

БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ

УДК 657.22:371,22(043)

СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ МЕТОДИКИ УЧЕТА ОПЕРАЦИЙ ПО ПОСТУПЛЕНИЮ СРЕДСТВ ЗА ПЛАТНЫЕ ОБРАЗОВАТЕЛЬНЫЕ УСЛУГИ В ВУЗАХ

И.А. ПОЗДНЯКОВА (Полоцкий государственный университет)

В настоящее время нормативно-правовыми актами по бухгалтерскому учету в бюджетных учреждениях не регламентирован порядок отражения поступления платы за обучение, и сам вуз выбирает способ отражения полученной выручки. Рассмотрены недостатки существующих способов учета, предложена новая методика учета операций по поступлению средств за платные образовательные услуги в вузах, обоснованы преимущества ее применения.

С каждым годом перед государственными высшими учебными заведениями республики все острее встают проблемы финансового обеспечения процесса обучения. Частично снять нагрузку с бюджета и решить проблему недостаточности финансовых ресурсов в учреждениях помогает организация внебюджетной деятельности, наибольшую долю в которых занимает предоставление платных образовательных услуг в различных формах (подготовка специалистов с высшим образованием по дневной, заочной и вечерней формам обучения, переподготовка и повышение квалификации специалистов и др.).

Особенностью оказания образовательных услуг в учреждениях высшей школы является долгосрочный характер их осуществления по многим видам. Например, подготовка специалистов с высшим образованием на дневной форме может длиться 5 лет, на заочной и вечерней форме - 6 лет, получение второго высшего образования - 2 года и т.д. Если данные услуги предоставляются на платной основе, то начисление и взимание платы обычно производится ежеквартально или раз в семестр. Сроки, размеры и порядок оплаты оговариваются в заключаемых договорах на платное обучение.

В нормативно-правовых актах и методических указаниях по бухгалтерскому учету в бюджетных учреждениях не регламентирован порядок отражения операций по поступлению средств за оказываемые услуги. Поэтому вузы в зависимости от принятой учетной политики используют следующие способы отражения выручки за предоставляемое платное образование:

- относят всю выручку в момент поступления в дебет субсчета 111 «Текущий счет по внебюджетным средствам» (120 «Касса») и кредит субсчета 237 «Прочие источники» или 280 «Реализация продукции (работ, услуг)»:

Содержание операции	Дебет	Кредит	Сумма, руб.
Поступила плата за обучение	111 (120)	237 или 280	600 000

- отражают всю выручку как полученный аванс: дебет субсчета 111 «Текущий счет по внебюджетным средствам» (120 «Касса») и кредит субсчета 155 «Расчеты с заказчиками по авансам». На сумму выручки, относящейся к доходам текущего месяца, составляется запись: дебет субсчета 155 «Расчеты с заказчиками по авансам» и кредит субсчета 237 «Прочие источники» или 280 «Реализация продукции (работ, услуг)»:

Содержание операции	Дебет	Кредит	Сумма, руб.
Поступила на расчетный счет плата за весь расчетный период (например, семестр)	111(120)	155	600 000
Отнесена сумма дохода, относящаяся к отчетному периоду (месяцу)	155	237 или 280	100 000

Во втором способе отражения выручки используется субсчет 155 «Расчеты с заказчиками по авансам», который до утверждения Приказом Министерства финансов Республики Беларусь № 354 от 10.12.1999 г. Плана счетов бухгалтерского учета исполнения смет расходов организаций, финансируемых из бюджета, именовался «Расчеты с заказчиками по авансам на научно-исследовательские работы» и согласно Инструкции по бухгалтерскому учету в учреждениях и организациях, состоящих на государственном бюджете СССР, утвержденной Приказом Министерства финансов СССР от 10 марта 1987 года № 61, применялся для отражения предоплаты по выполнению научных тем [1, с. 85].

В настоящее время официальных разъяснений об использовании данного субсчета нет, что предполагает возможность его использования и по другим видам внебюджетной деятельности. В рассматриваемом случае, юридические и физические лица, оплачивающие подготовку специалиста, являются за-

казчиками услуги и перечисляют аванс на ее выполнение до начала осуществления работ, что также позволяет использовать данный субсчет для отражения указанных операций.

Первый из используемых способов отражения выручки не отвечает учетным требованиям, принятым в международных стандартах бухгалтерского учета. Это подтверждается следующими положениями международных нормативно-правовых актов по учету и отчетности:

1. Согласно Международному стандарту финансовой отчетности 18 «Выручка», признание выручки по стадии завершенности называется методом «по мере готовности». При этом выручка признается в том же периоде, когда предоставляются услуги. В приведенном примере в первом случае выручка отражается в размере 600 000 руб. в начальном периоде и не отражается в последующих, во втором случае - отражается по 100 000 руб. в течение 6 месяцев. Услуги по обучению в обоих случаях будут предоставляться в течение 6 месяцев. Таким образом, при использовании первого способа выручка отражается только в одном (начальном) периоде в полном объеме, а услуги предоставляются в начальном и нескольких последующих периодах. Это противоречит указанному стандарту и вызывает искажение отчетности, увеличивая выручку в одном периоде и, следовательно, уменьшая в другом (других). Во втором способе и отражение выручки, и предоставление услуг происходит в течение всего периода обучения, что соответствует указанному стандарту.

2. В ситуации «16. Плата за обучение» Приложения к Международному стандарту финансовой отчетности 18 «Выручка» подтверждается, что выручка признается в течение всего периода обучения.

3. В «Принципах подготовки и составления финансовой отчетности» используется учет по методу начисления, согласно которому результаты операций признаются по факту их совершения, а не тогда, когда денежные средства или их эквиваленты получены или выплачены. В бухгалтерском учете операции по начислению заработной платы, оплате коммунальных услуг и другие отражаются каждый месяц, а также ежемесячно происходит определение разницы между доходами и расходами с последующим формированием фондов экономического стимулирования. Чтобы не получить превышение расходов над доходами необходимо отражать сумму полученного дохода ежемесячно.

Таким образом, полученную плату за обучение следует отражать в доходах тех отчетных периодов, к которым она относится, и наиболее правильным является использование второго способа отражения выручки, полученной за предоставление платных образовательных услуг.

В высшем учебном заведении из-за большого объема операций происходит распределение обязанностей, например, одни структуры занимаются набором студентов, другие отслеживают процесс оплаты, третьи контролируют их обучение. Поэтому разным административным подразделениям приходится постоянно проводить длительные сверки для обеспечения достоверного учета и контроля. Этот процесс усложняется тем, что оплата за обучение не всегда производится за один раз и в установленные сроки, размер оплаты у разных плательщиков также различный (стоимость обучения дифференцируется в зависимости от формы обучения, получаемой специальности и др.),

Необходимо отметить, что ни в одном из используемых вариантов бухгалтерского учета операций по поступлению средств за образовательные услуги не отражаются суммы начисленной платы за обучение. Поэтому при использовании существующих методик учета поступления оплаты для обеспечения достоверности информации бухгалтеру необходимо проводить сверки с работниками договорного отдела для выяснения неплательщиков и размеров их задолженности.

В Плане счетов бухгалтерского учета исполнения смет расходов организаций, финансируемых из бюджета, утвержденном Приказом Министерства финансов Республики Беларусь № 354 от 10.12.99 г., для учета доходов и финансовых результатов предусмотрен раздел XII «Доходы и финансовые результаты». Однако в данном разделе предусмотрен только один счет - 41 «Прибыли и убытки», на котором отражаются финансовые результаты и их использование. Счетов по учету доходов не в данном разделе, не в Плане счетов бухгалтерского учета исполнения смет расходов организаций, финансируемых из бюджета, не предусмотрено. Поэтому получаемые доходы от внебюджетной деятельности бюджетные учреждения отражают на субсчете 237 «Прочие источники» счета 23 «Финансирование и займы» раздела IX «Финансирование и займы» или на субсчете 280 «Реализация продукции (работ, услуг)» счета 28 «Реализация» раздела XI «Реализация» в зависимости от принятой учетной политики [2].

На основании изложенного для учета начисленных доходов предлагается ввести в План счетов бухгалтерского учета исполнения смет расходов организаций, финансируемых из бюджета, счет 40 «Доходы», к которому открыть субсчет 409 «Доходы будущих периодов», аналогичный счету 98 «Доходы будущих периодов» Типового плана счетов бухгалтерского учета, применяемого с 1 января 2004 года на коммерческих и некоммерческих предприятиях, кроме финансово-кредитных и бюджетных организаций.

На счете 98 «Дохода будущих периодов» Типового плана счетов бухгалтерского учета учитывается движение средств и обобщается информация о доходах, полученных (начисленных) в отчетном периоде, но относящихся к будущим отчетным периодам, о предстоящих поступлениях задолженности по недостачам, выявленным в отчетном периоде за прошлые годы, разнице между суммой, подлежащей взысканию с виновных лиц, и стоимостью ценностей, принятой к бухгалтерскому учету при выявлении недостачи и порчи [3, с. 76].

К доходам, полученным (начисленным) в отчетном периоде, но относящимся к будущим отчетным периодам, относятся: арендная или квартирная плата, плата за коммунальные услуги, выручка за грузо-

вые перевозки, за перевозки пассажиров по месячным и квартальным билетам, абонементная плата за пользование средствами связи и др. [3, с. 76].

На пассивном субсчете 409 «Доходы будущих периодов» в бухгалтерском учете бюджетных учреждений предлагается учитывать движение средств и обобщать информацию о доходах, начисленных (полученных) в текущем отчетном периоде, но относящихся к будущим отчетным периодам. По кредиту в корреспонденции с дебетом счетов учета расчетов предлагается отражать начисление доходов, которые относятся к будущим отчетным периодам. По дебету в корреспонденции с кредитом счетов учета финансирования и реализации - отнесение сумм доходов, приходящихся на отчетный период. Аналитический учет предлагается вести по каждому виду доходов, в данном случае - по каждому договору на платное обучение.

В нормативных документах по бухгалтерскому учету в бюджетных учреждениях не отражено, какой субсчет 237 «Прочие источники» или 280 «Реализация продукции (работ, услуг)» применять для учета доходов от внебюджетной деятельности. Поэтому субсчет выбирается в зависимости от принятой в организации учетной политики.

Выбор субсчета предлагается осуществлять в зависимости от того, являются данные доходы обычными для учреждения или прочими.

Под обычными видами деятельности учреждения предлагается понимать виды деятельности, связанные с выполнением его функций и обеспечивающие реализацию задач учреждения образования. Доходы по ним предлагается отражать на субсчете 280 «Реализация продукции (работ, услуг)». В высших учебных заведениях такими видами деятельности являются образовательные услуги, научно-исследовательская, издательская деятельность, производство продукции производственными мастерскими и др. Таким образом, отражение полученных доходов от оказания платных образовательных услуг предлагается осуществлять на субсчете 280 «Реализация продукции (работ, услуг)».

К доходам, полученным от прочих видов деятельности, предлагается относить операционные (от сдачи имущества в аренду, продажи неиспользуемого оборудования и прочих активов, проценты, начисленные учреждениями банков за хранение денежных средств и др.) и внереализационные (полученные штрафы, пени, неустойки, курсовые разницы и др.) доходы бюджетных учреждений. Доходы от прочих видов деятельности предлагается учитывать на субсчете 237 «Прочие источники», кроме реализации активов, которая учитывается на субсчете 281 «Реализация других материальных ценностей».

Для отражения расчетов по начисленной плате за обучение и задолженности по ней предлагается использовать субсчет 178 «Расчеты с прочими дебиторами и кредиторами». Согласно Инструкции по бухгалтерскому учету в учреждениях и организациях, состоящих на государственном бюджете СССР, утвержденной Приказом Министерства финансов СССР от 10 марта 1987 года № 61, на субсчете 178 «Расчеты с прочими дебиторами и кредиторами» учитываются расчеты с прочими дебиторами и кредиторами и учащимися учебных заведений за пользование общежитием [1, с. 96].

Дебитор - это лицо, имеющее перед должником неисполненное денежное обязательство, документально зафиксированное и отраженное в бухгалтерских документах [4]. Таким образом, юридические и физические лица, заключившие договора о подготовке специалиста на платной основе, после начисления платы за обучение становятся дебиторами. Кроме этого, плата за обучение носит не разовый характер, а вносится несколько раз в год в течение нескольких лет, согласно заключенным договорам, что также подтверждает возможность использования данного субсчета.

На основании вышеизложенного предлагается следующая методика отражения операции по поступлению выручки за оказание платных образовательных услуг в бухгалтерском учете высших учебных заведений:

Содержание операции	Дт	Кт
Начислена плата за обучение за весь расчетный период (полугодие, квартал)	178	409
Поступила на расчетный счет плата за весь расчетный период	111 (120)	178
Отнесена сумма дохода, относящаяся к отчетному периоду (месяцу)	409	280

Пример. Стоимость обучения в осеннем семестре с 1 сентября по 28 февраля составила 600 000 руб. Срок внесения платы за обучение - до 10 сентября. Плательщиком 5 сентября была частично внесена сумма в размере 400 000 руб. и 30 сентября оставшая сумма в размере 200 000 руб. Второй взнос был уплачен с начисленными штрафными санкциями в размере 0,25 % за каждый просроченный день после установленной даты платежа.

В бухгалтерском учете будут составляться следующие записи:

1) на основании выписанного счета-фактуры отражается начисление платы за обучение в осеннем семестре и задолженность за плательщиком по плате за обучение в сумме 600 000 руб.:

Дебет 178 - Кредит 409 - 600 000 руб.;

2) 5 сентября поступила на текущий счет по внебюджетным средствам частичная оплата за обучение в осеннем семестре в сумме 400 000 руб.

Дебет 111 - Кредит 178 - 400 000 руб.

Остаток 200 000 руб, по дебету субсчета 178 «Расчеты с прочими дебиторами и кредиторами» отражает дебиторскую задолженность по плате за обучение, которую плательщик должен будет погасить в будущем;

3) 30 сентября поступили на текущий счет по внебюджетным средствам вторая часть платы за обучение в осеннем семестре в сумме 200 000 руб. и штрафные санкции в размере 10 000 руб.

Дебет 111 - Кредит 178 - 200 000 руб.

Дебет 111 - Кредит 237 - 10 000 руб.;

4) начисленная в бухгалтерском учете сумма 600 000 руб. будет использоваться в течение 6 месяцев, поэтому выручка за сентябрь, т.е. выручка за отчетный период, составит 100 000 руб. (600 000 руб. / 6 мес.). Таким образом, из поступивших на текущий счет денежных средств, к доходам отчетного периода относятся 100 000 руб., на эту сумму составляется корреспонденция:

Дебет 409 - Кредит 280 - 100 000 руб.

Преимущества предлагаемой автором методики заключаются в следующем:

1. Выручка отражается по мере выполнения услуг по обучению, что соответствует Международному стандарту финансовой отчетности 18 «Выручка» и принципам подготовки и составления финансовой отчетности. При этом выручка, полученная за несколько периодов, отражается в отчетном периоде на счетах бухгалтерского учета в размере, относящемся к данному периоду, остальная выручка отражается как доходы будущих периодов. Это позволяет правильно и точно определять и учитывать выручку и, следовательно, приводить в соответствие полученные доходы и произведенные расходы в каждом отчетном периоде, достоверно определять финансовый результат внебюджетной деятельности вуза, что является одной из задач бухгалтерского учета субъектов хозяйствования.

2. Начисление платы за обучение за весь расчетный период (семестр, квартал) предлагается отражать на счетах бухгалтерского учета как доходы будущих периодов. Для чего необходимо открыть счет 40 «Доходы» и к нему субсчет 409 «Доходы будущих периодов» в разделе XII «Доходы и финансовые результаты» Плана счетов бухгалтерского учета исполнения смет расходов организаций, финансируемых из бюджета. При использовании существующих методик без субсчета 409 начисление платы за обучение не производится и, соответственно, бухгалтер должен проводить сверки с работниками других отделов для контроля за поступлением денежных средств и выяснения сумм задолженности за платное обучение. Использование предлагаемой методики позволит снизить трудозатраты бухгалтера по выявлению сумм задолженности и своевременно принимать меры по устранению нарушений платежной дисциплины.

3. Предлагаемая методика учета позволяет формировать действительные данные, отражаемые в отчетности о полученных доходах. В связи с тем, что оплачиваемый срок обучения не совпадает с календарным (полугодием, кварталом), автор предлагает отражать выручку ежемесячно в размере, соответствующем определяемому периоду. При предлагаемом способе отражения на счетах бухгалтерского учета выручка определяется и отражается в отчетности за каждый месяц, т.е. выручка отчетного периода отражается как полученный доход на субсчете 280 «Реализация продукции (работ, услуг)», а средства, относящиеся к будущим периодам, учитываются на субсчете 409 «Доходы будущих периодов» и не учитываются в составе выручки.

4. Предлагаемая методика учета, позволяет избежать ошибок при отражении операций по формированию фондов экономического стимулирования. В настоящее время, согласно Инструкции о порядке планирования, учета и использования средств, получаемых организациями, финансируемыми из бюджета, от приносящей деятельности, утвержденной Постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 12.11.2002 г. № 152, ежемесячно производится формирование фондов материального поощрения, социального и производственного развития. Для расчета указанных фондов необходимо знать размер выручки, полученной в отчетном месяце, что и предлагается в новой методике, использование которой снижает трудозатраты бухгалтера по определению фондов экономического стимулирования.

Таким образом, исследование автором применяемых в учете способов отражения операций по поступлению средств за платные образовательные услуги в учреждениях высшей школы позволило выявить в них существенные недостатки, предложить новую методику учета указанных операций и обосновать преимущества ее использования в практике бухгалтерского учета.

ЛИТЕРАТУРА

1. Инструкция по бухгалтерскому учету в учреждениях и организациях, состоящих на государственном бюджете СССР. - М.: Финансы и статистика, 1987. - 160 с.
2. План счетов бухгалтерского учета исполнения смет расходов организаций, финансируемых из бюджета: Утв. Приказом Мин-ва финансов Республ. Беларусь от 10 декабря 1999 года № 354 // Нац. реестр правовых актов Республ. Беларусь. - 2000. - № 16, 8/2042; № 37, 8/3237.
3. Об утверждении Типового плана счетов бухгалтерского учета и Инструкции по применению Типового плана счетов бухгалтерского учета // Главный бухгалтер. - 2003. - № 35. - С. 6 - 80.
4. Положение о возникновении и погашении таможенной задолженности и задолженности по процентам: Утв. Постановл. Гос. тамож. комитета Республ. Беларусь от 07.02.2000 № 8 // Нац. реестр правовых актов Республ. Беларусь. - 2000. - №39,8/3211.