

КЛАССИФИКАЦИЯ ДОХОДОВ И РАСХОДОВ ОТ ПРЕДПРИНИМАТЕЛЬСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ВУЗА

И. В. Частухин

Воронежский государственный университет

Важное место в процессе исследования категорий “доходы” и “расходы” занимает их классификация. Четкая классификация названных категорий является базой для выработки наиболее эффективных способов управления финансовой деятельностью вуза и обоснованного определения чистого результата деятельности образовательного учреждения за определенный период. Кроме того, классификация необходима для определения, из какого источника получена основная часть доходов вуза.

Обобщая результаты проведенного исследования, можно сделать вывод, что определения и классификации, используемые в бухгалтерском учете, как правило, отличаются от определений и классификаций, применяемых в экономике, экономической статистике.

Так, в соответствии с Федеральным законом “О бюджетной классификации РФ” и Указаниями “О порядке применения бюджетной классификации РФ”, классификация доходов бюджета предусматривает следующие группы, которые состоят из статей доходов, объединяющих конкретные виды доходов по источникам и способам их получения: налоговые доходы; неналоговые доходы; безвозмездные перечисления; доходы целевых бюджетных фондов; доходы от предпринимательской и иной приносящей доход деятельности.

В состав экономической классификации расходов, согласно указанным нормативным документам, входят следующие группы: текущие расходы; капитальные расходы; предоставление бюджетных кредитов (бюджетных ссуд) за вычетом погашения. В группу “Текущие расходы”, например, включаются подгруппы: закупки товаров и оплата услуг; выплата процентов по государственному долгу Российской Федерации и субъектов Российской Федерации, долгу муниципальных образований; субсидии, субвенции и текущие трансферты; оплата услуг по признанию прав собственности за рубежом. В подгруппу “Закупки товаров и оплата услуг” включаются следующие предметные статьи: оплата труда; начисления на фонд оплаты труда (единый социальный налог), включая тарифы на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний; приобретение предметов снабжения и расходных материалов; командировки и служеб-

ные разъезды; транспортные услуги; оплата услуг связи; оплата коммунальных услуг; оплата геологоразведочных работ; оплата услуг по типовому проектированию; прочие текущие расходы на закупки товаров и оплату услуг и т.д.

В разных учетных системах предполагается неодинаковая группировка тех или иных видов доходов и расходов. Например, в системе бухгалтерского учета в бюджетном учреждении в состав доходов не относятся результаты ряда операций, увеличивающие экономическую выгоду учреждения, что связано с особенностью отражения данных операций в бухгалтерском учете бюджетных учреждений. Однако расхождения в группировках доходов и расходов в разных системах учета еще не говорят о несовершенстве этих систем. Ведь тот или иной способ отражения хозяйственных операций обусловлен потребностями пользователей бухгалтерской отчетности.

Согласно Инструкции № 107н, средства учреждения подразделяются на бюджетные ассигнования, целевые средства и безвозмездные поступления, а также доходы от осуществления предпринимательской деятельности. Отдельно учитываются доходы будущих периодов и отчетного периода.

На первый взгляд разделение средств на целевые и средства от предпринимательской деятельности однозначно. Тем не менее мы считаем, что данная квалификация видов средств уже вступает в некоторое противоречие с текущим законодательством.

Статьей 50 ГК РФ установлено, что некоммерческие организации (к которым относятся и бюджетные учреждения) могут осуществлять предпринимательскую деятельность лишь постольку, поскольку это служит достижению целей, ради которых они созданы, и соответствующую этим целям. Остается открытым вопрос о том, что в данном случае понимается под словосочетанием “служит достижению целей”. Стоит предположить, что, например, целью образовательного учреждения является осуществление образовательного процесса. В этом случае обучение по дополнительным образовательным программам на платной основе либо реализация продукции учебных мастерских соответствуют целям учреждения, а сдача в аренду помещений не соответствует целям и не может осуществляться. Если же получение денежных

средств с целью их реинвестирования в учебный процесс также “служит достижению целей”, то услуги аренды учреждением могут оказываться. Но в данном случае средства, поступающие на выполнение ими своих основных функций из внебюджетных источников, могут быть только целевыми средствами, а не доходами от предпринимательской деятельности. Как видим, определения “доходы учреждений от предпринимательской деятельности”, “целевые средства” различаются в разных нормативных актах и противоречат друг другу.

Рассмотрим виды доходов, учитываемые в бухгалтерском учете бюджетных учреждений на особом счете по учету доходов отчетного периода. Согласно п. 195 Инструкции № 107н, к ним относятся:

- поступившая в отчетном периоде плата от заказчиков (юридических и физических лиц) за выполненные учреждением и сданные заказчикам продукцию, работы и услуги, приносящие доходы;
- внереализационные доходы (доходы от продажи неиспользуемых материальных ценностей; доходы от реализации и погашения облигаций и других ценных бумаг; проценты, полученные за предоставление в пользование кредитным организациям средств учреждения; суммы курсовой разницы и др.).

Сравнительный анализ двух приведенных перечней позволяет сделать вывод, что Инструкция № 107н не дает четкого разделения целевых средств и доходов. Более того, в ней отсутствует критерий отнесения средств к тому или иному виду. Так, к доходам учреждения относятся средства, возникшие в результате инициативной деятельности учреждения, направленной именно на получение дополнительных средств. Но ведь поступления от сбора и сдачи вторичного сырья, являющиеся целевыми средствами, также могут быть результатом инициативной и самостоятельной деятельности учреждения.

В то же время мы считаем, что средства, поступающие от родителей на содержание детей в детских дошкольных учреждениях, детских музыкальных школах и прочих учреждениях, являются не чем иным, как платой от заказчиков (физических лиц) за выполненные учреждением услуги, а значит, должны учитываться в составе доходов, а не целевых средств, как предписано Инструкцией.

Таким образом, наличие отсутствия определенности в отнесении тех или иных поступлений к целевым средствам или доходам учреждений.

При сравнении состава целевых средств для бухгалтерского учета и налогообложения также выявляется ряд несоответствий. Так, согласно ст. 251 НК РФ, к средствам целевого финансирования относится имущество, полученное налогопла-

тельщиком и использованное им по назначению, определенному организацией (физическим лицом) — источником целевого финансирования в виде:

- средств бюджетов всех уровней, государственных внебюджетных фондов, выделяемых бюджетным учреждениям по смете доходов и расходов бюджетного учреждения;

- полученных грантов;

- средств, полученных из Российского фонда фундаментальных исследований, Российского фонда технологического развития, Российского гуманитарного научного фонда, Фонда содействия развитию малых форм предприятий в научно-технической сфере, Федерального фонда производственных инноваций.

Наряду с указанными, согласно НК РФ, к целевым средствам относятся целевые поступления на содержание некоммерческих организаций и ведение ими уставной деятельности, поступившие безвозмездно от других организаций и (или) физических лиц и использованные указанными получателями по назначению. При этом к указанным целевым поступлениям применительно к бюджетным учреждениям относятся лишь пожертвования.

Что касается средств, поступающих от родителей за содержание детей в детских дошкольных учреждениях, то такие средства данным перечнем не предусмотрены и, следовательно, подлежат обложению налогом на прибыль.

Таким образом, приведенные аргументы позволяют сделать следующие выводы:

1. Гражданское законодательство не дает определения целевых средств, в то время как Инструкция № 107н оперирует этим понятием и устанавливает особые правила учета средств этого вида.

2. Понятие целевых средств в Инструкции № 107н не раскрывается, зато приводится примерный перечень средств, относящихся к целевым.

3. Стремление обособить в бухгалтерском учете средства, получаемые учреждением из внебюджетных источников, но связанные с осуществлением его уставной деятельности (не подвергаемые налогообложению), и привели к введению особого синтетического счета “Средства целевого назначения”.

4. Налоговое законодательство (глава 25 НК РФ) еще более усугубило проблему квалификации средств бюджетных учреждений, значительно сузив перечень целевых средств.

Следовательно, практикующему бухгалтеру трудно разобраться, какие средства необходимо учитывать на счете по учету средств целевого назначения, а какие — на счете по учету доходов. По нашему убеждению, основная проблема заключается опять-таки в том, что в нормативно-законодательной базе отсутствует четкий критерий, позволяющий определить, какая деятельность является

уставной, а какая — нет, какая деятельность предпринимательская, а какая — нет.

Проанализируем соотношение элементов доходов бюджетных учреждений для целей бухгалтерского и налогового учета, а также для целей бухгалтерского учета в коммерческих организациях, учитывая при этом, что в соответствии со ст. 248—250 НК РФ для целей налогообложения доходы подразделяются на доходы от реализации и внереализационные доходы (табл. 1).

Как видно из табл. 1, курсовые разницы входят в состав внереализационных доходов в обеих системах учета; доходы от реализации неиспользуемого имущества в бухгалтерском учете бюджетных учреждений входят в состав внереализационных доходов, в учете коммерческих организаций — в состав операционных доходов; суммы кредиторской и депонентской задолженности, по которым истек срок исковой давности, в учете бюджетных

Т а б л и ц а 1

Сравнительная оценка элементов доходов бюджетного учреждения и коммерческой организации

Элементы доходов	Квалификация дохода		
	в бухгалтерском учете бюджетных учреждений	в бухгалтерском учете коммерческих организаций	в налоговом учете
А	1	2	3
Выручка от реализации товаров, продукции, работ, услуг	От реализации	От реализации	От реализации
Выручка от реализации неиспользуемого имущества	Внереализационный — в размере разницы между остаточной и балансовой стоимостью; в размере остаточной стоимости доходом не является	Операционный	От реализации
Доходы от долевого участия в других организациях	Внереализационный	Операционный	Внереализационный
Доходы от совместной деятельности	Внереализационный	Операционный	Внереализационный
Суммы положительных курсовых разниц	Внереализационный	Внереализационный	Внереализационный
Штрафы, пени и иные санкции	Внереализационный	Внереализационный	Внереализационный
Арендная плата	Внереализационный	Операционный	Внереализационный
Доходы от предоставления в пользование прав на результаты интеллектуальной деятельности	Внереализационный	От реализации	От реализации
Стоимость безвозмездно полученных основных средств и малоценных предметов	Не является доходом	Внереализационный	Внереализационный
Стоимость безвозмездно полученных материальных ценностей	Внереализационный	Внереализационный	Внереализационный
Стоимость материальных ценностей, полученных при ликвидации основных средств	Не является доходом, отражается на субсчете 241	Внереализационный	Внереализационный
Суммы списанной кредиторской задолженности	Не являются доходом, отражаются на счетах 24, 41 и др.	Внереализационный	Внереализационный
Стоимость излишков имущества, которые выявлены в результате инвентаризации	Внереализационный	Внереализационный	Внереализационный
Проценты, полученные за предоставление в пользование денежных средств организации, а также проценты за использование банком денежных средств, находящихся на счете организации в этом банке	Внереализационный	Операционный	Внереализационный
Оприходование по цене возможного использования спецоборудования, не возвращенного заказчику после завершения темы и используемого в качестве основных средств и малоценных предметов	Не является доходом	Х	Внереализационный
Оприходование по цене возможного использования спецоборудования, не возвращенного заказчику после завершения темы и используемого в качестве материальных запасов	Не является доходом, учитывается на субсчете 241	Х	Внереализационный
Сумма дооценки активов	Не является доходом	Внереализационный	Не является доходом

учреждений вообще не являются доходами и отражаются на счетах финансовых результатов.

На наш взгляд, включение в состав внереализационных доходов средств, поступивших в результате реализации имущества или имущественных прав, как это происходит в бухгалтерском учете бюджетных учреждений, некорректно. Кроме того, в системе бухгалтерского учета бюджетных учреждений некоторые доходы отражаются не на счетах доходов, а на счетах прибыли, а также существуют виды доходов, которые вообще не отражаются на счетах доходов и финансовых результатов, а лишь увеличивают фонды; ряд доходов уменьшает чистую прибыль. Это приводит к тому, что информация о доходах в системе учета становится неопределенной и даже ошибочной, а в некоторых случаях вообще отсутствует.

Большинство классификационных признаков при группировке доходов и расходов можно использовать в учете по предпринимательской деятельности бюджетных учреждений сферы высшего образования. Так, "по признанию" расходы, будучи начисленными или оплаченными, в образовательных учреждениях бывают кассовыми и фактическими; "по отношению к отчетному периоду" доходы могут быть доходами отчетного и будущих периодов; "по эластичности" расходы образовательных учреждений могут быть переменными и постоянными и т.д.

Вместе с тем в образовательных учреждениях бюджетной сферы имеются особенности проявления классификационных признаков доходов и расходов по сравнению со сферой материального производства. Прежде всего эти особенности проявляются при классификации затрат по следующим распространённым признакам: в зависимости от способа распределения (прямые и косвенные) и в зависимости от особенностей технологического процесса (основные и накладные).

Прямые расходы по предпринимательской деятельности вуза обусловлены непосредственным оказанием платных услуг или производством конкретной продукции (заработная плата преподавателей, отчисления на социальные нужды и т.д.).

Косвенные затраты обусловлены порядком оказания нескольких видов образовательных услуг и производством нескольких видов продукции, но они не могут быть включены непосредственно в себестоимость каждого вида продукции и поэтому подлежат распределению. В образовательных учреждениях к таким расходам относятся расходы по оплате коммунальных услуг, услуг связи, содержанию помещений и т.д. В первую очередь названные виды расходов должны быть распределены между бюджетной и внебюджетной деятельностью (в этом смысле механизм проявления указанных

расходов не совпадает с общепроизводственными расходами организаций сферы материального производства), а затем часть расходов, приходящаяся на предпринимательскую деятельность, распределяется между конкретными бизнес-единицами (в этом смысле механизм проявления указанных расходов аналогичен сфере материального производства).

Накладные расходы вуза, которые обусловлены выполнением функции руководства образовательным учреждением, можно подразделить на общеуниверситетские и расходы конкретной бизнес-единицы (заработная плата декана факультета, директора типографии и т.д.).

Накладные расходы бизнес-единиц учитываются в составе прямых расходов факультета, УМЦ, типографии и т.д. Накладные расходы общеуниверситетского характера (расходы по управлению) по сути представляют механизм трансфертного ценообразования, так как устанавливаются в твердом проценте от поступлений по конкретной деятельности.

В результате исследований мы пришли к выводу, что в существующих классификациях явно недостаточно признаков для отражения доходов и расходов в системе бюджетного бухгалтерского учета. Как свидетельствует практика, в рыночных условиях решающее значение приобретает классификация доходов и расходов, удовлетворяющая целям управления вузом, которая должна стать одним из основополагающих моментов в организации бухгалтерского учета предпринимательской деятельности вуза.

По нашему мнению, несмотря на отмеченную ранее правомерность учетной интерпретации категорий "доходы" и "расходы" по предпринимательской деятельности вуза, бухгалтерский учет как отрасль экономической науки должна пользоваться и общеэкономическими категориями. Бухгалтерский учет как наука и как практика не должен отрываться от других отраслей экономической науки. Это положение относится прежде всего к вопросам классификации доходов и расходов. Иными словами, в системе учетной информации группировка сведений должна обеспечить удовлетворение многообразных информационных потребностей, необходимых для взвешенного обоснования управленческих решений с различных сторон. Кроме того, мы убеждены, что порядок учета доходов и расходов и составление отчетности по предпринимательской деятельности должны основываться на классификации видов предпринимательской деятельности образовательных учреждений. Более того, классификация видов предпринимательской деятельности образовательных учреждений сферы высшего образования, на наш взгляд, является основой определения направлений внебюджетной

активности учебных заведений. Представляется, что при классификации видов предпринимательской деятельности следует выделять основную экономическую деятельность вуза — собственно образовательный процесс; деятельность, непосредственно связанную с ней, научные исследования; производство учебной, научной, исторической литературы; деятельность, входящую в инфраструктуру вуза и обеспечивающую основную и связанную с ней деятельность; иные виды, не обусловливаемые целью и назначением вуза.

В результате исследований нами существенно уточнена по новым признакам классификация доходов и расходов по предпринимательской деятельности вуза (табл. 2). Некоторые из предлагаемых признаков, по нашему мнению, следует принять за основу отражения предпринимательской деятельности в системе бухгалтерского учета вуза.

Законодательство подходит к классификации приносящей доходы деятельности с позиции соответствия этой деятельности тем задачам, которые решаются образовательными учреждениями, и тем целям, ради достижения которых они созданы. Поэтому на первом месте стоит платная образовательная деятельность. Последние в приведенном перечне виды деятельности Закон об образовании (п. 2 ст. 47) фактически относит к предпринимательской: реализация и сдача в аренду основных фондов и имущества образовательного учреждения; торговля покупными товарами, оборудованием; оказание посреднических услуг, долевого учас-

тие в деятельности других учреждений (в том числе образовательных) и организаций; приобретение акций, облигаций, иных ценных бумаг и получение доходов (дивидендов, процентов) по ним; ведение приносящих доход иных внебюджетных операций, непосредственно не связанных с собственным предусмотренным уставом производством продукции, работ, оказанием услуг и с их реализацией.

Особого внимания в предлагаемой нами классификации заслуживает группировка доходов и расходов по отношению к самофинансируемым бизнес-единицам вуза, поэтому остановимся на ней подробнее.

Созданию внутривузовской системы саморазвития способствует создание неких точек роста (бизнес-единиц), формирующих новые ресурсы для развития (новые специальности, факультеты, центры и т.д.). Теория и практика формирования саморазвивающихся организаций (бизнес-единиц) свидетельствуют об использовании в их работе следующих принципов: своя стратегия; ответственность за результат; своя продукция или услуга; свои рынки, один руководитель; свой бюджет; внутренний контроль; отчетность непосредственно перед руководством; предпринимательский климат; отождествление работников с подразделением; своя организационная субкультура. Представляется, что в целях построения системы учета и контроля доходов и расходов по предпринимательской деятельности в разрезе существующих самофинансируемых структурных единиц возникает необходимость их классификации.

Т а б л и ц а 2

Группировка доходов и расходов по предпринимательской деятельности вуза

Классификационный признак	Группировка доходов и расходов согласно классификационному признаку
А	1
1. В зависимости от факта отчуждения финансовых и нефинансовых активов	Обусловленные отчуждением активов и не обусловленные отчуждением активов
2. По отношению к основной цели образовательного учреждения	Возникающие в процессе оказания образовательных услуг, услуг научно-исследовательского характера, по обеспечению образовательного и научно-исследовательского процесса и не свойственные образовательному учреждению (работы, услуги, выполняемые с использованием ресурсов образовательного учреждения — территории, помещений, оборудования и т.д.)
3. По отношению к предпринимательству в вузе	Обусловленные предпринимательством и не обусловленные предпринимательством
4. По видам предпринимательской деятельности	<i>Основные:</i> платные образовательные услуги; научно-исследовательская деятельность; деятельность учебного заведения по обеспечению образовательного и научно-исследовательского процесса. <i>Прочие:</i> работы (услуги), выполняемые (оказываемые) с использованием ресурсов образовательного учреждения (территории, помещений, оборудования и др.) Внебюджетные операции Иные виды деятельности
5. По отношению к самофинансируемым бизнес-единицам вуза	Доходы (расходы) бизнес-единиц 1, 2, 3 и т.д. уровней

Структура бизнес-единиц (центров ответственности) может предусматривать их разделение по уровням управления (центр ответственности первого уровня, второго уровня и т. д.) в зависимости от их подчиненности, целей и задач планирования и контроля.

На наш взгляд, в Воронежском государственном университете все бизнес-единицы относятся к одному уровню, так как подчиняются непосредственно руководству вуза, имеют одного руководителя и т.д., т.е. отвечают тем принципам бизнес-единиц, которые обозначены выше.

Например, к бизнес-единицам университета относятся факультеты: юридический, экономический, РГФ, филологический, фармацевтический, журналистики и т.д.; филиалы университета (Верхнемамонский, Старооскольский, Калачеевский, Бутурлиновский и т.д.); аспирантура; УМЦ; УКЦ (Лиски, Борисоглебск и т.д.); типография; библиотека; автопарк и т.д.

Ввиду наличия нескольких центров прибыли (факультетов) и многочисленных центров затрат (кафедр и подразделений НИЧ) в вузе, по нашему мнению, необходим высокий уровень управленческого учета. Как показывают исследования, зачастую в учебном заведении суммы, поступившие на оплату обучения, делятся на централизованные внебюджетные средства и внебюджетные средства образовательных подразделений. В этом случае нужно вести бухгалтерский управленческий учет, принимая во внимание такое разделение.

Другой важный участок организации управленческого учета — обеспечение руководства необходимой информацией, в том числе различными прогнозами. Для этого необходимо располагать данными по структуре расходной и доходной части бюджета. Это позволит давать, например, прогнозы о том, что “если вместо 30 студентов определенной специальности будет принято 40 студентов, плата за электроэнергию возрастет на 15 процентов”.