

УДК 378.1(043)

ЭКОНОМИЧЕСКАЯ СУЩНОСТЬ ПОНЯТИЯ «ВНЕБЮДЖЕТНАЯ ДЕЯТЕЛЬНОСТЬ» ГОСУДАРСТВЕННОГО ВЫСШЕГО УЧЕБНОГО ЗАВЕДЕНИЯ

И.А. ПОЗДНЯКОВА

(Полоцкий государственный университет)

Определено значение поступления средств от осуществления внебюджетной деятельности как одного из источников финансирования государственного вуза. Проведено исследование нормативных правовых актов Республики Беларусь и Российской Федерации по организации внебюджетной деятельности, которое выявило существующие в них различия и позволило предложить наиболее приемлемое определение категории «внебюджетная деятельность высшего учебного заведения».

С переходом к рыночной экономике все большее значение стала приобретать точка зрения, что вузы сами должны зарабатывать средства для финансового обеспечения своей деятельности. Бюджетное финансирование высших учебных заведений, как и системы образования в целом, не в полном объеме покрывает расходы, необходимые для осуществления учебного процесса. Не выделяется установленный в Законе «Об образовании в Республике Беларусь» объем бюджетного финансирования на содержание и развитие национальной системы образования в размере не менее 10 % от валового внутреннего продукта [1, с. 16]. Фактические расходы на образование, по данным Министерства статистики и анализа Республики Беларусь за 1999 - 2003 гг., составили лишь от 6,1 до 6,6 %, от валового внутреннего продукта [2, с. 41, 51]. Отсюда у вузов возникает острая необходимость привлечения дополнительных финансовых ресурсов, что может осуществляться за счет организации внебюджетной деятельности.

Кроме того, вузам практически не выделяются бюджетные средства на финансирование капитальных расходов (приобретение оборудования, капитальный ремонт и др.), следовательно, расширять и обновлять свою материально-техническую базу они могут только за счет внебюджетных источников.

Необходимо отметить, что укреплению материально-технической базы способствует установление ряда льгот по налогообложению, в результате которых высвободившиеся средства направляются на капитальное строительство, ремонт, реконструкцию зданий и сооружений, приобретение материальных ценностей для учебного и научного процессов и др. (например, освобождение учебных учреждений от уплаты налога на прибыль позволяет начисленную сумму налога не перечислять в бюджет, а расходовать на указанные цели). Таким образом государство оказывает косвенное финансирование расходов через систему льготного налогообложения бюджетных учреждений.

В нормативных правовых актах Республики Беларусь законодатель не дает четкое определение понятия «внебюджетная деятельность», поскольку чаще используются понятия «предпринимательская деятельность» и «приносящая доходы деятельность». При этом, как правило, данные понятия либо отождествляются, либо им не даются четкие определения. По нашему мнению, необходимо ввести в научный оборот понятия «внебюджетной деятельности» бюджетного учреждения, в частности высшего учебного заведения как объекта бухгалтерского учета и отчетности.

В результате проведенного исследования проанализированы различные точки зрения на указанные экономические категории и выяснено, что в нормативной, методической и энциклопедической литературе наиболее часто встречается понятие «внебюджетные средства», которое отождествляется с понятием «средства, полученные от внебюджетной деятельности». Считаю целесообразным рассмотреть категорию «внебюджетные средства» для определения содержания понятия «внебюджетная деятельность».

Так, в Большой Советской Энциклопедии дается следующее определение: «Внебюджетные средства в СССР, доходы бюджетных учреждений, расходуемые ими помимо ассигнований из бюджета...» [3, с. 153]. Аналогичное определение дано внебюджетным средствам в действовавшем на территории СССР Положении о внебюджетных средствах учреждений, состоящих на государственном бюджете СССР [4].

В работе В.Г. Злотогорова «Экономка: энциклопедический словарь» сказано, что внебюджетные средства - это «средства, находящиеся в распоряжении бюджетных учреждений и организаций, кроме выделенных им из бюджета. Образуются они за счет некоторых доходов, не включенных в бюджет, и расходуются по отдельной смете сверх бюджетных ассигнований» [5, с. 523].

Все вышеуказанные определения не учитывают денежные поступления, которые не являются полученными из государственного бюджета, но считаются приравненными к бюджетному финансированию. Это - плата за проживание в общежитии, плата за санаторные путевки, плата за питание в детских дошкольных учреждениях, школах-садах и др. [6]. Получаемые при этом средства не являются выделенными из бюджета, но, по нашему мнению, они не являются и внебюджетными средствами по следующим причинам:

- 1) поступление указанных средств планируется в смете расходов организаций, финансируемых из бюджета, как прочие источники, приравненные к бюджетному финансированию [6];
- 2) фактическое их исполнение отражается в Отчете об исполнении сметы расходов организаций, финансируемых из бюджета [7, с. 28], который составляется по деятельности, финансируемой из бюджета;

- 3) полученные денежные средства зачисляются на текущий счет по бюджету;
- 4) данные виды поступлений либо восстанавливаются в бюджет, либо расходуются на цели, предусмотренные в смете расходов по бюджету.

Другой пример финансовых ресурсов, не полученных из бюджета, но и не относящихся, по нашему мнению, к внебюджетным средствам, - это средства, полученные от реализации неиспользуемых материальных ценностей, приобретенных за счет бюджетных средств. В учете они относятся на восстановление бюджетного финансирования и по вышеуказанным причинам также не могут относиться к категории «внебюджетные средства».

В Большом экономическом словаре (под редакцией А.Н. Азриляна) и некоторых других изданиях понятие «внебюджетные средства» определено как «денежные средства государства, имеющие целевое назначение и не включенные в государственный бюджет» [8, с. 958]. Однако данное определение относится к внебюджетным фондам и не подходит для определения внебюджетных средств бюджетных учреждений, так как владельцем средств в данном случае является государство, а не учреждение.

В Законе «Об образовании в Республике Беларусь» не используется понятие «внебюджетные средства». Так, в статье 53 отмечено, что государственные образовательные учреждения финансируются из бюджета, но могут привлекаться и другие источники: «Дополнительное финансирование может осуществляться за счет иных средств, выделяемых базовыми шефствующими предприятиями, попечительскими советами, спонсорами. Иными средствами государственных учреждений образования являются полученные в соответствии с законодательством доходы от платных образовательных услуг, производственной и научной деятельности, гуманитарная помощь, имущество и денежные средства, полученные от благотворителей и меценатов, а также из иных источников, не запрещенных законодательством Республики Беларусь» [1, с. 16].

Использование в законодательном акте таких терминов, как «дополнительное финансирование» и «иные средства», содержание которых может быть истолковано неоднозначно, по нашему мнению, недопустимо.

Исходя из проведенного выше исследования, можно предположить, что обозначенные понятия являются категориями «внебюджетное финансирование» и «внебюджетные средства».

На момент принятия Закона «Об образовании в Республике Беларусь» в 1991 году высшие образовательные учреждения только начинали развивать внебюджетную деятельность, основным, и нередко единственным источником финансирования были средства бюджета, поэтому аспекты организации деятельности, не финансируемой из бюджета, не были в нем отражены. В настоящее время с возрастанием роли внебюджетных средств в финансовом обеспечении образовательных учреждений считаем необходимым отразить в Законе Республики Беларусь «Об образовании в Республике Беларусь» статьи, связанные с организацией внебюджетной деятельности образовательных учреждений, в частности высших учебных заведений.

В современном российском законодательстве также не содержится четкого определения понятия «внебюджетные средства». Чаще всего применяется толкование, что это «средства, полученные от предпринимательской и иной приносящей доход деятельности» [10, 11].

Так, согласно Инструкции о порядке открытия и ведения территориальными органами федерального казначейства Министерства финансов Российской Федерации лицевого счета для учета операций со средствами, полученными от предпринимательской и иной приносящей доход деятельности, получателей средств федерального бюджета, финансируемых на основании смет доходов и расходов, утвержденной Приказом Министерства финансов Российской Федерации от 21 июня 2001 года № 46н «Средства, полученные от предпринимательской и иной приносящей доход деятельности, - средства, полученные клиентами из внебюджетных источников... (далее - внебюджетные средства)» [10, с. 13]. В данном определении термин «внебюджетные средства», кроме как «средства, полученные от предпринимательской и иной приносящей доход деятельности», еще объясняется как «средства, полученные клиентами из внебюджетных источников».

Состав внебюджетных источников определен в Инструкции по бухгалтерскому учету в бюджетных учреждениях [12]:

- 1) целевые средства и безвозмездные поступления, в том числе средства, поступающие от родителей за содержание детей в детских дошкольных учреждениях, за содержание детей в детских музыкальных школах, за питание детей в интернатах при школах; поступление средств от реализации материальных ценностей, приобретенных за счет бюджетных средств и др.;
- 2) средства, полученные от предпринимательской деятельности, а также от другой деятельности, приносящей доход;
- 3) средства, поступившие во временное распоряжение учреждения;
- 4) средства, полученные от государственных внебюджетных фондов;
- 5) средства в иностранной валюте, полученные за счет внебюджетных источников: поступление валюты за выполняемые работы и услуги, суммы авансов от заказчиков, безвозмездное поступление, суммы положительной курсовой разницы по остатку на валютном счете и др.

Необходимо отметить, что выделение средств в иностранной валюте как отдельного внебюджетного источника нецелесообразно, так как средства в иностранной валюте не являются самостоятельным источником средств и, следовательно, их следует рассматривать только как способ осуществления расчетов. Однако при организации бухгалтерского учета данное выделение должно присутствовать.

Таким образом, изучение нормативных правовых актов Российской Федерации позволило установить, что в них, как и в белорусском законодательстве, нет четкого определения понятия «внебюджетные средства», и отметить различия в содержании данной экономической категории для организации учета и отчетности в этих странах.

Так, в Республике Беларусь, по нашему мнению, в состав внебюджетных средств не должны включаться средства, поступающие от родителей за содержание детей в детских дошкольных учреждениях, за обучение детей в детских музыкальных школах, за питание детей в интернатах при школах; поступления средств от реализации материальных ценностей, приобретенных за счет бюджетных средств (т.е. средства, приравненные к бюджетному финансированию), которые согласно российскому законодательству включаются в категорию «внебюджетные средства». Следовательно, при выработке определения «внебюджетная деятельность» для высшего учебного заведения Республики Беларусь необходимо исключить из источников ее финансирования средства, приравненные к бюджетному финансированию.

Как указано выше, применительно к бюджетным учреждениям наряду с категорией «внебюджетная деятельность» часто употребляется другой, связанный с данным понятием термин: «предпринимательская деятельность». По нашему мнению, эти категории неравнозначны, так как предпринимательская деятельность является частью внебюджетной, что доказывается следующими положениями нормативных правовых актов.

Общее определение предпринимательской деятельности раскрыто в Гражданском кодексе Республики Беларусь (ст. 1): «Предпринимательская деятельность - это самостоятельная деятельность юридических и физических лиц, осуществляемая ими в гражданском обороте от своего имени, на свой риск и под свою имущественную ответственность и направленная на систематическое получение прибыли от пользования имуществом, продажи вещей, произведенных, переработанных или приобретенных указанными лицами для продажи, а также от выполнения работ или оказания услуг, если эти работы или услуги предназначаются для реализации другим лицам и не используются для собственного потребления» [13]. Аналогичное определение дано в энциклопедическом словаре В.Г. Злогогорова [5, с. 407].

Значит, согласно законодательству, основными условиями (признаками) для отнесения деятельности к предпринимательской являются:

- самостоятельность осуществления;
- риск и имущественная ответственность;
- систематическое получение прибыли;
- выполнение работ, оказание услуг не для собственного потребления.

Отдельного определения «предпринимательской деятельности бюджетного учреждения» в нормативных правовых актах Республики Беларусь не предусмотрено. Однако данный термин часто используется, например, в инструкциях и положениях о порядке использования сумм, высвободившихся в связи с освобождением учебных учреждений, финансируемых из республиканского и местных бюджетов, от уплаты налога на прибыль в части дополнительных средств (от предпринимательской деятельности), в которых не содержатся пояснения, какие виды деятельности относятся к данной категории.

Российское законодательство четко определяет предпринимательскую деятельность бюджетного учреждения (в частности и образовательного) как одну из составляющих внебюджетной деятельности. Согласно Инструкции по бухгалтерскому учету, в бюджетных учреждениях (как было указано выше) к средствам, полученным за счет внебюджетных источников, наряду с целевыми средствами и безвозмездными поступлениями, средствами, полученными от государственных внебюджетных фондов, поступившими во временное распоряжение учреждения, выделяют средства, полученные от предпринимательской деятельности [12]. Из чего следует, что предпринимательская деятельность входит в состав внебюджетной.

В другом нормативном документе, Законе Российской Федерации «Об образовании», разграничены предпринимательская деятельность образовательного учреждения (ст. 47) и платные дополнительные образовательные услуги образовательных учреждений (ст. 45). Согласно статье 45, платные образовательные услуги в Российской Федерации не являются предпринимательской деятельностью, так как весь получаемый доход от их оказания за вычетом доли учредителя реинвестируется в учреждение по его усмотрению [14]. При этом реинвестированием считаются все расходы, производимые учреждением, за исключением расходов, связанных с социальным обеспечением сотрудников и расходов, осуществляемых сверх установленных законодательством норм [15, с. 52].

В соответствии со статьей 47 Закона «Об образовании в Российской Федерации»: «Образовательное учреждение вправе вести предпринимательскую деятельность, предусмотренную его уставом. К предпринимательской деятельности образовательного учреждения относятся:

- реализация и сдача в аренду основных фондов и имущества образовательного учреждения;
- торговля покупными товарами, оборудованием;

- оказание посреднических услуг;
- долевое участие в деятельности других предприятий (в том числе образовательных) и организаций;
- приобретение акций, облигаций, иных ценных бумаг и получение доходов (дивидендов, процентов) по ним;
- ведение приносящих доход иных внереализационных операций, непосредственно не связанных с собственным производством предусмотренных уставом продукции, работ, услуг и их реализацией.

Деятельность образовательного учреждения по реализации предусмотренных уставом образовательного учреждения производимой продукции, работ и услуг относится к предпринимательской лишь в той части, в которой получаемый от этой деятельности доход не реинвестируется непосредственно в данное образовательное учреждение и (или) на непосредственные нужды обеспечения, развития и совершенствования образовательного процесса (в том числе на заработную плату) в данном образовательном учреждении» [14].

Итак, согласно российскому законодательству, отличие предпринимательской деятельности от внебюджетной заключается в том, что доход от осуществления первой предполагает получение прибыли. Следовательно, законодательство Российской Федерации не поощряет получение прибыли от предоставления платного образования, поэтому многие российские авторы считают, что платные образовательные услуги не относятся к предпринимательской деятельности, если полученный доход полностью реинвестируется в учреждение [16, 17, с. 348].

В отличие от Российской Федерации, в практике бюджетного учета в Республике Беларусь законодательно разрешено формирование прибыли от оказания платных образовательных услуг [18], следовательно, данную деятельность можно отнести к предпринимательской, так как она отвечает всем условиям, отраженным в статье 1 Гражданского кодекса Беларуси.

Таким образом, предпринимательской деятельностью государственного высшего учебного заведения будет часть внебюджетной деятельности, которая связана с самостоятельностью, ответственностью, инициативой, риском, систематическим получением прибыли от пользования имуществом, продажи продукции, выполнения работ или оказания услуг. К такой деятельности в Республике Беларусь относится: оказание платных образовательных услуг; выполнение хозяйственных научно-исследовательских работ; производство продукции (работ, услуг) структурными подразделениями; сдача имущества в аренду и др. К средствам, полученным от предпринимательской деятельности, не относятся средства, поступившие во временное пользование, от спонсоров, меценатов, от хранения денежных средств на счетах в банке и др.

В настоящее время при регламентации организации внебюджетной деятельности бюджетных учреждений законодатель широко использует термин «приносящая доходы деятельность» [9, 13, 19]. Так, в пункте 2 статьи 279 Гражданского кодекса Республики Беларусь установлено, «что если в соответствии с учредительными документами учреждению предоставлено право осуществлять приносящую доходы деятельность, то полученные от такой деятельности доходы и приобретенное за счет их имущество поступают в самостоятельное распоряжение учреждения...» [13]. Однако понятие и состав «приносящей доходы деятельности» в Гражданском кодексе Республики Беларусь не определено.

В Инструкции 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 г. № 152, сказано, что средства, получаемые от приносящей доходы деятельности организаций, являются внебюджетными средствами [9, с. 57]. Что позволяет в данном случае говорить о тождественности понятий «приносящая доходы деятельность» и «внебюджетная деятельность». В пункте 35 этой же Инструкции сообщается, что «Отчетность об исполнении сметы доходов и расходов по внебюджетным средствам составляется в соответствии с Положением о бухгалтерских отчетах организаций, финансируемых из бюджета, утвержденным Постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 30 января 2002 г. № 13» [9, с. 60]. Обратившись к указанному Положению, узнаем, что «Форму 4 «Отчет об исполнении сметы доходов и расходов по внебюджетным средствам» составляют бюджетные организации в разрезе видов доходов, получаемых от предпринимательской деятельности» [20, с. 35]. Выше нами было определено, что предпринимательская деятельность является частью внебюджетной, из чего следует, что нормативные правовые акты позволяют неоднозначное трактование понятий «внебюджетная деятельность» и «предпринимательская деятельность», что является недопустимым.

Таким образом, проведенное исследование позволило выявить ряд недостатков, свойственных существующим определениям понятий «внебюджетная деятельность», «предпринимательская деятельность» и «приносящая доходы деятельность» бюджетных учреждений (в частности и высших образовательных), и предложить следующее определение внебюджетной деятельности.

Внебюджетная деятельность бюджетного учреждения - это любая финансово-хозяйственная деятельность бюджетного учреждения, источником финансирования которой не являются средства государственного бюджета и средства, приравненные к бюджетному финансированию.

Средствами, приравненными к бюджетному финансированию, являются средства, поступающие от родителей за содержание детей в детских дошкольных учреждениях, за обучение детей в детских му-

зыкальных школах, за питание детей в интернатах при школах; плата за санаторные путевки; поступления средств от реализации материальных ценностей, приобретенных за счет бюджетных средств; другие средства, относящиеся на восстановление кассовых расходов по бюджету.

К внебюджетной деятельности в вузах относятся: подготовка студентов на платной основе; организация курсов и семинаров; выполнение хоздоговорных научно-исследовательских работ; сдача имущества в аренду; производство продукции (работ, услуг) структурными подразделениями; деятельность, осуществляемая за счет попечительских и благотворительных взносов, пожертвований и др.

ЛИТЕРАТУРА

1. Об образовании в Республике Беларусь; Закон Республики Беларусь от 29.10.1991 № 1202-XI1 (в редакции Закона от 19.03.2002 г. № 95-3) // Дадатак да Настаўііцкай газеты. - 2002. - 4 красавца. - С. 1 - 16.
2. Статистическое приложение // Экономика Беларуси: тенденции, оценки, прогнозы. - 2004. - 1 кв - С. 40-55.
3. Большая Советская Энциклопедия: В 30 т. / Гл. ред. А.М. Прохоров. - 3-е изд. - М: Советская энциклопедия. - 1971. - Т. 5. - 640 с.
4. О внебюджетных средствах учреждений, состоящих на государственном бюджете СССР: Постановление Совета Министров СССР от 26.06.1980 г. № 527 // СП СССР. - 1980. - № 20. - Ст. 117.
5. Злотогоров В.Г. Экономика: Энциклопедический словарь. - Мн.: Интерпрессервис; Книжный Дом. - 2003.-720 с.
6. Об утверждении бланков смет организаций, финансируемых из бюджета: Постановление Министерства финансов Республики Беларусь от 12.04.2002 г. № 59 // Национальный реестр правовых актов Республики Беларусь. - 2002. - № 51, 8/8042.
7. О внесении изменений и дополнений в Положение о бухгалтерских отчетах учреждений и организаций, состоящих на бюджете: Постановление Министерства финансов Республики Беларусь от 30.01.2002 г. № 13 (приложения) // Главный бухгалтер. Бюджетные организации. - 2002. - № 2. - С 19-35.
8. Большой экономический словарь / Под ред. А.Н. Азрилияна. - 4-е изд. - М.: Институт новой экономики. - 1999.-1248 с.
9. Инструкция о порядке планирования, учета и использования средств, получаемых организациями, финансируемыми из бюджета, от приносящей доходы деятельности: утв. Постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 12.11.2002 г. № 152 // Национальный реестр правовых актов Республики Беларусь. - 2003. - № 19, 8/9080.
10. Инструкция о порядке открытия и ведения территориальными органами федерального казначейства Министерства финансов Российской Федерации лицевых счетов для учета операций со средствами, полученными от предпринимательской и иной приносящей доход деятельности, получателей средств федерального бюджета, финансируемых на основании смет доходов и расходов // Бюджетные организации. Экономика и учет. - 2003. — № 2. - С. 12 - 23.
11. Бюджетный кодекс Российской Федерации. - М.: Омега- Л, 2003. - 176 с.
12. Инструкция по бухгалтерскому учету в бюджетных учреждениях. - М.: Приор, 2001. - 208 с.
13. Гражданский кодекс Республики Беларусь от 7.12.1998 г. № 218-3 // Ведомости Национального собрания Республики Беларусь. - 1999. - № 7 - 9. - Ст. 101.
14. Об образовании: Закон Российской Федерации. - М.: Приор, 2002. - 48 с.
15. К вопросу о предпринимательской деятельности бюджетных учреждений образования и культуры // Бюджетные организации. Экономика и учет. - 2003. - № 6. - С 50 - 52.
16. Маркина Е.В. Перспективы развития учета предпринимательской и иной приносящей доход деятельности бюджетных учреждений // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях. - 2002. - № 1.
17. Васильев Ю.С., Глухов В.В., Федоров М.П. Экономика и организация управления вузом / Под ред. В.В. Глухова. - СПб.: Лань, 2001. - 544 с.
18. Положение о порядке формирования цен на платные услуги в государственных учреждениях образования: Постановление Министерства экономики и Министерства образования Республики Беларусь от 01.11.2002 г. № 242/48 // Главный бухгалтер. Бюджетные организации. - 2002. - № 4. - С 3-5.
19. Правила учета доходов, полученных учреждениями от осуществления приносящей доходы деятельности, и приобретенного за их счет имущества: Постановление Министерства финансов Республики Беларусь от 29.12.2000 г. № 133 // Национальный реестр правовых актов Республики Беларусь. - 2001 - № 16,8/4742.
20. О внесении изменений и дополнений в Положение о бухгалтерских отчетах учреждений и организаций, состоящих на бюджете: Постановление Министерства финансов Республики Беларусь от 30.01.2002 г. № 1 з (без приложений) // Главный бухгалтер. Бюджетные организации. - 2002. - № 1. - С. 24 - 37.