

УДК 657.3:[378:658.114]

*Е.С. Андропова*

Частное образовательное учреждение высшего образования «Казанский инновационный университет им. В.Г. Тимирязова (ИЭУП)», Республика Татарстан, г. Казань, email: info@ieml.ru

## **ОСОБЕННОСТЬ БУХГАЛТЕРСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ В НЕГОСУДАРСТВЕННЫХ ВЫСШИХ УЧЕБНЫХ ЗАВЕДЕНИЯХ**

**Ключевые слова:** бухгалтерский учет; бухгалтерская отчетность; баланс; отчет о целевом использовании средств, отчет о финансовых результатах, смета доходов и расходов, некоммерческая организация.

Деятельность некоммерческих организаций в настоящее время контролируется государством, Федеральным казначейством, аудиторами, иными юридическими и физическими лицами, финансирующими организацию, а также непосредственно управленческим органом самой организации. К элементам контроля соответственно можно отнести: законодательное и нормативное регулирование, ревизию Федерального казначейства, аудиторские проверки, контроль со стороны финансирующих организаций и руководства. Информационной базой для контроля выступает бухгалтерская отчетность. Частные учебные заведения осуществляют свою некоммерческую деятельность на платной основе, что вызывает множество вопросов по ведению бухгалтерского учета и составлению бухгалтерской отчетности. Для определения эффективности вузов необходима наиболее точная и детализированная информация по основным аспектам деятельности. В связи с этим, проблема составления бухгалтерской отчетности в негосударственных учебных заведениях является актуальной в современных условиях.

*E.S. Andronova*

Private educational institution of Higher Education "Kazan Innovative University named after V.G. Timiryasov (IEUP)", Republic of Tatarstan, Kazan, email: info@ieml.ru

## **SPECIFICS OF ACCOUNTING REPORTING IN NON-STATE EDUCATIONAL INSTITUTIONS**

**Keywords:** accounting; accounting statements; balance sheet; report on the intended use of funds, report on financial results, estimates of income and expenses, non-profit organization.

The activities of non-profit organizations are currently controlled by the state, the Federal Treasury, auditors, other legal entities and individuals financing the organization, as well as directly by the management body of the organization itself. The elements of control, respectively, include: legislative and regulatory regulation, audit of the Federal Treasury, audits, control by financing organizations and management. The information base for control is accounting statements. Private educational institutions carry out their non-profit activities on a paid basis, which raises many questions about accounting and accounting reporting. To determine the effectiveness of universities, the most accurate and detailed information on the main aspects of activity is needed. In this regard, the problem of accounting in non-state educational institutions is relevant in modern conditions.

Составление и предоставление бухгалтерской отчетности некоммерческих организаций регламентируется нормативно-правовыми актами различных уровней. К ним относят федеральные законы, положения по бухгалтерскому учету, приказы Минфина, а также нормативные документы самой организации. Пользователи информации отчетности подразделяются на внешние и внутренние. Кроме основных, к пользователям бухгалтерской отчетности в некоммерческих организациях относят специфические, например, Федеральный орган

исполнительной власти, уполномоченный в сфере регистрации некоммерческих организации, донорские организации, общественность. Виды отчетности различны по названию и содержанию, а ее состав часто зависит от организационно-правовой формы, в которой создана некоммерческая организация. Бухгалтерская отчетность как единая система данных о финансовом положении организации и результатах ее деятельности составляется на основе данных бухгалтерского учета. Бухгалтерская отчетность некоммерческих организаций

включает бухгалтерский баланс и отчет о целевом использовании полученных средств, а также отчет о финансовых результатах, в случае осуществления предпринимательской деятельности. Исходя из этого и формируются показатели бухгалтерской отчетности.

**Цель исследования:** раскрыть особенности составления бухгалтерской отчетности в негосударственных высших учебных заведениях.

**Материал и методы исследования:** материалом для изучения явилась бухгалтерская отчетность некоммерческих организаций в целом, и бухгалтерская отчетность частных высших учебных заведений, в частности. В статье использовались следующие методы исследования: анализ, синтез, сравнение.

#### Результаты исследования и их обсуждение

Многие исследователи, рассматривающие вопросы учета некоммерческих организаций, прямо или косвенно затрагивают вопросы отражения отдельных объектов в бухгалтерской отчетности данных организаций. В частности, вопросы бухгалтерской отчетности были рассмотрены в отечественных трудах следующих авторов: Л.В. Гусаровой, Л.В. Егоровой, Б.И. Соколова, А.П. Рудановского и других. В частности, Л.В. Егорова делает детальный анализ основных статей баланса некоммерческих организаций и проходит к следующим выводам. Необходимо оставить только основные статьи в балансе, которые в большинстве случаев используются в организации. Другой исследователь, Л.В. Гусарова, в свою очередь считает более целесообразным лишь конкретизировать статьи, при оставлении всех статей в балансе. Такое мнение достаточно обосновано, так как, в целом, все статьи баланса имеют обобщенные значения, и каждая некоммерческая организация, исходя из специфики формы организации и деятельности, может применять действующие позиции баланса [1].

В отношении негосударственных образовательных учреждений можно отметить следующее: ввиду особенностей поступления и использования в образовательных учреждениях объектов основных средств, на наш взгляд, це-

лесообразно в I разделе баланса «Внеоборотные активы», а именно в статью «Основные средства» внести уточнения. Данная статья должна быть разделена на две: «Основные средства в оперативном управлении» и «Основные средства в собственности организации». Данные требования прописаны в Гражданском Кодексе Российской Федерации. В отношении образовательных учреждений в гражданском законодательстве уточняется, что возможны два права в отношении имущества. Первое – имущество передается в оперативное управление, а второе, если в соответствии с учредительными документами учреждению предоставлено право осуществлять, приносящую доходы деятельность, то доходы, полученные от такой деятельности, и приобретенное за счет этих доходов имущество поступает в самостоятельное распоряжение учреждения и учитываются на отдельном балансе. Понятие отдельного баланса не раскрывается, но точно можно утверждать, что данные средства должны отражаться в учете и отчетности обособленно. В таблице 1 представим первый раздел бухгалтерского баланса для частных высших учебных заведений.

Особого внимания заслуживает III раздел бухгалтерского баланса «Капитал и резервы». Многие экономисты считают, что для некоммерческих организаций необходимо ввести новые формулировки некоторых категорий, в том числе и капитала. Такой точки зрения придерживаются Б.И. Соколов, А.П. Рудановский. При этом А.П. Рудановский обосновывает целесообразность применения понятия «фонд» вместо термина «капитал»: «... в общественных хозяйствах важны не прибыль или убыток, а только оборот, то есть объем бюджета, развитие которого указывает на возможное удовлетворение общественных нужд в большем или меньшем объеме, тогда как разница между доходами и расходами указывает лишь на нарушение бюджетного равновесия, и на необходимость его восстановления. Убыток имеет характер дефицита, а прибыль, следовательно, заменяет фонды» При этом А.П. Рудановский указывает на необходимость наличия следующих категорий фондов: запасные фонды, которые призваны пре-

пятствовать возникновению финансовой зависимости от третьих лиц; фонд развития, который ограничивает свободу выдачи ссуд третьим лицам; фонд урегулирования и уравнивания хозяйственной деятельности [2].

Представленные точки зрения можно применить не ко всем некоммерческим организациям. В частности, ни понятие капитала, ни понятие фонда не будут отражать сути источника образования имущества в негосударственных высших образовательных учреждениях. Частные вузы не имеют капитала, так как нет процесса накопления, исключением является добавочный капитал, который отражает информацию об использовании средств финансирования. Выделенное понятие фонда для некоммерческих организаций также не применимо для негосударственных вузов в виду отсутствия регулярного бюджетного финансирования. Понятие целевой капитал не может применяться ввиду отсутствия нормативного документа, подтверждающего его создание для высших негосударственных учреждений.

Подводя итоги вышеизложенному, можно сказать, что для частных образовательных учреждений необходимо выделение своего названия третьему разделу бухгалтерского баланса. Оно должно учитывать все особенности всех источников формирования имущества негосударственных вузов. Ввиду целевого назначения всех источников, то есть подчиненных основной цели деятельности, то и третий раздел баланса должен быть назван как «Целевое финансирование». Рассмотрим более подробно статьи третьего раздела.

Основной статьей раздела является «Уставный капитал». В негосударственных образовательных учреждениях, исходя из экономической сущности полученных средств, целесообразно назвать данную статью «Вклады учредителей». Особо необходимо остановиться на сущности и названии статьи «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)». Исходя из невозможности получения, а вследствие этого, и распределение прибыли некоммерческими организациями название статьи становится не актуальным. При этом необходимо отметить, что в налоговом законодательстве нет указаний, что организации некоммерческого

сектора освобождены от уплаты налога на прибыль. Поэтому отражение средств, которые облагаются данным налогом должно быть, но название должно быть иное. На наш взгляд, для негосударственных образовательных учреждений было правильно, кроме понятия «Нераспределенная прибыль (непокрытый) убыток», которое вполне оправдано в отношении финансового результата от предпринимательской и прочей деятельности, ввести понятие «Финансирование платной образовательной деятельности». По данной статье в балансе частных вузов должен отражаться результат от основной образовательной деятельности.

В бухгалтерском балансе негосударственного образовательного учреждения особое значение имеет показатель «Целевые поступления». Исследователь Л.В. Егорова целевое финансирование рекомендует отражать в разрезе отдельных видов [3]. Данное утверждение является на наш взгляд вполне обосновано. При этом, в отношении негосударственных вузов предлагаем выделение как внутреннего целевого финансирования, так и внешнего. В таблице 2. представим третий раздел бухгалтерского баланса для частных высших учебных заведений.

Согласно Закону №7-ФЗ «О некоммерческих организациях» некоммерческие организации должны иметь смету доходов и расходов [4]. Он является основным документом, на основании которого действует некоммерческая организация. Смета может составляется на год, а также на выполнение определенной программы, проекта. Данный документ является планом по поступлению и расходованию целевых средств. В смету могут вноситься определенные изменения, но при условии, что это прописано в учредительных документах. Смета утверждается высшим органом управления. В целях контроля за исполнением сметы некоммерческие организации формируют отчет об исполнении сметы. Отчет наглядно демонстрирует, сколько средств было запланировано и сколько фактически израсходовано. Выявленные отклонения могут быть учтены при планировании сметы на следующий отчетный период. При формировании отчета об исполнении сметы указываются причины возникновения расхождений.

**Таблица 1**

Перечень основных статей I раздела бухгалтерского баланса в частных вузах

АКТИВ			
I. ВНЕОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ			
Нематериальные активы			
Основные средства в оперативном управлении			
Основные средства в собственности организации			
Прочие внеоборотные активы			
Итого по разделу I			

**Таблица 2**

Перечень основных статей III раздела бухгалтерского баланса в частных вузах

ПАССИВ			
III. ЦЕЛЕВОЕ ФИНАНСИРОВАНИЕ			
Взносы учредителей			
Финансирование платной образовательной деятельности			
Внутреннее финансирование			
Внешнее финансирование			
Итого по разделу III			

Бухгалтерская отчетность некоммерческой организации состоит из бухгалтерского баланса, отчета о целевом использовании средств и приложений к ним. В отчете о целевом использовании средств раскрывается информация в соответствии со Сметой доходов и расходов – о целевом использовании средств, полученных некоммерческой организацией для ведения уставной деятельности. Основным регламентирующим документом по составлению отчета о целевом использовании средств является Информация Минфина РФ «Об особенностях формирования бухгалтерской (финансовой) отчетности некоммерческих организаций (ПЗ-1/2015)» [5].

Отчет составляется на основе данных счета бухгалтерского учета 86 «Целевое финансирование». Отчет о целевом использовании средств и Отчет об исполнении сметы должны совпадать в части отражения информации о фактическом поступлении доходов и осуществленных расходов за отчетный период.

Если некоммерческая организация осуществляет предпринимательскую деятельность, то в состав бухгалтерской отчетности входит отчет о финансовых результатах. Частное образовательное учреждение с одной стороны некоммерческая организация и не может по-

лучать никаких результатов от основной деятельности. С другой стороны, деятельность негосударственных вузов осуществляется на платной основе и финансовый результат будет определен, это не запрещено законодательно. Поэтому отчет о финансовых результатах в частных учебных заведениях должен быть составлен [6].

Отчет о финансовых результатах характеризует финансовые результаты деятельности организации за отчетный период. В нем доходы и расходы показывают с подразделением на обычные и прочие. В отношении высших негосударственных вузов обосновано выделение доходов и расходов от платной образовательной деятельности. Поэтому данные уточнения должны быть отражены и в отчетности вуза, а в частности, в отчет о финансовых результатах должны быть выделены статьи под названием «Поступления от платной образовательной деятельности» и «Затраты от платной образовательной деятельности». По строкам «Прочие доходы» и «Прочие расходы» отражаются доходы и расходы, связанные с прочей деятельностью, в первую очередь с предоставлением за плату во временное владение и пользование объектов имущества и другое.

**Таблица 3**

Перечень основных статей отчета о финансовых результатах в частных вузах

Наименование показателя		
Поступления от платной образовательной деятельности		
Затраты от платной образовательной деятельности		
Прибыль (убыток) до налогообложения		
Выручка		
Себестоимость продаж		
Валовая прибыль (убыток)		
Коммерческие расходы		
Управленческие расходы		
Прибыль (убыток) от продаж		
Прочие доходы		
Прочие расходы		
Прибыль (убыток) до налогообложения		
Налог на прибыль		
Чистая прибыль (убыток)		

Сопоставлением доходов и расходов от платной образовательной деятельности определяется объем финансирования основной деятельности учебного заведения, который отражается по строке «Прибыль (убыток) до налогообложения». Данный показатель переносится в бухгалтерский баланс в строку «Финансирование платной образовательной деятельности». А сопоставление доходов и расходов от предпринимательской и прочей деятельности также будет отражаться по строке «Прибыль (убыток) до налогообложения» с последующим отражением в бухгалтерском балансе в статье «Внутреннее финансирование» [7].

В разделе «Доходы и расходы от обычных видов деятельности» должны быть включены следующие числовые показатели: выручка от продажи товаров, продукции, работ, услуг (за вычетом налога на добавленную стоимость и аналогичных обязательных платежей); себестоимость проданных товаров, продукции, работ, услуг; валовая прибыль; коммерческие расходы; управленческие расходы; прибыль (убыток) от продаж. Раздел «Прочие доходы и расходы» должен отражать следующие показатели: проценты к получению; проценты к уплате; доходы от участия в других организациях; прочие доходы; прочие расходы.

Следует учесть тот факт, что при формировании некоммерческой организа-

цией отчета о финансовых результатах, которые не несут существенных данных для оценки финансовых результатов деятельности либо нет информации, в виду отсутствия фактов хозяйственной деятельности по данным статьям, организации, могут не заполняться. В таблице 3. представим перечень основных статей отчета о финансовых результатах для частных высших учебных заведений.

Результат от платной образовательной деятельности является основным источником финансирования деятельности учебного заведения, так как формируется в процессе основного направления. При этом существуют и другие источники, которые также служат основной цели учебного заведения. В зависимости от их поступления, они подразделяются на внутренние (предпринимательская и прочая деятельность) и внешние (гранты, целевые средства на образовательные программы, мероприятия, пожертвования от физических и юридических лиц). Механизмы формирования и использования представленных источников должен быть обязательно указан в учетной политике организации.

### Выводы

Рассмотрев основные аспекты сопоставления бухгалтерской отчетности платного образовательного учреждения, можно сказать, что отдельные статьи в бухгалтерских отчетах имеют свои

особенности. Специфика заключается, как и в экономическом содержании, так и правовом отражении в системе бухгалтерского учета. Обоснованно выделенные статьи бухгалтерского баланса и отчета о финансовых результатах

для частых вузов регламентированы законодательно и учитывают особенности платной образовательной деятельности негосударственных высших учебных заведений как организаций некоммерческого сектора.

*Библиографический список*

1. Андропова Е.С., Гусарова Л.В., Шабанова Л.Б., Петрова Е.А. Концептуальные основы интегрированной отчетности в системе бухгалтерского учета // Управление экономическими системами: электронный научный журнал. 2019. № 12 (130).
2. Андропова Е.С. Особенности организации бухгалтерского учета в частных высших учебных заведениях // Инновационная наука и современное общество: сборник статей Международной научно-практической конференции. 21-22 августа 2013 г. Часть 2 / отв. ред. Р.Г. Юсупов. Уфа: РИЦ БашГУ, 2013. С. 53-55.
3. Андропова Е.С., Киченина Т.Н. Интегрированная отчетность в системе управления // Экономика и управления: проблемы, решения. 2018. № 5. Т. 8 (77). С. 93-100.
4. Федеральный закон от 12 января 1996 г. № 7-ФЗ «О некоммерческих организациях» (с изменениями и дополнениями) // Собрание законодательства Российской Федерации от 15 января 1996 г. № 3 ст. 145.
5. Об особенностях формирования бухгалтерской (финансовой) отчетности некоммерческих организаций (ПЗ-1/2015): Информация Министерства Финансов Российской Федерации от 24.12.2015 г.
6. О формах бухгалтерской отчетности организаций: Приказ Минфина РФ от 02 июля 2010 г. N 66н (с последующими изм.) // Бюллетень нормативных актов федеральных органов исполнительной власти. 2010. № 35.
7. Андропова Е.С. Специфика деятельности негосударственных вузов и ее влияние на методический инструментарий бухгалтерского учета // Безопасность и качество в современных условиях: возникающие вопросы и нерешенные проблемы: материалы международной научно-практической конференции молодых ученых, аспирантов, студентов и учащихся / Под ред. И.Т. Насретдинова, д.э.н., проф., Казань: Республиканский центр мониторинга качества образования (редакционно-издательский отдел), 2012. С. 8-11.