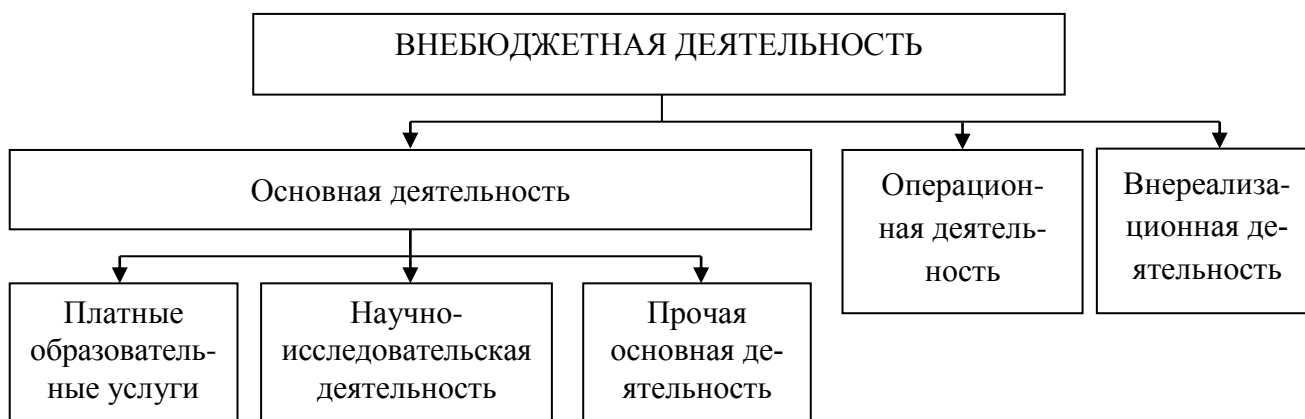
ОСНОВНОЕ СОДЕРЖАНИЕ РАБОТЫ

В первой главе «**Проблемы учета и анализа формирования и распределения финансовых результатов от внебюджетной деятельности в государственных вузах**» рассмотрены организационно-экономические и правовые особенности функционирования высших учебных заведений и их влияние на методику учета и анализа финансовых результатов. Отмечена возрастающая роль доходов от внебюджетной деятельности в источниках финансирования учреждений высшей школы.

В результате исследования нормативных и литературных источников установлено, что многими авторами недооценивается роль прибыли для бюджетных

организаций, так как данные субъекты хозяйствования, являясь некоммерческими структурами, не преследуют ее извлечение в качестве основной цели своей деятельности, а платные услуги осуществляют лишь для расширения спектра выполняемых работ и оказываемых услуг. Однако, по мнению автора, укреплять материально-техническую базу вузов, осуществлять дополнительное материальное стимулирование работников бюджетной сферы в современных условиях ограниченного бюджетного финансирования можно прежде всего за счет прибыли, полученной в результате внебюджетной деятельности.

Критическое изучение специальной литературы, законодательных и нормативных правовых актов по организации внебюджетной деятельности в Республике Беларусь и Российской Федерации выявил существующие в них различия и позволил предложить наиболее приемлемое определение категории «внебюджетная деятельность бюджетной организации» (любая финансово-хозяйственная деятельность, источником финансирования которой не являются средства государственного бюджета и приравненные к бюджетному финансированию). Средствами, приравненными к бюджетному финансированию, являются плата за проживание студентов и аспирантов в общежитии, поступления от реализации материальных ценностей, приобретенных за счет бюджетных средств, и другие средства, относящиеся на восстановление кассовых расходов по бюджету. Для организации бухгалтерского учета, формирования показателей отчетности и проведения анализа, с учетом специфики деятельности высших учебных заведений диссертантом предложена классификация видов внебюджетной деятельности по ее направлениям (см. рисунок).



Классификация направлений внебюджетной деятельности государственного вуза

Многовариантность систем применения субсчетов для учета доходов, расходов, конечных финансовых результатов и их распределения, определенная существующей нормативной правовой и методологической базой, обусловила необходимость выработки единых подходов к отражению в учете данных объ-

ектов. На основании проведенного теоретического и практического исследования выбор субсчетов для учета доходов и расходов предлагается осуществлять в зависимости от направлений внебюджетной деятельности (использовать субсчет 280 «Реализация продукции (работ, услуг)» и субсчета счета 08 «Затраты на производство» для учета объектов по основным направлениям внебюджетной деятельности, а субсчета 237 «Прочие источники», 281 «Реализация других материальных ценностей» и 211 «Расходы по внебюджетным средствам» — по операционной и внереализационной деятельности). Отмечена необходимость обязательного применения субсчетов 410 «Прибыли и убытки» и 411 «Использование прибыли» для достоверного формирования информации о полученных финансовых результатах и их распределении за отчетный период.

В диссертации раскрыт механизм формирования и распределения финансовых результатов в государственных вузах и на этой основе предложен комплекс рекомендаций по совершенствованию их учета и анализа.

Во второй главе **«Методика и организация учета финансовых результатов от внебюджетной деятельности в государственных вузах»** на основании исследования нормативных документов и литературных источников по организации учета внебюджетной деятельности бюджетных организаций, коммерческих предприятий и существующей практики автором определены основные подходы к отражению операций по учету доходов, расходов, формирования и распределения финансовых результатов, выявлены существующие в них недостатки и предложены пути их устранения.

Критический анализ используемых в настоящее время в учете способов отражения поступления средств за платные образовательные услуги в государственных высших учебных заведениях позволил сделать вывод о целесообразности использования вместо кассового метода метода начисления. На этой основе диссертантом разработана новая методика учета выручки от платного обучения, аргументированы преимущества ее использования в практике бухгалтерского учета. В частности, предложено для учета начисленных доходов ввести в План счетов бухгалтерского учета исполнения смет расходов организаций, финансируемых из бюджета, счет 40 «Доходы будущих периодов», к которому открыть одноименный субсчет 400. Доход, полученный вузом, делится на доходы будущих периодов и выручку отчетного периода с отражением в бухгалтерском учете. Это позволяет определять достоверную величину выручки и приводить в соответствие с ней произведенные расходы в каждом отчетном периоде, и на этой основе более точно определять конечный финансовый результат. Кроме того, автором рекомендовано начислять плату за обучение с отражением на счетах бухгалтерского учета сразу за весь установленный период (семестр, квартал), а не ежемесячно, как предусмотрено в действующих методиках. В настоящее время величина задолженности не отражается на счетах

бухгалтерского учета и бухгалтер вынужден проводить трудоемкие сверки вместе с работниками других отделов для контроля за поступлением денежных средств и выяснения сумм задолженности за платное обучение. Использование предлагаемой методики позволяет снизить трудозатраты по выявлению сумм задолженности и своевременно принимать меры по предупреждению и устранению нарушений договорной и платежной дисциплины. Рекомендованная автором методика основывается на соблюдении международного принципа соответствия доходов и расходов отчетного периода, предусматривающего отражение хозяйственных операций в учете в момент их совершения в тех отчетных периодах, к которым они относятся, независимо от времени расчетов.

Предлагаемая корреспонденция субсчетов по отражению в учете поступления выручки за оказание платных образовательных услуг представлена в таблице 1.

Таблица 1 — Корреспонденция субсчетов по отражению в учете поступления выручки за оказание платных образовательных услуг

Содержание операции	Корреспонденция субсчетов	
	Дебет	Кредит
Начислена плата за обучение за весь расчетный период	178	400
Поступила плата за обучение	111	178
Отражена сумма доходов от платного обучения, относящаяся к отчетному периоду	400	280

Примечание: 111 — «Текущий счет по внебюджетным средствам»; 178 — «Расчеты с прочими дебиторами и кредиторами»; 280 — «Реализация продукции (работ, услуг)»; 400 — «Доходы будущих периодов».

В результате осуществления финансово-хозяйственной деятельности у бюджетных организаций образуются дебиторская и кредиторская задолженности, которые по истечении сроков исковой давности списываются на фактические расходы или доходы (источники финансирования). По мнению автора, задолженность, образовавшаяся по внебюджетной деятельности, следует списывать на финансовые результаты, т.е. в дебет или кредит субсчета 410 «Прибыли и убытки». Для списания дебиторской задолженности по выполненным, но не оплаченным научно-исследовательским договорам предложено формирование резерва по сомнительным долгам, для бухгалтерского учета которого рекомендуется открыть субсчет 156 «Резервы по сомнительным долгам» к счету 15 «Расчеты с поставщиками и покупателями». Данный подход позволяет осуществлять списание полученных убытков без превышения сметных показателей и искажения информации о прибыли по оплаченным договорам.

Разработанные в диссертации рекомендации по реформированию бухгалтерского учета в бюджетных организациях определили необходимость внесе-

ния изменений и в организацию аналитического учета. Критическая оценка содержания и структуры действующих форм аналитического и синтетического учета позволила предложить систему новых аналитических счетов и учетных регистров («Ведомость учета фактических расходов по внебюджетной деятельности», «Ведомость учета финансовых результатов и их распределения», «Ведомость по расчетам за обучение», мемориальный ордер б-а «Свод ведомостей по расчетам за обучение») для отражения доходов, фактических расходов, формирования и распределения конечных финансовых результатов. Она дает возможность упорядочить процедуры аналитического учета, синтетического обобщения и систематизации информации об указанных объектах учета при осуществлении внебюджетной деятельности в высших учебных заведениях. Предложенные в диссертации упорядоченные структуры кодов аналитических счетов для учета доходов, расходов, формирования и распределения финансовых результатов позволяют легко и быстро получать необходимую информацию при автоматизации бухгалтерского учета.

На основании изучения нормативных правовых актов, международных принципов и стандартов по формированию показателей бухгалтерской отчетности, отечественных и зарубежных литературных источников по экономическому анализу, а также существующей практики автором рассмотрены проблемы составления и содержания отчетности бюджетных организаций в Республике Беларусь. По результатам исследования обоснована необходимость включения в состав отчетности дополнительной формы «Отчет о финансовых результатах деятельности организации, финансируемой из бюджета», назначение которой состоит в отображении алгоритма формирования общего финансового результата государственного вуза в зависимости от функциональных направлений его внебюджетной деятельности. В отличие от существующих форм, в которых представлены плановые и фактические данные, и информация о расходах показана с использованием классификации, основанной на характере затрат, предложенная форма отчетности позволяет получать необходимую информацию и всесторонне контролировать динамику доходов, расходов и финансовых результатов в разрезе функциональных направлений внебюджетной деятельности за отчетный и предыдущий периоды.

С целью повышения аналитического потенциала и соблюдения требований международных стандартов финансовой отчетности для общественного сектора предложена усовершенствованная форма баланса бюджетной организации. В действующем балансе отсутствует группировка разделов актива по степени ликвидности, а пассива — по принадлежности к собственнику, что снижает качество информации, полученной в результате его анализа. Кроме того, не выделены объемы средств и их источников, относящиеся к внебюджетной деятельности. Для устранения указанных недостатков рекомендуется использовать

форму баланса, в которой все статьи актива сгруппированы по разделам «Долгосрочные активы», «Текущие активы», а статьи пассива по разделам «Источники собственных средств», «Доходы и финансовые результаты», «Обязательства». В итогах по каждому разделу выделяются активы (пассивы), относящиеся к внебюджетной деятельности. Так как наименование формы 1 «Баланс исполнения сметы расходов» не соответствует содержанию из-за наличия в ее составе показателей не только исполнения сметы расходов, но и осуществления внебюджетной деятельности, данную форму отчетности предложено назвать «Баланс организации, финансируемой из бюджета». Ее преимуществом является выделение разделов и формирование групп статей по их экономическому содержанию при полном сохранении детализации по счетам, присущей действующему балансу. Использование усовершенствованного баланса расширяет его аналитические возможности за счет представления в агрегированной форме информации о средствах организации и источниках их формирования, в том числе относящихся к внебюджетной деятельности.

В третьей главе «**Совершенствование анализа прибыли от внебюджетной деятельности в государственных вузах**» предложена методика проведения комплексного анализа прибыли от внебюджетной деятельности, разработаны система показателей рентабельности (рентабельность расходов на внебюджетную деятельность, рентабельность продаж по внебюджетной деятельности, рентабельность активов, рентабельность собственных источников средств от внебюджетной деятельности), их структурно-логические и математические факторные модели.

Современная экономическая ситуация в Республике Беларусь обуславливает недостаток средств у бюджетных организаций для расширения материально-технической базы. В связи с этим для них актуально располагать информацией о той доле средств, которая получена от осуществления внебюджетной деятельности и направлена на приобретение оборудования, проведение капитального ремонта и т.п. Заработная плата работников в бюджетной сфере существенно ниже, чем в коммерческом секторе, что ставит перед организациями задачу финансовой поддержки сотрудников через систему материального стимулирования, также осуществляющейся преимущественно за счет средств, полученных от внебюджетной деятельности. Автором впервые разработана методика анализа показателей, характеризующих объем средств, направляемых на развитие материально-технической базы и материальное стимулирование работников вузов, включающая математические и структурно-логические факторные модели и позволяющая оценить и измерить влияние на предложенные показатели всей совокупности разнообразных факторов (таблица 2).

Таблица 2 — Методика анализа средств, направляемых на развитие материально-технической базы и материальное стимулирование работников вузов

Показатель	Методика расчета	Условные обозначения
Анализ средств, направляемых на развитие материально-технической базы		ЗКвб — капитальные расходы на внебюджетную деятельность, включаемые в себестоимость, р.; ФПСР — фонд производственного и социального развития, р.; НК — средства ФПСР, не направляемые на укрепление материально-технической базы, р.; Двб — доходы от внебюджетной деятельности за вычетом налогов, уплачиваемых из них, р.; ЗКоп — капитальные расходы на приобретение оборудования и предметов длительного пользования, р.; ЗКкр — расходы на капитальный ремонт, р.; ЗКзна — капитальные расходы на приобретение земли и нематериальных активов, р.; ЗТвб — текущие расходы на внебюджетную деятельность, р.; Нп — налоги, уплачиваемые из прибыли, р.; Пнр — нераспределенная прибыль, р.; φ — доля ФПСР в общей сумме прибыли, распределяемой на фонды; ЗПвб — расходы на заработную плату по внебюджетной деятельности, р.; ФМП — фонд материального поощрения, р.; ФПСРс — средства ФПСР, направляемые на материальное стимулирование работников, р.
Сумма средств, направляемых на развитие материально-технической базы (РМТБ)	$РМТБ = ЗКвб + ФПСР - НК$	
Коэффициент развития материально-технической базы (Кр)	$Кр = \frac{ЗКвб + ФПСР - НК}{Двб}$	
Капитальные расходы на внебюджетную деятельность (ЗКвб)	$ЗКвб = ЗКоп + ЗКкр + ЗКзна$	
Фонд производственного и социального развития (ФПСР)	$ФПСР = (Двб - ЗТвб - ЗКвб - Нп - Пнр) \cdot \varphi$	
Анализ средств, направляемых на материальное стимулирование работников		
Сумма средств, направляемая на материальное стимулирование работников (МСР)	$МСР = ЗПвб + ФМП + ФПСРс$	
Коэффициент материального стимулирования работников (Кс)	$Кс = \frac{ЗПвб + ФМП + ФПСРс}{Двб}$	
Фонд материального поощрения (ФМП)	$ФМП = (Двб - ЗТвб - ЗКвб - Нп - Пнр) \cdot (1 - \varphi)$	

Так как средства на расширение материально-технической базы и на материальное стимулирование работников формируются в основном за счет себестоимости и прибыли, остающейся в распоряжении организации, то с помощью факторного анализа данных показателей можно выделить приоритетное направление распределения чистой прибыли исходя из размера оплаты труда и капитальных расходов, включенных в себестоимость. Использование разработанных диссертантом методик позволяет глубоко и всесторонне раскрыть весь механизм формирования средств, которые могут быть использованы для развития материально-технической базы и материального стимулирования работников.

В диссертации разработана также методика определения уровня безубыточности для платного обучения студентов, в основу которой положены принципы разделения расходов вуза на условно-постоянные и условно-переменные и снижения стоимости обучения при увеличении контингента студентов, обучающегося на условиях полного возмещения затрат.

Определять безубыточность обучения среднегодового приведенного контингента студентов, обучающегося на платной основе, предлагается по следующей формуле:

$$\frac{\alpha \cdot \left(\frac{З^{пост}}{Кб + Кпо} + \overline{Зпо^{пер}} \right) \cdot Кпо}{ЗТпо^{пост} + \overline{ЗКпо} + \overline{Зпо^{пер}} \cdot Кпо} - 1 = 0, \quad (1)$$

где α — коэффициент увеличения текущих расходов на уровень рентабельности и отчислений в инновационный фонд;

$З^{пост}$ — условно-постоянные расходы на обучение студентов бюджетной и платной форм, включаемые в расчет стоимости, р.;

$\overline{Зпо^{пер}}$ — средние условно-переменные расходы на одного студента, обучающегося платно, р.;

$Кб$ — среднегодовой приведенный контингент студентов, магистрантов, аспирантов, обучающихся на бюджетной основе с отрывом и без отрыва от производства, чел.;

$Кпо$ — среднегодовой приведенный контингент студентов, обучающихся на условиях полного возмещения затрат с отрывом и без отрыва от производства, чел.;

$ЗТпо^{пост}$ — условно-постоянные текущие расходы на обучение студентов платной формы, р.;

$\overline{ЗКпо}$ — капитальные расходы на обучение студентов платной формы, р.

Принимая за неизвестное соответствующий показатель, с помощью формулы (1) можно определить количество студентов, обучающихся с полным возмещением затрат, необходимое для безубыточности их обучения; среднюю стоимость обучения на дневной форме в зависимости от контингента студентов, обучающихся на платной основе, при заданном уровне рентабельности и др.

На стадии планирования финансовый результат от платного обучения (Ппо) студентов с учетом изменения средней стоимости обучения на дневной форме при изменении контингента студентов, а также распределения расходов на условно-постоянную и условно-переменную части предложено рассчитывать по формуле

$$\text{Ппо} = \alpha \cdot \left(\frac{Z^{\text{пост}}}{K_{\text{б}} + K_{\text{по}}} + \overline{Z_{\text{по}}^{\text{пер}}} \right) \cdot K_{\text{по}} - \overline{Z_{\text{по}}^{\text{пер}}} \cdot K_{\text{по}} - 3T_{\text{по}}^{\text{пост}} - 3K_{\text{по}}. \quad (2)$$

По итогам отчетного периода, полученный финансовый результат и его изменение рекомендовано определять по формуле

$$\text{Ппо} = ((a + 0,8 \cdot b + 0,6 \cdot c + 0,4 \cdot d) \cdot \overline{C_{\text{по}}} - \overline{Z_{\text{по}}^{\text{пер}}}) \cdot K_{\text{по}} - 3T_{\text{по}}^{\text{пост}} - 3K_{\text{по}}, \quad (3)$$

где a , b , c и d — доля студентов, обучающихся платно без скидки и со скидкой 20 %, 40 % и 60 % соответственно;

$\overline{C_{\text{по}}}$ — средняя стоимость платного обучения на дневной форме, р.

Использование методик расчета точки безубыточности для платного обучения студентов и анализа финансовых результатов от платных образовательных услуг позволяет объективно оценивать стоимость платного обучения, а также изучать формирование доходов и финансовых результатов с целью принятия обоснованных решений на всех этапах управленческой деятельности (от планирования до контроля за полученными результатами).

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Основные научные результаты диссертации. Проведенное исследование теоретических положений и существующей практики организации учета и анализа формирования и распределения финансовых результатов от внебюджетной деятельности в государственных высших учебных заведениях позволило сделать следующие выводы и сформулировать предложения.

1. Существующая многовариантность системы бухгалтерского учета объектов внебюджетной деятельности, определенная действующей нормативной правовой и методологической базой, обусловила необходимость выработки единых подходов к отражению в учете доходов, расходов и финансовых результатов. В настоящее время нормативными правовыми документами по бухгалтерскому учету в бюджетных организациях не регламентирован порядок отражения поступления платы за обучение, поэтому вуз сам выбирает способ отражения полученной выручки. Автором рассмотрены проблемы и недостатки существующих способов учета, предложена новая методика учета операций по поступлению средств за платные образовательные услуги (с введением для от-

ражения начисленной за обучение платы субсчета 400 «Доходы будущих периодов»), основанная на учете выручки по методу начисления. В предлагаемой методике на счетах бухгалтерского учета выручка отчетного периода отражается как полученный доход на субсчете 280 «Реализация продукции (работ, услуг)», а средства, относящиеся к будущим периодам, учитываются на субсчете 400 «Доходы будущих периодов» и не включаются в состав выручки отчетного периода.

В результате осуществления финансово-хозяйственной деятельности у бюджетных организаций образуются дебиторская и кредиторская задолженности, которые по истечении сроков исковой давности списываются на фактические расходы или доходы. Диссертантом предложен новый порядок учета с отнесением задолженности, образовавшейся по внебюджетной деятельности, на финансовые результаты. Для списания дебиторской задолженности по выполненным, но не оплаченным научно-исследовательским договорам рекомендован порядок формирования и использования резерва по сомнительным долгам путем введения субсчета 156 «Резервы по сомнительным долгам». Преимущество использования резерва по сомнительным долгам заключается в том, что за его счет осуществляется списание полученных убытков без превышения сметных показателей и искажения информации о финансовых результатах по оплаченным договорам [1, 4, 5, 7, 8, 9, 10, 11, 12].

2. На основе изучения действующих нормативных правовых документов, учебной и научной литературы разработана методика определения количества студентов, необходимого для обеспечения безубыточности платной образовательной деятельности, которая базируется на разделении совокупности расходов вуза на условно-постоянную и условно-переменную части и снижении стоимости обучения при увеличении контингента студентов, обучающихся на платной основе. Использование данной методики позволяет объективно оценивать стоимость платного обучения, изучать доходы и финансовые результаты от платного обучения студентов и принимать обоснованные решения на всех этапах управленческой деятельности — от планирования до контроля за полученными результатами [6].

3. В условиях недостаточного бюджетного финансирования является актуальным измерение объема средств от осуществления внебюджетной деятельности, направляемого на развитие материально-технической базы и материальное стимулирование работников. В связи с этим автором были разработаны показатели, характеризующие размер средств, используемых на развитие материально-технической базы бюджетной организации, и суммы, направляемые на материальное стимулирование работников, а также структурно-логические факторные модели и методы расчетов, позволяющие оценить и измерить влияние

на предложенные показатели совокупности различных факторов (изменение доходов, текущих и капитальных расходов, налогов, уплачиваемых из прибыли, нераспределенной прибыли и др.) [3].

4. Проблема адаптации финансовой отчетности бюджетных организаций к современным рыночным условиям, унификации ее показателей для внутренних и внешних пользователей информации предопределила необходимость включения в состав отчетности дополнительной формы «Отчет о финансовых результатах от внебюджетной деятельности организации, финансируемой из бюджета». Предложена новая форма отчетности, назначение которой состоит в отображении алгоритма формирования финансового результата в зависимости от функциональных направлений внебюджетной деятельности, что позволяет получить необходимую информацию для проведения комплексного анализа эффективности деятельности организации.

Проведенное исследование недостатков действующей формы 1 «Баланс исполнения сметы расходов» показало необходимость ее реформирования. Усовершенствованная форма бухгалтерского баланса позволяет отражать в нем активы по степени ликвидности, а пассивы — по принадлежности к собственнику, с выделением внебюджетной части в каждой группе средств и источников их образования, а также полностью сохраняет детализацию по субсчетам, присущую действующему балансу. Ее преимуществами являются устранение выявленных недостатков формы 1, выделение разделов и формирование групп статей по их экономическому содержанию. Предлагаемая форма отчета «Баланс организации, финансируемой из бюджета» значительно расширяет его содержание и позволяет давать более глубокую оценку средств организации и источников их формирования, проводить горизонтальный и вертикальный анализ данных баланса [1, 2, 7].

5. На основании рекомендованных в диссертации форм «Отчет о финансовых результатах от внебюджетной деятельности организации, финансируемой из бюджета» и «Баланс организации, финансируемой из бюджета» разработана система показателей для анализа и оценки рентабельности (рентабельность расходов на внебюджетную деятельность; рентабельность продаж по внебюджетной деятельности; рентабельность активов; рентабельность собственных источников средств от внебюджетной деятельности), которая дает возможность комплексно изучить и оценить эффективность внебюджетной деятельности вуза. Анализ данных показателей с использованием предложенных автором структурно-логических и математических факторных моделей позволяет сделать обоснованные выводы о финансовых результатах, полученных как в целом по организации, так и по отдельным направлениям и видам внебюджетной деятельности, и на их основании дать рекомендации по улуч-

шению финансового положения высшего учебного заведения и выработать предложения по развитию наиболее перспективных направлений внебюджетной деятельности [11].

Рекомендации по практическому использованию результатов. Практическое применение разработанных в диссертации предложений по совершенствованию бухгалтерского учета и анализа формирования и распределения финансовых результатов, полученных при осуществлении внебюджетной деятельности в высших учебных заведениях, позволит повысить качество учетно-аналитической информации, необходимой для эффективности функционирования системы управления вузом.

Рекомендации по совершенствованию методик бухгалтерского учета и анализа финансовых результатов рекомендованы для внедрения в практическую деятельность бюджетных организаций Министерством финансов Республики Беларусь (заключение об использовании рекомендаций № 15-9/56 от 22.01.2007 г.) и нашли применение в экономической работе ряда высших учебных заведений Республики Беларусь (УО «Брестский государственный технический университет» (акт о внедрении № 02/5540 от 20.12.2006 г.), УО «Полоцкий государственный университет» (акт о внедрении № 05-529 от 06.09.2006 г.), УО «Витебский государственный технологический университет» (акт о внедрении № 144 от 07.12.2006 г.), УО «Полесский государственный университет» (справка № 01-34 от 20.12.2006 г.). Предложения по совершенствованию учета и анализа внебюджетных доходов, расходов и финансовых результатов могут быть использованы при разработке инструктивных положений и методических рекомендаций по бухгалтерскому учету и отчетности организаций, финансируемых из бюджета.

Основные теоретические и практические положения диссертации используются в учебном процессе УО «Полоцкий государственный университет» при преподавании дисциплин «Бухгалтерский учет в бюджетных организациях», «Бюджетный учет и отчетность», «Государственный бюджет», что подтверждается актами о внедрении в учебный процесс.

Экономическая значимость полученных результатов заключается в том, что внедрение в практику содержащихся в диссертации выводов и предложений по совершенствованию учета и анализа финансовых результатов будет способствовать принятию в высших учебных заведениях республики обоснованных управленческих решений и улучшению финансовых показателей при осуществлении ими внебюджетной деятельности.

СПИСОК ПУБЛИКАЦИЙ СОИСКАТЕЛЯ ПО ТЕМЕ ДИССЕРТАЦИИ

Монография

1 Позднякова, И.А. Особенности формирования финансового результата от осуществления внебюджетной деятельности в государственных высших учебных заведениях / И.А. Позднякова // Особенности формирования финансового результата деятельности субъектов экономики / В.В. Богатырева, А.В. Верриго, И.А. Позднякова, С.В. Измайлович. — Минск: Экоперспектива, 2005. — Гл. 3. — С. 63—108.

Статьи в научных рецензируемых журналах

2 Позднякова, И.А. Отчет о финансовых результатах от внебюджетной деятельности вуза как источник информации для анализа / И.А. Позднякова // Вест. Полоцк. гос. ун-та. Сер. Экономические и юридические науки. — 2005. — № 8. — С. 61—66.

3 Позднякова, И.А. Развитие методики анализа средств, направленных на расширение материально-технической базы, и средств, направленных на материальное стимулирование работников, в государственных вузах / И.А. Позднякова // Вест. Полоцк. гос. ун-та. Сер. Экономические и юридические науки. — 2006. — № 8. — С. 128—133.

4 Позднякова, И.А. Совершенствование методики учета операций по поступлению средств за платные образовательные услуги в вузах / И.А. Позднякова // Вест. Полоцк. гос. ун-та. Сер. Экономические и юридические науки. — 2004. — № 2. — С. 83—86.

5 Позднякова, И.А. Экономическая сущность понятия «внебюджетная деятельность» государственного высшего учебного заведения / И.А. Позднякова // Вест. Полоцк. гос. ун-та. Сер. Экономические и юридические науки. — 2005. — № 2. — С. 11—16.

Материалы конференций

6 Позднякова, И.А. Методика определения точки безубыточности для платного обучения студентов в вузах / И.А. Позднякова // Механизмы устойчивого развития инновационных социально-экономических систем: материалы междунар. науч.-практ. конф., Бобруйск, 30 марта 2006 г. / Белорус. гос. экон. ун-т; редкол.: В.Н. Гавриленко [и др.]. — Минск, 2006. — С. 268—269.

7 Позднякова, И.А. Реформирование отчетности бюджетных учреждений, осуществляющих внебюджетную деятельность / И.А. Позднякова // Праб-

лемы сацыяльна-эканамічнага, палітычнага і прававога развіцця грамадства ў кантэксце агульнаеўрапейскіх і сусветных інтэграцыйных працэсаў: матэрыялы міжнар. навук.-практ. канф. маладых навукоўцаў і студэнтаў, Мінск, 14 мая 2004 г. / Беларус. ін-т правазнаўства, Ін-т эканомікі НАН Беларусі, НЦП Рэсп. Беларусь, Ун-т ім. Адама Міцкевіча (г. Познань), Кафедра ЮНЭСКА па прававой інфармацыі і праву Рэсп. Беларусь, Грамадскае аб'яд-не «Польскае навуковае таварыства»; рэдкал.: С.Ф. Сокал, А.У. Руцкі. — Мінск, 2004. — С. 248—249.

8 Позднякова, И.А. Совершенствование учета отражения операций по поступлению средств за платное обучение в вузах / И.А. Позднякова // Социально-экономические основы управления экономическим потенциалом региона: материалы междунар. науч.-практ. конф., Гомель, 16—17 окт. 2003 г. / Гомел. гос. ун-т им. Ф. Скорины, Моск. гос. ин-т электроники и математики, Гомел. облисполком; редкол.: Д.Г. Лин [и др.]. — Гомель, 2003. — С. 326—329.

9 Позднякова, И.А. Учет материалов при выполнении научных работ в высших учебных заведениях и его совершенствование / И.А. Позднякова // Управление экономическим потенциалом региона в условиях международной интеграции: материалы междунар. науч.-практ. конф. для аспирантов и молодых ученых, Гомель, 17—18 нояб. 2004 г. / Моск. гос. ин-т электроники и математики, Гомел. гос. ун-т им. Ф. Скорины; редкол.: Д.Г. Лин [и др.]. — Москва—Гомель, 2004. — С. 275—277.

10 Позднякова, И.А. Учет резервов по сомнительным долгам в бюджетных организациях / И.А. Позднякова // Стратегия и тактика развития производственно-хозяйственных систем: материалы IV междунар. науч.-практ. конф., Гомель, 17—18 нояб. 2005 г. / М-во образования Респ. Беларусь, Гомел. облисполком, Гомел. гос. техн. ун-т им. П.О. Сухого, Белорус. инженер. акад.; редкол.: С.Б. Сарело [и др.]. — Гомель, 2005. — С. 218—219.

11 Позднякова, И.А. Этапы проведения анализа финансовых результатов от внебюджетной деятельности в высших учебных заведениях / И.А. Позднякова // Беларускае грамадства ў геапалітычных умовах пачатку XXI стагоддзя: прававыя, эканамічныя і сацыякультурныя праблемы: матэрыялы міжнар. навук.-практ. канф. праф.-выкладчыцк. саставу, аспірантаў, магістрантаў і спецыялістаў-практыкаў, Мінск, 10 снеж. 2004 г. / Беларус. ін-т правазнаўства, Кафедра ЮНЭСКА па інфармацыйных тэхналогіях і праву НЦП і БП, Грамадскае аб'яд-не «Польскае навуковае таварыства», Ун-т ім. Адама Міцкевіча (г. Познань), Выш. пед. шк. (г. Варшава); рэдкал.: С.Ф. Сокал [і др.]. — Мінск, 2004. — С. 163—164.

Учебно-методический комплекс

12 Позднякова, И.А. Бюджетный учет и отчетность: Учеб.-метод. комплекс для студ. спец. 1-25 01 04 «Финансы и кредит» специализации 1-25 01 04 01 «Финансы» / И.А. Позднякова. — Новополюцк: ПГУ, 2004. — 272 с.

РЭЗІЮМЭ

Пазднякова Ірына Аляксандраўна

Развіццё ўліку і аналізу фарміравання і размеркавання фінансавых вынікаў ад пазабюджэтнай дзейнасці ў дзяржаўных вышэйшых навучальных установах

Ключавыя словы: пазабюджэтная дзейнасць, вышэйшая навучальная ўстанова, платнае навучанне, фінансавыя вынікі, бухгалтарскі ўлік, справаздачнасць, эканамічны аналіз, рэнтабельнасць, безубытканасць.

Мэта даследавання: распрацоўка навукова абгрунтаваных метадычных і практычных рэкамендацый па развіццю бухгалтарскага ўліку і аналізу фарміравання і размеркавання фінансавых вынікаў у вышэйшых навучальных установах Рэспублікі Беларусь, якія адпавядаюць сучасным патрабаванням развіцця пазабюджэтнай дзейнасці.

Метады даследавання: агульнанавуковыя метады, такія як аналіз, сінтэз, назіранне, параўнанне, выснова па аналогіі, сістэмны падыход, а таксама спецыяльныя метады і прыёмы бухгалтарскага ўліку і эканамічнага аналізу.

Атрыманыя вынікі і іх навізна: распрацаваная новая метадыка ўліку аперацый па паступленні сродкаў за платныя адукацыйныя паслугі; прапанавана метадыка ўліку рэзерва па самніцельных пазыках; распрацаваныя рэкамендацыі па ўдасканаленню сістэмы аналітычных рахункаў для ўліку пазабюджэтных прыбыткаў, выдаткаў, фінансавых вынікаў і новых формы ўлікова-аналітычных дакументаў; прапанавана новая форма бухгалтарскай справаздачнасці «Справаздача аб фінансавых выніках ад пазабюджэтнай дзейнасці арганізацыі, фінансуемай з бюджэту»; удасканален бухгалтарскі баланс арганізацыі, фінансуемай з бюджэту; распрацавана сістэма паказчыкаў для ацэнкі і аналізу рэнтабельнасці ажыццяўлення пазабюджэтнай дзейнасці, у дачыненні да бюджэтных арганізацый; упершыню распрацавана метадыка аналізу сродкаў, накіраваных на развіццё матэрыяльна-тэхнічнай базы і на матэрыяльнае стымуляванне працаўнікоў ВНУ; прапанавана метадыка вызначэння ўзроўня безубытканасці для платнага навучання студэнтаў.

Ступень выкарыстання. Вынікі праведзенага даследавання разгледжаны Міністэрствам фінансаў Рэспублікі Беларусь і рэкамендаваны для ўкаранення ва ўліковую практыку бюджэтных арганізацый; апрабаваны і ўкаранены ў практыку работы шэрагу ВНУ Рэспублікі Беларусь.

Галіна ужывання: у практычнай дзейнасці спецыялістамі і кіраўнікамі вышэйшых навучальных устаноў і іншых відаў бюджэтных арганізацый, у навучальным працэсе ВНУ.

РЕЗЮМЕ

Позднякова Ирина Александровна

Развитие учета и анализа формирования и распределения финансовых результатов от внебюджетной деятельности в государственных высших учебных заведениях

Ключевые слова: внебюджетная деятельность, высшее учебное заведение, платное обучение, финансовые результаты, бухгалтерский учет, отчетность, экономический анализ, рентабельность, безубыточность.

Цель исследования: разработка научно обоснованных методических и практических рекомендаций по развитию бухгалтерского учета и анализа формирования и распределения финансовых результатов в высших учебных заведениях Республики Беларусь, отвечающих современным требованиям развития внебюджетной деятельности.

Методы исследования: общенаучные методы, такие как анализ, синтез, наблюдение, сравнение, умозаключение по аналогии, системный подход, а также специальные методы и приемы бухгалтерского учета и экономического анализа.

Полученные результаты и их новизна: разработана новая методика учета операций по поступлению средств за платные образовательные услуги; предложена методика учета резерва по сомнительным долгам; разработаны рекомендации по совершенствованию системы аналитических счетов для учета внебюджетных доходов, расходов, финансовых результатов и новые формы учетно-аналитических документов; предложена новая форма бухгалтерской отчетности «Отчет о финансовых результатах от внебюджетной деятельности организации, финансируемой из бюджета»; усовершенствован бухгалтерский баланс организации, финансируемой из бюджета; разработана система показателей для оценки и анализа рентабельности осуществления внебюджетной деятельности, применительно к бюджетным организациям; впервые разработана методика анализа средств, направляемых на развитие материально-технической базы и на материальное стимулирование работников вузов; предложена методика определения уровня безубыточности для платного обучения студентов.

Степень использования. Результаты проведенного исследования рассмотрены Министерством финансов Республики Беларусь и рекомендованы для внедрения в учетную практику бюджетных организаций; апробированы и внедрены в практику работы ряда вузов Республики Беларусь.

Область применения: в практической деятельности специалистами и руководителями высших учебных заведений и других видов бюджетных организаций, в учебном процессе вузов.

SUMMARY

Pozdnjakova Irina Aleksandrovna

Development of the accounting and the analysis of formation and distribution of financial results from off-budget activity in state higher educational institutions

Key words: off-budget activity, a higher educational institution, paid training, financial results, accounting, reporting, economic analysis, profitability, breakeven.

The purpose of research: development of scientifically proved methodical and practical recommendations for development of accounting and the analysis of formation and distribution of financial results in the higher educational institutions of the Republic of Belarus, corresponding to modern requirements for development of off-budget activity.

Methods of research: general scientific methods, such as analysis, synthesis, supervision, comparison, conclusion by analogy, system approach, and also special methods and receptions of accounting and economic analysis.

Obtained results and their novelty: the new accounting technique for operations on the incomings for paid educational services has been developed; the technique for the accounting of reserve on doubtful debts is offered; recommendations for system development of analytical accounts for the accounting of off-budget incomes, charges, financial results and new forms of registration - analytical documents have been developed; the new form of reporting «The Report on financial results from off-budget activity of the organization financed from the budget» is offered; the balance sheet of the organization financed from the budget is advanced; the system of indices for assessment and analysis of profitability of off-budget activity with reference to the budgetary organizations has been developed; the technique for the analysis of the means directed on expansion of material and technical base and on material stimulation of workers for the first time has been developed for higher educational institutions; the design procedure of a level of breakeven for paid training students is offered.

The degree of usage. Results of carried out research are considered by the Ministry of Finance of the Republic of Belarus and are recommended for introduction into registration practice of the budgetary organizations; are approved and introduced into practice of work of some higher educational institutions of the Republic of Belarus.

The field of application: in practical activities by experts and heads of higher educational institutions and other kinds of the budgetary organizations, in educational process of higher educational institutions.

Редактор *Г.В. Андропова*
Корректор *О.В. Бордашева*
Технический редактор *О.В. Амбарцумова*
Компьютерный дизайн *Ю.Н. Лац*

Подписано в печать 13.04.2007. Формат 60×84/16. Бумага офсетная. Гарнитура Times New Roman. Офсетная печать. Усл. печ. л. 1,4. Уч.-изд. л. 1,2. Тираж 70 экз. Заказ

УО «Белорусский государственный экономический университет».
Лицензия издательская № 02330/0056968 от 30.04.2004.
220070, Минск, просп. Партизанский, 26.

Отпечатано в УО «Белорусский государственный экономический университет».
Лицензия полиграфическая № 02330/0148750 от 30.04.2004.
220070, Минск, просп. Партизанский, 26.