

РЕФОРМИРОВАНИЕ БУХГАЛТЕРСКОГО БАЛАНСА ГОСУДАРСТВЕННЫХ ОБРАЗОВАТЕЛЬНЫХ И НАУЧНЫХ ОРГАНИЗАЦИЙ

И.А. Позднякова

*УО «Полоцкий государственный университет»,
г. Новополоцк, Республика Беларусь*

В современной экономической ситуации большинство образовательных и научных организаций активно занимаются выполнением работ, оказанием услуг по договорам с заказчиками, развивают экономические отношения с предприятиями и организациями как внутри республики, так и за ее пределами. Это расширяет количество внешних пользователей, заинтересованных в получении информации, содержащейся в бухгалтерской отчетности.

Также существует необходимость адаптации отчетности бюджетных организаций, к которым относятся государственные образовательные и научные учреждения, к современным рыночным условиям, повышения ее качества, унификации ее показателей для того чтобы они были понятными сторонним лицам.

Формы отчетности бюджетных учреждений, порядок их составления определены в Инструкции о порядке составления и представления бухгалтерской отчетности по средствам бюджетов и средствам от приносящей доходы деятельности бюджетных организаций, утвержденной постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 10 марта 2010 г. № 22. Необходимо отметить, что в настоящее время отчетность бюджетных организаций ориентирована, прежде всего, на контроль за деятельностью учреждений со стороны органов государственной власти. На наш взгляд, наравне с этим одной из главных задач отчетности, содержащей информацию о показателях, характеризующих развитие предпринимательской деятельности, должна быть оценка финансово-хозяйственной деятельности бюджетной организации в этом направлении.

Одной из центральных форм финансовой отчетности любого субъекта хозяйствования является бухгалтерский баланс. Бухгалтерский баланс бюджетной организации содержит информацию о состоянии и составе хозяйственных средств организации и источника их образования, полученных из бюджета и в результате осуществления внебюджетной деятельности. Цель составления бухгалтерского баланса: обобщение данных бухгалтерского учета и отражения результатов хозяйственной деятельности и финансового положения [1, с. 21].

На наш взгляд, форма 1 «Бухгалтерский баланс», составляемая бюджетными организациями, в настоящее время является сводом в единой таблице всех счетов, используемых ими в финансово-хозяйственной деятельности, в основном согласно разделам, принятым в Плате счетов бухгалтерского учета бюджетных организаций. В балансе отсутствует группировка разделов актива в зависимости от степени ликвидности, а пассивов – исходя из их принадлежности, что снижает качество информации, полученной в результате его анализа.

В условиях развития рыночных отношений, когда большинство образовательных и научных организаций занимаются предоставлением платных услуг, наряду с полученным бюджетным финансированием, необходимо знать, как часть активов и пассивов учреждения сформирована за счет средств бюджета, а какая сформирована за счет осуществления самостоятельной предпринимательской деятельности.

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]. Поэтому считаем необходимым при исследовании состава и содержания бухгалтерского баланса бюджетной организации изучить нормативные документы, рекомендованные международными организациями.

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 [3, с. 19–20], в то время как в учете белорусских бюджетных организаций до 2013 года рекомендовалось использование кассового метода (отметим, что данное несоответствие было устранено внесением соответствующих изменений в нормативные правовые акты Республики Беларусь в 2012 году);

– в бухгалтерском балансе бюджетной организации Республики Беларусь нематериальные активы не выделены отдельной строкой, так как учитываются в составе основных средств, также в балансе отсутствуют сведения о резервах, выпущенном капитале и других пассивах, так как они не формируются.

Российская практика организации отчетности в бюджетных учреждениях до 2005 г. предполагала составление двух балансов:

– баланса исполнения сметы доходов и расходов (форма 1) – с отражением показателей в целом по всем субсчетам плана счетов бухгалтерского учета в учреждениях как по исполнению сметы по бюджетным средствам, так и по средствам, полученным за счет внебюджетных источников;

– баланса исполнения сметы доходов и расходов по внебюджетным источникам (форма 1-1) – с отражением показателей только субсчетов по средствам, полученным за счет внебюджетных источников.

У российских ученых не было единого мнения о юридической правомерности составления двух балансов. Например, профессор Романова Т.Ф. считает, что «составление двух балансов методологически ошибочно. Одно юридическое лицо, а именно таковым является бюджетное учреждение, должно иметь один бухгалтерский баланс» [4, с. 259]. Профессор, академик РИА Зудов Е.Г. и президент компании «Центр экономического анализа» (г. Нижний Тагил) То-

карев И.Н. утверждают, что отдельный баланс по внебюджетной деятельности «позволит оценить коммерческую деятельность учреждения... выделение активов, приобретенных за счет средств внебюджетных источников, в отдельный баланс позволит оставить эти активы в собственности учреждения при возможной реорганизации» [5, с. 52].

В настоящее время в России организации, финансируемые из бюджета, составляют «Баланс главного распорядителя, распорядителя, получателя бюджетных средств, главного администратора, администратора источников финансирования дефицита бюджета, главного администратора, администратора доходов бюджета (ф. 0503130)» (форма 0503130), в котором предусматривается выделение по каждой строке сумм по бюджетной деятельности, приносящей доход деятельности, средствам во временном распоряжении и итоговых [6].

По нашему мнению, составление дополнительного баланса по внебюджетной деятельности или выделение по каждой строке сумм, относящихся к внебюджетной деятельности, повышает аналитические возможности финансовой отчетности бюджетной организации. Возможность определения объемов внебюджетной деятельности по каждому виду средств и их источников подтверждается тем, что бухгалтерский учет по бюджетным и внебюджетным средствам ведется раздельно: часть субсчетов используется только для отражения операций за счет бюджетных ассигнований, часть – только для отражения операций, совершаемых за счет внебюджетных средств, по многим субсчетам для учета расчетов вводятся дополнительные аналитические счета для ведения хозяйственных операций по бюджету отдельно от внебюджета. При постановке на баланс материальных ценностей обязательно отражается (например, по основным средствам – в инвентарных карточках), за счет какого источника они приобретены, чтобы при их выбытии (реализации, оприходовании материальных ценностей при ликвидации объектов и др.) правильно отразить операции на субсчетах бухгалтерского учета. На основании вышеизложенного нами предлагается, не усложняя существующую систему бухгалтерской отчетности бюджетной организации дополнительным балансом или выделением бюджетных и внебюджетных средств по каждой строке, усовершенствовать форму баланса, в которой при подведении итогов по каждому разделу будут присутствовать строки «в том числе... относящиеся к внебюджетной деятельности».

Необходимо отметить и другие недостатки в формировании показателей формы 1 «Бухгалтерский баланс» бюджетной организации, применяемой в Республике Беларусь, и пути их устранения.

Во-первых, существующий баланс исполнения сметы расходов – это баланс-брутто, то есть в него включены регулирующие статьи. Для приведения баланса в соответствие с международными стандартами и правилами, принятыми в отчетности коммерческих предприятий, необходимо включать в итог баланса основные средства по остаточной стоимости. Для чего необходимо валюту баланса уменьшить на сумму начисленной амортизации, убрав статью «Амортизация основных средств» из пассива и включив ее в актив баланса.

Во-вторых, в активе баланса отражаются средства организации и наличие раздела «Убытки» является нецелесообразным, так как убыток не может быть средством по определению. Кроме того данная статья актива увеличивает итог баланса. На наш взгляд, если в результате финансово-хозяйственной деятельности получился убыток, его следует отражать в пассиве по строке «Прибыли и убытки».

В-третьих, в действующем балансе не подсчитываются итоги по разделам баланса. Для повышения аналитических свойств и возможности представления баланса в агрегированном виде, считаем необходимым ввести в предлагаемую форму баланса строки, содержащие информацию об итогах разделов и групп статей.

В-четвертых, в бухгалтерском учете бюджетных организаций используются субсчета 237 «Прочие источники», 280 «Реализация продукции (работ, услуг)», 281 «Реализация других материальных ценностей», 410 «Прибыли и убытки», 411 «Использование прибыли», по которым в пассиве бухгалтерского баланса предусмотрены одноименные статьи. Однако в соответствии с действующими методическими документами и сложившейся учетной практикой эти счета обычно закрываются и остатков на конец месяца не имеют.

Об отсутствии остатков по субсчетам 237 «Прочие источники», 410 «Прибыли и убытки» и 411 «Использование прибыли» и необходимости ежемесячно закрывать субсчета 280 «Реализация продукции (работ, услуг)» и 281 «Реализация других материальных ценностей» обоснованно пишет доцент БГЭУ Чернюк А.А. [7, с. 167, 221-222]. Так как прибыль ежемесячно распределяется по фондам экономического стимулирования, в реформируемом балансе предлагаем оставить в разделе «Источники собственных средств» статью «Прибыли и убытки» только для отражения полученного убытка, как указывалось выше.

В-пятых, разделы баланса в основном соответствуют разделам Плана счетов бухгалтерского учета бюджетных организаций, что не позволяет сгруппировать разделы актива по степени ликвидности (долгосрочные и краткосрочные активы), а пассива – по принадлежности (источники собственных средств и обязательства). Применительно к бюджетной организации к долгосрочным активам необходимо отнести:

- основные средства;
 - вложения на капитальное строительство (включающие оборудование к установке, строительные материалы для капитального строительства, расходы по бюджету на капитальные вложения, расходы по внебюджетным средствам на капитальные вложения);
 - спецоборудование для договорных научно-исследовательских работ.
- К краткосрочным активам бюджетной организации будут относиться:
- отдельные предметы в составе оборотных средств;
 - материальные запасы (включающие материалы длительного пользования для научных исследований и на лабораторном испытании, материалы и продукты питания, животные на выращивании и откорме);
 - затраты и расходы (включающие затраты на производство, расходы по бюджету, прочие расходы за исключением расходов на капитальные вложения);
 - продукция (на складе и отгруженная);
 - дебиторская задолженность по расчетам;
 - денежные средства и финансовые вложения (включающие текущие счета по бюджету и внебюджетным средствам, кассу, прочие денежные средства).

К источникам собственных средств бюджетной организации предлагаем относить:

– финансирование (включающее финансирование из бюджетов и ФСЗН на различные цели и средства, направляемые в счет бюджетного финансирования);

– фонды и средства целевого назначения (включающие фонд материального поощрения, фонд производственного и социального развития, фонд в основных средствах, фонд отдельных предметов в составе оборотных средств, внебюджетные фонды, централизованные фонды и финансовые резервы);

– прибыли и убытки.

К обязательствам бюджетной организации будут относиться кредиторская задолженность по расчетам и заемные средства.

Исходя из вышеизложенного, предлагается все статьи актива баланса распределить по разделам «Долгосрочные активы» и «Краткосрочные активы», а статьи пассива – по разделам «Источники собственных средств», «Обязательства». Как было предложено в статье, при формировании итога каждого раздела баланса необходимо выделять отдельной строкой суммы, относящиеся к внебюджетной деятельности. Общая сумма внебюджетных активов должна равняться сумме внебюджетных пассивов.

Таким образом, с учетом отмеченных недостатков и путей их устранения нами предлагается усовершенствованная форма бухгалтерского баланса бюджетной организации, которая полностью сохраняет детализацию по счетам, присущую действующему балансу. Преимуществом предлагаемой формы является выделение разделов и формирование групп статей по их экономическому содержанию. Кроме того, разработанная форма баланса повысит его аналитические возможности, а представление баланса в агрегированном виде позволит дать общую оценку средств организации и источников их формирования, провести горизонтальный и вертикальный анализ формы.

ЛИТЕРАТУРА

1. Инструкция о порядке составления и предоставления бухгалтерской отчетности по средствам бюджетов и средствам от приносящей доходы деятельности бюджетных организаций: утв. пост. Министерства финансов Респ. Беларусь, 10 мар. 2010 г., № 22 // Национальный реестр правовых актов Республики Беларусь. – 2010. – № 93. – С. 19–82.

2. О государственной программе перехода на международные стандарты бухгалтерского учета в Республике Беларусь: постановление Совета Министров Респ. Беларусь, 4 мая 1998 г., № 694: с изм. и доп. // Консультант Плюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2013.

3. Международный стандарт финансовой отчетности для общественного сектора МСФООС 1 «Представление финансовой отчетности» / Международные стандарты финансовой отчетности для общественного сектора. – Нью-Йорк: ICAR, 2001. – С. 16–68.

4. Романова, Т.Ф. Становление и развитие современного финансового механизма бюджетных учреждений (Теория и методология): дис. ... д-ра экон. наук: 08.00.10 / Т.Ф. Романова. – Ростов н/Д, 2003. – 352 л.

5. Экономика и финансы бюджетных учреждений и некоммерческих организаций: Хрестоматия для дистанционного обучения / сост. В.Н. Папело, С. Н. Мартынов. – Новосибирск: СибАГС, 2004. – 106 с.

6. Инструкция о порядке составления и представления годовой, квартальной и месячной отчетности об исполнении бюджетов бюджетной системы Российской Федерации: утв. приказом Министерства финансов Российской Федерации, 23 дек. 2010 г., № 191н: с изм. и доп. // Министерство финансов Российской Федерации. Официальный сайт [Электронный ресурс]. – 2013. – Режим доступа: <http://www.minfin.ru/ru/budget/classandaccounting/budgetaccounting/> – Дата доступа: 10.04.2013.

7. Чернюк, А.А. Бюджетные организации: учет бюджетных и внебюджетных средств / А.А. Чернюк. – Минск: Регистр, 2010. – 252 с.