

УДК 657.1:378.1(043)

## ОТЧЕТ О ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТАХ ОТ ВНЕБЮДЖЕТНОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ВУЗА КАК ИСТОЧНИК ИНФОРМАЦИИ ДЛЯ АНАЛИЗА

И.А. ПОЗДНЯКОВА

(Полоцкий государственный университет)

*Основным источником информации для проведения анализа финансового результата является бухгалтерская (финансовая) отчетность. Существующие формы бухгалтерской отчетности, применяемые в бюджетных организациях, не позволяют увидеть общий финансовый результат от внебюджетной деятельности в одной форме. В статье рассмотрены недостатки действующих форм отчетности и предложена новая форма «Отчет о финансовых результатах от внебюджетной деятельности бюджетной организации» для высшего учебного заведения.*

В настоящее время отчетность бюджетных организаций ориентирована прежде всего на контроль за деятельностью организаций со стороны органов государственной власти. По-нашему мнению, наравне с этим одной из главных задач представления отчетности, содержащей информацию о внебюджетных показателях, должна быть оценка финансово-хозяйственной деятельности бюджетной организации в этом направлении.

Формы отчетности бюджетных организаций, порядок их составления и представления определены в Положении о бухгалтерских отчетах организаций, финансируемых из бюджета, утвержденном Приказом Министерства финансов Республики Беларусь от 18 января 1999 г. № 6 (в Редакции постановления Министерства финансов Республики Беларусь от 30 января 2002 г. № 13) [1]. Согласно Приказу бюджетные организации представляют годовую финансовую отчетность в следующем объеме:

- 1) баланс исполнения сметы расходов;
- 2) отчеты об исполнении смет (расходов учреждений, расходов на капитальное строительство, доходов и расходов по внебюджетным средствам);
- 3) отчеты о выполнении показателей (плана по сети, штатам, контингентам, объема по научно-исследовательским работам);
- 4) отчеты о движении основных средств, материальных ценностей, о недостачах и хищениях денежных средств и материальных ценностей;
- 5) пояснительная записка.

Источниками информации для анализа финансовых результатов деятельности коммерческой организации в Республике Беларусь являются: Отчет о прибылях и убытках (форма 2), данные бухгалтерского учета по счетам раздела VIII «Финансовые результаты» Типового плана счетов бухгалтерского учета, плановые данные. Таким образом, основные данные для анализа представлены в одной отчетной форме.

Для получения информации об общем финансовом результате бюджетной организации необходимо изучить:

- Отчет об исполнении сметы доходов и расходов по внебюджетным средствам (форма 4) - в части финансового результата, полученного от всех видов внебюджетной деятельности, кроме научно-исследовательской;
- Отчет о выполнении объема по научно-исследовательским работам (форма 4-н) - о финансовом результате, полученном от осуществления научно-исследовательской деятельности.

Указанные отчеты имеют различный состав разделов и показателей, что усложняет организацию их анализа (табл. 1).

Таблица 1

**Сравнительная характеристика состава разделов Отчета об исполнении сметы доходов и расходов по внебюджетным средствам и Отчета о выполнении объема по научно-исследовательским работам**

Отчет об исполнении сметы доходов и расходов по внебюджетным средствам (форма 4) [1]	Отчет о выполнении объема по научно-исследовательским работам (форма 4-н) [1]
I. Доходы	I. Денежные средства
II. Расходы	II. Расходы
III. Налоги и отчисления	III. Выполнение работ
IV. Начислено фондов	IV. Выполнение плана по штатам
V. Расходовано фондов	

Например, данные о превышении доходов над расходами по научно-исследовательской деятельности содержатся в разделе III «Выполнение работ» формы 4-н, по остальным видам внебюджетной деятельности - после раздела III «Налоги и отчисления» формы 4.

Следовательно, существующий порядок формирования отчетности бюджетных организаций не позволяет увидеть общий финансовый результат (превышение доходов над расходами), полученный от осуществления всей внебюджетной деятельности организации в одной форме.

Кроме размера финансового результата (превышения доходов над расходами), из указанных форм отчетности можно получить информацию об объеме поступивших доходов, составе и размере расходов, распределении превышения доходов над расходами и его расходовании, движении внебюджетных денежных средств.

По нашему мнению, существующие формы 4 и 4-н являются удобными для осуществления контрольных функций, но недостаточно информативны для проведения финансового анализа. Показатели Отчета об исполнении сметы доходов и расходов по внебюджетным средствам тесно увязаны с показателями Сметы доходов и расходов внебюджетных средств организаций, финансируемых из бюджета. Поэтому при анализе основное внимание уделяется соответствию фактических показателей плановым и причинам их отклонения.

Таким образом, информация, представленная в форме 4, ориентирована только на требования контролирующих органов и собственника в лице вышестоящих министерств и ведомств, хотя круг внешних пользователей информации намного шире (инвесторы, партнеры и др.).

Кроме того, протекание интеграционных процессов в мировой экономике требует унификации учета и отчетности в Республике Беларусь, их соответствия международным стандартам. Это относится и к отчетности, предоставляемой бюджетными организациями. В соответствии с Государственной программой перехода на международные стандарты бухгалтерского учета в Республике Беларусь одной из задач реформы является обеспечение увязки реформы бухгалтерского учета в Республике Беларусь с основными тенденциями гармонизации стандартов на международном уровне [2].

В области бюджетного учета на данный момент действуют два нормативных документа, рекомендованных международными организациями:

- Международные стандарты финансовой отчетности для общественного сектора, разработанные Комитетом по проблемам общественного сектора при Международной федерации бухгалтеров [3];
- Руководство по статистике государственных финансов, утвержденное Международным валютным фондом [4].

Статистика государственных финансов в большей степени исследует проблемы бюджетного учета на общегосударственном уровне. В ней приводится описание специализированной системы макроэкономической статистики, разработанной для содействия проведению налогово-бюджетного анализа [4, с. 1]. Для целей нашего исследования наибольший интерес представляют Международные стандарты финансовой отчетности для общественного сектора, которые распространяются на все общественные организации [3, с. 14].

Международный стандарт финансовой отчетности для общественного сектора МСФООС 1 «Представление финансовой отчетности» устанавливает в п. 19, что полный набор финансовых отчетов включает следующие компоненты:

- отчет о финансовом положении;
- отчет о результатах финансовой деятельности;
- отчет об изменениях чистых активов/капитала;
- отчет о потоках денежных средств;
- учетная политика и пояснительные записки к финансовым отчетам [3, с. 27].

Выделим основные, по нашему мнению, несоответствия, присущие отчетности бюджетных организаций Беларуси в контексте требований, предъявляемых Международными стандартами финансовой отчетности для общественного сектора:

- для составления отчетности согласно Международным стандартам в учетной политике должно предусматриваться использование метода начисления, в то время как в учете белорусских бюджетных организаций рекомендуется использование кассового метода;

- в бухгалтерском балансе белорусской бюджетной организации нематериальные активы не выделены отдельной строкой, так как учитываются в составе основных средств, также в балансе отсутствуют сведения о резервах, выпущенном капитале и др. пассивах, так как они не формируются;

- предусматриваемые Международными стандартами Отчет о результатах финансовой деятельности и Отчет о потоках денежных средств в бюджетных организациях Республики Беларусь сведены в

одну форму «Отчет об исполнении сметы доходов и расходов по внебюджетной деятельности», в которой в графе 7 «Фактически исполнено», по сути, представлены данные Отчета о результатах финансовой деятельности, а в графе «Исполнено по текущему счету в банке» - Отчета о потоках денежных средств;

- аналога Отчету об изменениях чистых активов/капитала в белорусском законодательстве для бюджетных организаций не существует;

- согласно Отчету о результатах финансовой деятельности в составе расходов отражается статья амортизация. Как отмечено, в Республике Беларусь аналогом данного отчета для бюджетных организаций являются: Отчет об исполнении сметы доходов и расходов по внебюджетной деятельности; Отчет о выполнении объема по научно-исследовательским работам, в которых указанная статья не используется.

В современной экономической ситуации высшие учебные заведения активно занимаются выполнением работ, оказанием услуг на договорной основе, развивают экономические отношения с предприятиями и организациями как внутри республики, так и за ее пределами. Это расширяет количество внешних пользователей информации, содержащейся в финансовой отчетности. Недостатком существующей отчетности является сложность ее оценки для определения эффективности внебюджетной деятельности бюджетной организации не контролирующими субъектами.

Проблема адаптации финансовой отчетности бюджетных учреждений к современным рыночным условиям, унификация ее показателей для того, чтобы они были понятными внешним пользователям, недостаточно раскрыта в научных исследованиях. Поэтому вопросы совершенствования отчетности бюджетных учреждений в настоящее время являются особенно актуальными.

На основании вышеизложенного, а также в соответствии со статьей 13 Закона Республики Беларусь «О бухгалтерском учете и отчетности», констатирующей, что бухгалтерская отчетность должна давать достоверное и полное представление об имущественном и финансовом положении организации, а также о финансовых результатах ее деятельности [5], предлагаем в состав квартальной и годовой отчетности дополнительно ввести Отчет о финансовых результатах от внебюджетной деятельности бюджетной организации, который будет отражать необходимую информацию об общем финансовом результате, полученном бюджетной организацией с нарастающим итогом с начала года.

Практика составления дополнительного отчета о результатах финансовой деятельности существует в Украине, где в состав годовой отчетности, кроме форм № 4-1д «Отчет о поступлении и использовании средств, полученных как плата за услуги, оказываемые бюджетными учреждениями», № 4-2д «Отчет о поступлении и использовании средств, полученных из других источников собственных поступлений бюджетных учреждений», № 4-3д «Отчет о поступлении и использовании других поступлений специального фонда», включена форма № 9 «Отчет о результатах финансовой деятельности». В отчете формы № 9 отражаются доходы и расходы, а также операции, в результате которых эти доходы (расходы) увеличиваются или уменьшаются [6, с. 262].

Согласно Международному стандарту финансовой отчетности для общественного сектора МСФФОС 1 «Представление финансовой отчетности» отчет о результатах финансовой деятельности как минимум должен включать статьи:

- валовой доход от операционной деятельности;
- прибыль или убыток от операционной деятельности;
- затраты по финансированию;
- долю чистых прибылей и убытков ассоциированных субъектов и совместной деятельности, учитываемых по методу участия;
- прибыль или убыток от обычной деятельности;
- чрезвычайные статьи;
- долю меньшинства чистой прибыли или убытка;
- чистую прибыль или убыток за период [3, с. 49].

При этом отчет о результатах финансовой деятельности может называться отчетом о валовых доходах и расходах, отчетом о валовых доходах, операционным отчетом, или отчетом о прибылях и убытках [3, с. 28]. Применительно к разрабатываемому отчету наиболее точным названием будет следующее: Отчет о финансовых результатах от внебюджетной деятельности бюджетной организации.

В предлагаемой нами форме Отчета о финансовых результатах от внебюджетной деятельности бюджетной организации считаем необходимым отражать показатели по направлениям внебюджетной деятельности за отчетный период и аналогичный период прошлого года. При этом общий финансовый результат складывается из финансовых результатов от основной, операционной и внеоперационной внебюджетной деятельности. В формировании финансового результата непосредственно участвуют до-

ходы и расходы, которые предлагается отражать по каждому направлению отдельной суммой в соответствии с инструкциями по бухгалтерскому учету «Доходы организации» и «Расходы организации» [7, 8].

При отражении доходов от основной деятельности целесообразно использовать показатель «доходы-нетто», т.е. чистые доходы (выручка за минусом налогов и платежей, уплачиваемых из выручки). Это связано с тем, что размер платежей из выручки ежегодно изменяется, а деятельность, связанная с предоставлением платных образовательных услуг, в настоящее время налогом не облагается. Поэтому использование показателя «доходы-нетто» позволит обеспечить сопоставимость данных отчетного и прошлого года. Аналогичные требования определены в Инструкции по бухгалтерскому учету «Доходы организации» [7, с. 110].

Согласно Международному стандарту финансовой отчетности для общественного сектора МСФООС 1 необходимо представить или в самом отчете о результатах финансовой деятельности, или в пояснительной записке к нему анализ расходов, используя классификацию, основанную либо на характере расходов, либо их функциональном назначении [3, с. 50]. Так как все расходы по характеру затрат в соответствии с Экономической (предметной) классификацией расходов бюджетов Республики Беларусь представлены в отчетах 4 и 4-н, использование этого признака в новом (дополнительном) отчете не целесообразно. Поэтому расходы предлагаем классифицировать по функциональному назначению (направлению). Для высших учебных заведений можно предложить следующие направления основной деятельности:

- платные образовательные услуги - подготовка специалистов с высшим специальным образованием, бакалавров, магистров, научных кадров высшей квалификации, переподготовка и повышение квалификации специалистов, обучение на подготовительных отделениях и др.;
- научно-исследовательскую деятельность - выполнение научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ по договорам с заказчиками, оказание услуг научного характера (консультирование, экспертиза, патентные работы, рецензирование и др.) по договорам с заказчиками и др.;
- прочая основная деятельность - учебно-производственной деятельности, предоставление услуг библиотек, транспорта, спортивных сооружений, вычислительной техники, оргтехники и др.

Для обеспечения сопоставимости по этим же направлениям внебюджетной деятельности необходимо отражать доходы и финансовый результат.

Итак, показатели предлагаемого Отчета о финансовых результатах от внебюджетной деятельности бюджетных организаций формируются на основании данных Отчета об исполнении сметы доходов и расходов по внебюджетным средствам (форма 4), Отчета о выполнении объема по научно-исследовательским работам (форма 4-н) и данных бухгалтерского учета за отчетный год и предыдущий год следующим образом (табл. 2).

Таблица 2

**Механизм формирования показателей  
Отчета о финансовых результатах внебюджетной деятельности бюджетной организации**

Показатели	Код строк предлагаемого отчета	Расчет на основании данных существующих форм отчетности
<b>Для всех видов внебюджетной деятельности, кроме научно-исследовательской деятельности</b>		
Доходы-нетто	011,013, 040 и 070	стр. 002 гр. 7 ф. 4 - стр. 055 гр. 7 ф. 4
Расходы	021,023, 050 и 080	стр. 052 гр. 7 ф. 4
Финансовый результат	030, 050, 060 и 090	стр. 056 гр. 7 ф. 4
<b>Для научно-исследовательской деятельности</b>		
Доходы-нетто	012	стр. 120 гр. 9 ф. 4-н + стр. 120 гр. 3 ф. 4-н
Расходы	022	стр. 120 гр. 10 ф. 4-н + стр. 120 гр. 4 ф. 4-н
Финансовый результат	032	стр. 150 гр. 10 ф. 4-н

Необходимо отметить, что в зависимости от источников финансирования, предусмотренных в Отчете о выполнении объема по научно-исследовательским работам, к внебюджетным относятся НИОКР, финансируемые: 1) по договорам с головными исполнителями заданий РНТП и отдельных проектов, финансируемых из бюджета; 2) за счет средств заказчика. При этом прибыль от выполнения работ по договорам с головными исполнителями заданий РНТП и отдельных проектов, финансируемых из бюджета, не формируется, поэтому в финансовом результате присутствует только один показатель - превышение доходов над расходами по работам, выполненным за счет средств заказчика.

**Отчет о финансовых результатах  
от внебюджетной деятельности бюджетной организации  
(высшего учебного заведения)**

за период с « \_\_\_ » \_\_\_\_\_ 200 г. по « \_\_\_ » \_\_\_\_\_ 200 г.

Организация \_\_\_\_\_

Полный адрес, телефон \_\_\_\_\_

Раздел \_\_\_\_\_

Глава \_\_\_\_\_

Подраздел \_\_\_\_\_

Параграф \_\_\_\_\_

Периодичность: годовая, на 1 апреля, 1 июля, 1 октября

Единица измерения \_\_\_\_\_

Наименование показателей	Код строки	За отчетный период	За аналогичный период прошлого года
<b>I. Основная деятельность</b>			
Доходы-нетто (выручка от реализации за минусом налогов и платежей, уплачиваемых из выручки) (стр. 011+ стр. 012 + стр. 013)	010		
<b>в том числе:</b>			
<i>от платного обучения</i>	011		
<i>от научно-исследовательской деятельности</i>	012		
<i>от прочей основной деятельности</i>	013		
Расходы, связанные с получением доходов (стр. 021 + стр. 022 + стр. 023)	020		
<b>в том числе:</b>			
<i>по платному обучению</i>	021		
<i>по научно-исследовательской деятельности</i>	022		
<i>по прочей основной деятельности</i>	023		
<b>Финансовый результат от основной деятельности (+, -)</b> (стр. 010 - стр. 020)	030		
<b>в том числе:</b>			
<i>от платного обучения (+, -)</i> (стр. 011 - стр. 021)	031		
<i>от научно-исследовательской деятельности (+, -)</i> (стр. 012 - стр. 022)	032		
<i>от прочей основной деятельности (+, -)</i> (стр. 013 - стр. 023)	03.3		
<b>II. Операционная деятельность</b>			
<b>Операционные доходы</b>	040		
<b>Операционные расходы</b>	050		
<b>Финансовый результат от операционной деятельности (+, -)</b> (стр. 070 - стр. 080)	060		
<b>III. Внеоперационная деятельность</b>			
<b>Внеоперационные доходы</b>	070		
<b>Внеоперационные расходы, в том числе чрезвычайные</b>	080		
<b>Финансовый результат от внеоперационной деятельности (+, -)</b> (стр. 100 - стр. 110)	090		
<b>Общий финансовый результат за период (+, -)</b> (стр. 030 + стр. 060 + стр. 090)	100		

Предлагаемая форма Отчета о финансовых результатах от внебюджетной деятельности бюджетных организаций может использоваться не только в высших учебных заведениях, но и в других бюджетных организациях, при условии отражения по строкам 011 - 013, 021 - 023, 031 - 033 соответствующих профилю организации направлений основной внебюджетной деятельности. Если количество видов деятельности больше трех, то количество строк отражающих доходы, расходы, финансовые результаты от основной деятельности увеличится.

Таким образом, существующие отчеты о внебюджетной деятельности позволяют проанализировать плановые и фактические данные, предлагаемый отчет о финансовых результатах бюджетной организации позволяет проследить динамику доходов, расходов и финансовых результатов за два года.

#### ЛИТЕРАТУРА

1. 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 (без приложений) // Национальный реестр правовых актов Республики Беларусь. - 2002, - №26, 8/7777.
2. О государственной программе перехода на международные стандарты бухгалтерского учета в Республике Беларусь: Постановление Совета Министров Республики Беларусь от 4 мая 1998 г. № 694 // Национальная экономическая газета. - 1998. - № 22. - С. 3.
3. Международные стандарты финансовой отчетности для общественного сектора. - ICAR, 2001. --- 336 с.
4. Руководство по статистике государственных финансов 2001 года / Статистическое управление. - 2-е изд. - Мн., 2001.-230 с.
5. О внесении изменений и дополнений в Закон Республики Беларусь «О бухгалтерском учете и отчетности»: Закон Республики Беларусь от 25 июня 2001 г. № 42-3 // Национальный реестр правовых актов Республики Беларусь. - 2001. - № 63, 2/785.
6. Атамас П.Й. Основи обліку в бюджетних організаціях: Навчальний посібник. - К.: Центр навчальної літератури, 2003. - 284 с.
7. Инструкция по бухгалтерскому учету «Доходы организации»: Постановление Министерства финансов Республики Беларусь от 26.12.2003 г. № 181 // Национальный реестр правовых актов Республики Беларусь. - 2004. - № 9-10, 8/10451.
8. Инструкция по бухгалтерскому учету «Расходы организации»: Постановление Министерства финансов Республики Беларусь от 26.12.2003 г. № 182 // Национальный реестр правовых актов Республики Беларусь. - 2004. - № 9 - 10, 8/10452.