

0 799119

На правах рукописи



АУКИНА Анна Ивановна

**РАЗВИТИЕ УЧЕТА И ВНУТРЕННЕГО  
КОНТРОЛЯ В УЧРЕЖДЕНИЯХ ВЫСШЕГО  
ПРОФЕССИОНАЛЬНОГО ОБРАЗОВАНИЯ**

Специальность: 08.00.12 - "Бухгалтерский учет, статистика"

Автореферат  
диссертации на соискание ученой степени  
кандидата экономических наук

Саратов - 2012

Работа выполнена в ФГБОУ ВПО "Саратовский государственный социально-экономический университет".

Научный руководитель - д-р экон. наук, профессор  
Ефимова Светлана Борисовна.

Официальные оппоненты - д-р экон. наук, профессор  
Шапошников Александр Арсеньевич,  
ФГБОУ ВПО "Новосибирский государственный  
университет экономики и управления",  
зав. кафедрой бухгалтерского учета;  
- канд. экон. наук, доцент  
Золотарева Елена Владимировна,  
ФГБОУ ВПО "Саратовский государственный  
социально-экономический университет", доцент  
кафедры бухгалтерского учета.

Ведущая организация - ФГБОУ ВПО "Волгоградский государственный  
университет".

Защита состоится 16 ноября 2012 года в 15<sup>00</sup> час. на заседании диссертационного совета Д 212.241.03 при Саратовском государственном социально-экономическом университете по адресу: 410003, Саратов, Радищева, 89, Саратовский государственный социально-экономический университет, ауд. 843.

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке Саратовского государственного социально-экономического университета.

Автореферат разослан 16 октября 2012 года.

Ученый секретарь  
диссертационного совета  Богомолов  
Сергей Михайлович

НАУЧНАЯ БИБЛИОТЕКА КФУ



0000809786

## ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

**Актуальность темы исследования.** Система высшего профессионального образования - одна из наиболее динамично развивающихся отраслей, объединяющих более 1 110 учреждений, обеспечивающая работой более 9% занятого населения и предоставляющая услуги более 7 млн студентам. В России на сегодняшний день численность студентов на 10 тыс. жителей составляет 493 чел., что в 3 раза больше, чем в бывшем Советском Союзе, и существенно выше, чем во многих экономически развитых странах.

За последние 10 лет бюджетное финансирование вузов выросло практически в 10 раз, кроме того, бюджет является далеко не единственным источником доходов: доля внебюджетных средств, привлекаемых вузами приближается к 50%. Таким образом, сфера высшего образования аккумулирует значительные финансовые ресурсы, эффективное управление которыми невозможно без адекватной системы учета и внутреннего контроля.

В российских вузах сконцентрирован научный и инновационный потенциал, но развитие высшей школы осуществлялось, в основном экстенсивно. Проводимая в настоящее время реформа государственных (муниципальных) учреждений, целью которой является создание условий и предпосылок для повышения эффективности предоставления государственных услуг, касается и учреждений высшего образования.

Системные преобразования в высшей профессиональной подготовке предполагают структурные изменения в системе образования, выход образовательной услуги на уровень мировых стандартов, развитие инновационных направлений подготовки, повышение доли научных разработок и исследований, осуществляемых вузами, борьбу с неэффективными вузами. Эти преобразования уже коснулись как изменений правового положения учреждений, так и их финансового обеспечения. Выделены новые типы учреждений - казенные, бюджетные и автономные, различающиеся по степени финансовой ответственности, самостоятельности ведения деятельности, формам финансового обеспечения, налогообложению доходов и т.д.

В новых условиях учреждения высшего образования должны решать целый ряд взаимосвязанных задач: выполнять все условия государственного задания; обеспечивать сохранность и эффективность использования государственного имущества, закрепленного на праве оперативного управления; предоставлять качественные образовательные услуги по ценам, регулируемым учредителем; отвечать по своим обязательствам и принимать самостоятельные управленческие решения, способствующие укреплению позиций на рынке услуг и улучшению материально-технической базы.

Происходящие изменения влекут за собой необходимость реформирования системы учета и контроля в образовательных учреждениях высшего профессионального образования. Проблема их дальнейшего развития стала как никогда

актуальной. Сложность решения этой проблемы заключается в том, что сложившаяся годами традиционная система учета и контроля направлена на формирование данных о полноте исполнения смет доходов и расходов, а в новых условиях информация по данным учета должна стать основой для эффективного управления учреждениями высшего профессионального образования. Все это существенно повышает роль не только финансового, но и налогового и управленческого учета в вузе, способы и приемы которых активно используются в деятельности коммерческих организаций, но ранее не применялись для решения задач бюджетных учреждений.

Новая стадия развития учета и контроля в вузах предполагает проведение оценки состояния существующих систем учета и контроля и, на этой основе, поиск и выбор новых моделей их организации - более гибких и способных уже сейчас интегрироваться в систему учета образовательных учреждений. Проблема развития учета и контроля стала носить общегосударственный характер, что обуславливает необходимость научного подхода к ее решению.

**Степень разработанности проблемы.** Поставленная проблема не обойдена вниманием к ней отечественных и зарубежных ученых. Среди фундаментальных исследований по основам бухгалтерского учета следует отметить труды следующих отечественных ученых, внесших значительный вклад в формирование методологии учета: Н.А. Бреславцевой, Л.П. Воробьевой, В.Г. Гетьмана, Н.П. Кондракова, И.Н. Кондракова, М.И. Кутера, Е.А. Мизиковского, О.А. Мироновой, В.Ф. Палия, Л.В. Поповой, А.А. Шапошникова, А.Д. Шеремета, В.П. Харькова, А.А. Хорошева.

Проблемы внутреннего контроля раскрыты в трудах А.В. Евдокимовой, М.В. Мельник, И.Н. Пашкиной, Т.М. Садыковой, Л.В. Сотниковой.

Существенное влияние на разработку теоретических и практических проблем финансирования, учета и контроля в сфере образования оказали такие ученые, как И.В. Алексеева И.В., О.А. Антошина, И.А. Варпаева, О.Ю. Войнова, И.Ю. Гарнов, А.В. Глущенко, Т.П. Ерофеева, В.Р. Захарьин, О.Э. Калинович, Лапина О.Г., Т.С. Маслова, Г.В. Мокрецова, Е.А. Мурашова, А.Ю. Опальский, О.Ю. Семенова, Т.В. Сударева, Р.В. Треушников, С.Г. Хабаев, О.Ю. Черницына, Д.А. Черепенников, А.Ю. Шихов и другие.

Среди зарубежных исследователей, освещавших вопросы бухгалтерского и управленческого учета, труды, которых использовались в диссертационном исследовании необходимо отметить М. Ван Бреда, Р. Дамари, К. Друри, Б. Нидлза, Э. Хендрексона, Ч.Т. Хорнгрена, Дж. Фостера.

Все названные авторы отмечают важность системного подхода к формированию учетной информации для целей учета и контроля разных видов. Однако в российской экономической литературе до настоящего времени не решены многие методологические проблемы, позволяющие сгруппировать данные финансового учета для одновременной реализации целей налогового, управленческого учета и контроля. Дополнительные сложности в организации такого учета возникают в образовательном учреждении, осуществляющем несколько видов деятельности, финансируемых из различных источников. Кроме того, следует отметить, что изменяющиеся условия оказывают влияние на организацию учета и

контроля образовательных учреждений столь значительно, что требует оперативной реализации новых задач, стоящих перед учетом и контролем.

Актуальность темы, степень ее научной разработки и практической значимости определили выбор темы, цели и задачи диссертационного исследования.

**Цель и задачи диссертационного исследования.** Целью исследования является разработка теоретических и методических положений по развитию учета и контроля в высших образовательных учреждениях, осуществляющих разнообразные виды деятельности, финансируемые из различных источников.

Реализация поставленной цели обусловила необходимость решения следующих задач:

- определить особенности функционирования образовательных учреждений как субъектов учета и выявить влияние этих особенностей на организацию учета и контроля;

- с учетных позиций рассмотреть финансовые поступления вуза, раскрыть типологию и формы финансового обеспечения по типам учреждений высшего образования;

- классифицировать расходы учреждения ВПО по видам деятельности и определить общие подходы к организации их финансового, налогового и управленческого учета;

- проанализировать действующую в вузах систему финансового учета, оценить происходящие в нем изменения и разработать новые формы его организации и средства ведения;

- выявить проблемы налогового учета в вузах и предложить методику его организации на основе данных финансового учета и налоговых регистров;

- рассмотреть вопросы интеграции финансового и управленческого учета и разработать соответствующий порядок управленческого учета с выделением центров ответственности по видам деятельности;

- разработать систему аналитических счетов учета для целей финансового, налогового и управленческого учета;

- изучить вопросы теории практики построения систем внутреннего контроля в вузах по видам деятельности;

- разработать порядок осуществления контроля движения средств образовательных учреждений;

- дать предложения по совершенствованию контроля за обеспечением сохранности имущества, находящегося в оперативном управлении образовательного учреждения.

**Предметом исследования** выступил комплекс теоретических и организационно-методологических вопросов учета и контроля в учреждениях высшего профессионального образования при осуществлении ими видов различных деятельности, финансируемых из нескольких источников.

**Объектом исследования** стали учреждения высшего профессионального образования Российской Федерации.

**Теоретическую базу диссертационного исследования** составили труды отечественных и зарубежных ученых по вопросам финансового, налогового и управленческого учета, а также организации системы внутреннего контроля. В

основу работы положены законодательные и нормативные акты, методические рекомендации по предмету исследования, материалы научно-практических конференций, публикации в специализированных отраслевых и тематических периодических изданиях. При работе над диссертацией использовались электронные ресурсы и Интернет.

**Методологической основой исследования** послужил диалектический метод познания предмета исследования, предполагающий изучение системы отраслевого бухгалтерского учета в его развитии. В диссертации широко применяется общенаучные методы исследования - анализа, синтеза, дедукции, индукции, исторического, логического и системных подходов, а также абстрактно-логический и монографический методы исследования, группировки, систематизации теоретического и практического материала.

**Информационной базой работы** послужили законодательные акты РФ, нормативные и правовые акты исполнительной власти и другие документы, регламентирующие процесс организации и ведения финансового учета, разработки отечественных ученых в области финансового, налогового, управленческого учета и контроля, материалы периодических изданий, научных конференций, сети Интернет и электронных систем массовой информации. В процессе исследования также использовались оперативные данные, документы и отчетность образовательных учреждений, результаты проведенных автором исследований в образовательных учреждениях.

**Научная новизна исследования** в целом заключается в постановке, теоретическом обосновании и решении комплекса вопросов, связанных с разработкой методологических подходов и научно-практических рекомендаций по малоисследованной в российской науке проблеме учетного обеспечения управления образовательным учреждением, осуществляющим несколько видов деятельности, финансируемых из различных источников.

В процессе исследования получены следующие научные результаты, выносимые на защиту:

- уточнено содержание и предложены авторские трактовки понятий "субъекты учета" и "субъекты учета в государственном и муниципальном секторе экономики", приведена классификация указанных субъектов с выделением специфических характеристик образовательного учреждения, влияющих на организацию учета и контроля;

- доказан вывод о существенном изменении в современных условиях управленческих функций и финансовой ответственности образовательных учреждений и на этой основе определены приоритетные направления развития учета в вузах, призванного решать новые задачи обеспечения принятия управленческих решений по развитию вуза исходя из финансовых результатов по каждому из видов деятельности и с учетом возникающих налоговых обязательств, а также контроля качества оказываемых социально значимых государственных услуг и контроля за имуществом с различными правами распоряжения;

- обоснована необходимость использования новой учетной категории "финансовые поступления образовательных учреждений", дающей обобщенное представление об объемах всех входящих финансовых средств образовательно-

го учреждения, включая полученные бюджетные ассигнования, доходы от оказания платных услуг, безвозмездные и безвозвратные перечисления, гранты, субсидии и др.;

- предложен вариант построения учета финансовых поступлений образовательных учреждений по видам их деятельности, который позволяет разделить ответственность по ним и применим для решения задач финансового, налогового и управленческого учета;

- обоснована отличающаяся от традиционной классификация расходов образовательного учреждения (по видам деятельности, по степени отнесения на себестоимость услуги, по правилам налогового законодательства и др.) и даны рекомендации по организации в вузе учета расходов, позволяющие использовать его данные при выполнении задач налогового и управленческого учета;

- разработаны методические приемы осуществления расчета базы по налогу на прибыль на основе данных финансового учета и предложены необходимые в этих целях формы "Регистр учетов доходов для исчисления налога на прибыль", "Ведомость по расчету расходов на оплату труда", "Ведомость по учету амортизируемого имущества", "Ведомость по учету расходов на приобретение программного обеспечения";

- предложена схема учетного отражения одноименных товаров, работ, услуг с открытием забалансового счета 27 "Учет договоров по одноименным товарам", а также разработаны предназначенные для систематизации данных при определении способа осуществления закупок формы накопительных регистров по учету договоров в разрезе Классификации операций сектора государственного управления (КОСГУ) и групп одноименных товаров;

- разработан порядок учета и документооборота при формировании плана финансово-хозяйственной деятельности и плана закупок, ориентированный на осуществление внутреннего контроля по выделенным центрам ответственности; детализирована форма отчета по выполнению плана финансового хозяйственно деятельности с учетом специфики образовательного учреждения;

- обобщены и систематизированы основы осуществления внутреннего контроля за имуществом, находящимся в оперативном управлении, и предложен вариант организации такого контроля по центрам ответственности, выделенным по функциональному назначению объектов;

- даны методические рекомендации по ведению на балансовых и забалансовых счетах учета малоценного имущества, способам его идентификации и оценки в целях обеспечения сохранности его части, находящейся в оперативном управлении, и подтверждения расходов, признаваемых в налоговом учете.

**Теоретическая и практическая значимость диссертационного исследования.** Теоретическая значимость работы состоит в уточнении содержания и обосновании новых учетных категорий, разработке методических основ для создания учетной системы, позволяющей реализовать задачи управленческого учета, принимая во внимание налоговый аспект, базирующегося на данных финансового учета.

Практическая значимость диссертационного исследования заключается в том, что теоретические, методические разработки, а также предложенные прак-

тические рекомендации в области учетно-аналитического обеспечения деятельности образовательных учреждений, будут способствовать качественному оперативному учету и контролю хозяйственных операций, стратегическому финансовому планированию финансово-хозяйственной деятельности учреждений. Методические аспекты, изложенные в диссертационном исследовании, могут быть использованы в учебном процессе по профилю "Бухгалтерский учет, анализ и аудит" в высших учебных заведениях.

**Апробация и внедрение результатов исследования.** Основные положения диссертации обсуждены и получили апробацию в тезисах, статьях и выступлениях на международных и внутривузовских научных и научно-практических конференциях, проходивших в 2006-2012 гг. в Воронеже, Москве, Волгограде, Саратове.

Наиболее существенные положения и результаты исследования нашли свое отражение в публикациях автора общим объемом 5,25 п.л., в том числе в 4 статьях, опубликованных в изданиях, рекомендованных ВАК.

Отдельные результаты диссертационного исследования в форме методических разработок и рекомендаций внедрены в практическую деятельность хозяйствующих субъектов г. Саратова. В частности, предложенная соискателем методика организации аналитического финансового учета доходов и расходов и разработанный документооборот нашли применение в деятельности Саратовского института (филиала) Российского государственного торгово-экономического университета. Выполненные научные разработки также используются в учебном процессе в Саратовском государственном социальном-экономическом университете и Саратовском институте (филиале) Российского государственного торгово-экономического университета. Внедрение результатов диссертационного исследования подтверждено справками.

**Объем и структура работ.** Цель и задачи исследования определили структуру диссертационной работы и приложений.

**Введение**

**Глава 1. Теоретические основы учета казенных, бюджетных и автономных учреждений высшего профессионального образования**

1.1. Учреждения высшего профессионального образования как субъекты учета и их классификация

1.2. Структура и учетная характеристика финансовых поступлений учреждений высшего профессионального образования

1.3. Расходы учреждений образования, их виды и отражение в учете

**Глава 2. Специфика организации различных видов учета в образовательных учреждениях высшего профессионального образования**

2.1. Особенности финансового учета в вузах, при наличии нескольких видов деятельности

2.2. Налоговый учет в учреждениях ВПО: особенности и направления интеграции с финансовым учетом

2.3. Методические подходы к построению управленческого учета в учреждениях высшего профессионального образования

**Глава 3. Внутренний контроль в системе управления учреждением высшего профессионального образования**

3.1. Планирование поступлений и расходования денежных средств образовательным учреждением как основа построения системы внутреннего контроля

3.2. Контроль выполнения плана поступлений и расходования средств

3.3. Организация внутреннего контроля за имуществом, закрепленным на праве оперативного управления

Заключение

Список использованной литературы

Приложения

Работа изложена на 184 страницах, содержит 29 таблиц, 12 рисунков и 10 приложений и библиографический список, включающий 172 наименования.

## **ОСНОВНЫЕ ИДЕИ И ВЫВОДЫ ДИССЕРТАЦИИ, ВЫНОСИМЫЕ НА ЗАЩИТУ**

Результаты диссертационного исследования представлены в трех группах взаимосвязанных между собой научно-практических проблем.

**Первая группа проблем, поднимаемых в диссертации, связана с уточнением, дополнением и сведением в единый комплекс теоретических и организационно-методологических основ ведения учета в казенных, бюджетных и автономных учреждениях высшего профессионального образования.**

С целью определения статуса образовательного учреждения как субъекта учета в диссертации было проанализировано действующее законодательство и экономическая литература по данному вопросу. Проведенный анализ выявил отсутствие четкого определения "субъект учета". Восполняя этот пробел, в диссертации дано определение субъектов бухгалтерского учета, под которыми предлагается понимать юридические и физические лица, а также группы предприятий, которые в силу закона или исходя из потребностей осуществления хозяйственной деятельности формируют систему учета и осуществляют сбор, регистрацию и обобщение информации об имуществе, обязательствах и их движении путем сплошного, непрерывного и документального учета всех хозяйственных операций.

Множество существующих субъектов учета может быть классифицировано по следующим признакам: по уровню бюджетной системы, по выполняемым функциям, по правовому статусу в бюджетном процессе, по функциональному назначению, по отраслевому признаку, по организационно-правовой форме. Взяв за основу данные критерии, в диссертации было определено место образовательного учреждения высшего профессионального образования среди таких субъектов.

Изучение специфики образовательного учреждения высшего профессионального образования среди других субъектов дало возможность определить особенности организации учета и контроля данных субъектов. Одной из самых существенных таких особенностей, как доказывается в диссертации, является ведение учета нескольких видов деятельности. Последнее означает необходимость построения системы учета, позволяющей формировать отчетные данные при определении финансового результата каждого из видов деятельности и

принимать обоснованные управленческие решения, а также рассчитывать сумму налоговых обязательств и формировать систему внутреннего контроля, учитывая существующие риски.

В настоящее время правовое положение и порядок финансового обеспечения образовательных учреждений существенно меняется. Законодательное выделение среди них казенных, бюджетных и автономных учреждений принципиально меняет управленческие функции и финансовую ответственность учреждений.

В учреждениях разных типов различны законодательная база, порядок принятия решений, органы управления. Имущество всех типов учреждений разделено на недвижимое, особо ценное движимое и иное движимое. Права распоряжения имуществом различны по типам учреждений. Изменилась и ответственность по обязательствам учреждений. Бюджетные и автономные учреждения отвечают по своим обязательствам всем находящимся у него на праве оперативного управления имуществом, за исключением особо ценного движимого имущества, а также недвижимого имущества. Изменения коснулись и порядка финансирования, в частности, формы финансирования от учредителя. У образовательных учреждений появились новые права на самостоятельное распоряжение полученными доходами. Новые виды доходов повлекли изменения в налогообложении. Изменился состав отчетных форм по поступлению и расходованию средств.

В новых условиях деятельности руководителям образовательным учреждениям не только предоставлены более широкие возможности по получению доходов и их последующему использованию, по управлению имуществом и обязательствами учреждения. Одновременно, на руководителей возлагается более высокая ответственность за эффективность деятельности учреждений, сохранность имущества и его управление, выполнение обязанностей учреждения как налогоплательщика.

Совокупность перечисленных изменений повышает значимость для учреждений высшего профессионального образования не только финансового учета, но и налогового и управленческого учета, что и становится приоритетными направлениями развития бухгалтерского учета в вузах, который призван решать новые задачи обеспечения принятия управленческих решений по развитию вуза исходя из финансовых результатов по каждому из видов деятельности и с учетом возникающих налоговых обязательств и контроля качества оказываемых социально значимых государственных услуг и контроля за имуществом с различными правами распоряжения

Вслед за исследованием субъектных характеристик предметной области исследования в диссертации была предпринята попытка систематизировать и уточнить ее объектные характеристики и, в частности, рассмотреть вопросы содержания и специфики учета входящих денежных потоков образовательных учреждений.

Традиционно доходы и поступления образовательных учреждений раскрывают через их различные составляющие - бюджетные ассигнования, доходы, безвозмездные и безвозвратные перечисления, гранты, субсидии и др., откры-

тый перечень которых определен в бюджетном законодательстве. Для содержательной характеристики и управления совокупностью поступающих финансовых средств в диссертации предлагается использовать новую учетную категорию "финансовые поступления образовательных учреждений". Данная категория призвана обобщать данные о входящих денежных потоках учреждений образования, обеспечивающих все виды деятельности образовательных учреждений (образовательной, научно-издательской и др.) необходимыми средствами в соответствии с планами финансово-хозяйственной деятельности.

Вторая группа проблем, поднимаемых в диссертации, связана с изучением практики и разработкой рекомендаций по организации различных видов учета в образовательных учреждениях высшего профессионального образования.

Разрабатывая это направление, в диссертации была изучена действующая практика учета финансовых поступлений в учреждения высшего профессионального образования. В настоящее время такой учет ориентирован на цели финансового учета и ведется с разбивкой по источникам поступления средств и по кодам КОСГУ. Однако, это не отвечает в полной мере целям управленческого учета в образовательном учреждении - в условиях финансовой самостоятельности при наличии нескольких видов деятельности, осуществляемых учреждением, необходимо разделить ответственность по ним.

С целью решения новых задач в диссертации было обосновано предложение и даны практические рекомендации по организации учета финансовых поступлений по центрам ответственности. Предлагаемая при этом схема центров ответственности (с выделением ответственного лица по каждому центру) исходит из существующей в большинстве учреждений высшего профессионального образования системы управления и учитывает все новые виды его деятельности.

Разработанные в диссертации рекомендации по организации учета финансовых поступлений по центрам ответственности также направлены на интеграцию управленческого и финансового учета. Для этого предлагается ввести дополнительные аналитические группы синтетического счета 020500000 "Расчеты по доходам" и 040110000 "Доходы учреждения" в разрезе по видам деятельности учреждений:

- 1 - образовательная деятельность,
- 2 - научная деятельность,
- 3 - издательская деятельность,
- 4 - прочие виды деятельности.

Следующим объектом проводимого исследования учетной практики учреждений высшего профессионального образования стал учет их расходов.

Исследования показали, что действующая в учете группировка расходов по кодам КОСГУ не учитывает специфику образовательного учреждения с различными видами деятельности и различными источниками финансирования. Кроме того, расходы по кодам КОСГУ сгруппированы укрупненно, включая в себя несколько различных видов расходов. Например, по коду 223 "Коммунальные услуги" учитываются расходы на потребление электроэнергии, водоснабжение, газоснабжение, по коду 226 "Прочие услуги" отражаются реклама, участие в се-

минарах, повышение квалификации, найм жилого помещения в командировках, типографские услуги, приобретение и обслуживание программного обеспечения, подписка на периодические издания, страхование автотранспорта и другие.

Для устранения отмеченных недостатков в диссертации была предложена новая классификация расходов, актуальная для настоящих условий:

- по видам деятельности;
- по степени отнесения на себестоимость;
- по правилам налогового законодательства.

Реализуя предложенный подход, в диссертации были даны рекомендации организовать учет расходов на счете 010900000 "Затраты на изготовление готовой продукции, работ, услуг" в разрезе аналитических групп по видам деятельности аналогично с учетом доходов, что необходимо для выведения финансового результата по каждому виду деятельности.

Также в работе было проведено сопоставление правил группировки расходов по кодам КОСГУ с правилами учета расходов для управления себестоимостью услуг и требованиями, установленным налоговым законодательством. Это позволило сделать вывод, что учетные данные, сформированные по действующей группировке расходов по кодам КОСГУ, не являются информативными для проведения анализа структуры расходов и управления себестоимостью, а также не соответствуют правилам, установленным в налоговом учете. В диссертации обосновывается необходимость дополнительной детализации применяемых группировок затрат, что призвано восполнить недостаток существующей информационной базы, и даются предложения по организации аналитического учета по счету 010900000 "Затраты на изготовление готовой продукции, работ, услуг" - последнее важно для выполнения задач как управленческого, так и налогового учета.

Влияние налогового аспекта на построение учета в образовательном учреждении стало следующим этапом проводимого исследования.

Управляя образовательным учреждением, которое оказывает несколько видов услуг, приходится разделять облагаемые и необлагаемые виды доходов, изыскивать возможности применения льгот, снижения ставок, рассчитывать планируемую облагаемую базу для управления денежными потоками с учетом сроков уплаты, установленных налоговым законодательством. Это обуславливает новые задачи налогового учета в образовательном учреждении.

В ходе исследования доказано, что способ организации аналитического учета доходов и расходов по центрам ответственности по видам деятельности, разработанный в диссертации для финансового и управленческого учета, применим и для целей налогового учета. В частности, такая организация учета существенно облегчает определение облагаемой базы по налогу на прибыль и расчет доли доходов от образовательной деятельности с целью применения льготы по снижению ставки налога.

Используя преимущества предложенной новой организации учета, в диссертации были разработаны методические приемы осуществления расчета базы по налогу на прибыль на основе данных финансового учета и предложена необходимая для этого форма, которая позволяет не только разделить доходы на обла-

гаемые и не облагаемые налогом, но и отразить доходы по договорам с длительным производственным циклом, относящиеся к следующим отчетным периодам (Таблица 1).

Таблица 1. Регистр учетов доходов для исчисления налога на прибыль

Название организации						
Отчетный период						
Виды доходов	Сумма, руб.	Виды доходов, не включаемых в расчет налогооблагаемой базы		Виды доходов, включаемых в расчет налогооблагаемой базы		Виды доходов, включаемых в расчет налогооблагаемой базы в следующие отчетные периоды
		Сумма, руб.	Основание	Сумма, руб.	Основание	
1	2	3	4	5	6	7
.....						
<b>Итого</b>						

Также в диссертации были разработаны специальные регистры ведения налогового учета расходов - "Ведомость по расчету расходов на оплату труда", "Ведомость по учету амортизируемого имущества" и "Ведомость по учету расходов на приобретение программного обеспечения". Данные регистры не только учитывают имеющуюся в налоговом и финансовом учете специфику отражения расходов по оплате труда, по приобретению программного обеспечения, по амортизации имущества, но и позволяют интегрировать данные разных видов учета.

Важной стороной учетной практики учреждений высшего профессионального образования является учет закупок по видам одноименных товаров, работ, услуг. Данные учреждения размещают заказы путем проведения торгов (конкурса, аукциона) и без проведения торгов. Выбор соответствующего способа зависит от суммы закупок в соответствующей группе одноименных товаров, работ, услуг.

Анализ действующей практики показал, что в настоящее время формирование информации для группировки расходов по группам одноименных товаров, работ, услуг и контроля за правильным выбором способа размещения заказа не является задачей финансового учета. Вместе с тем, при всей жесткости регламентов ведения учета закупок для государственных нужд, существует принципиальная возможность вводить дополнительные забалансовые счета для сбора информации в целях управления. Это позволило предложить систему учетного отражения одноименных товаров, работ, услуг на дополнительном забалансовом счете 27 "Учет договоров по одноименным товарам, работам, услугам". Ведение учета на забалансовом счете позволяет формировать данные о проведенных закупках с целью контроля правильного выбора способа размещения заказов и контроля исполнения договоров. На Рис.1 представлена процедура согласования заявки на приобретение товаров, выполнение работ, оказание услуг с последующим заключением договора гражданско-правового характера.



**Рис.1. Документооборот по учету договоров по группам одноименных товаров, работ, услуг и их исполнение**

Для систематизации учетных данных при определении способа осуществления закупок в диссертации были разработаны формы накопительных регистров по учету договоров в разрезе групп одноименных товаров, работ, услуг и кодов КОСГУ.

Третья группа проблем, рассматриваемых в диссертационной работе, связана с методическими вопросами организации и осуществления внутреннего контроля в учреждениях высшего профессионального образования.

Реформирование порядка финансового обеспечения деятельности учреждений повлекло изменения в проведении финансового контроля. Теперь учреждения составляют не смету, а план ФХД и самостоятельно контролируют его исполнение. В целях оптимизации финансовых потоков, повышения аналитичности информации в диссертации был обоснован подход к составлению плана

ФХД по центрам ответственности, выделенных в целях управления по различным видам деятельности учреждений, а также по периодам. Для составления отчета об исполнении плана ФХД в диссертации рекомендовано организовать учет поступлений и расходования средств на забалансовых счетах 17 "Поступления денежных средств на счета учреждения" и 18 "Выбытия денежных средств со счетов учреждения" в разрезе выделенных центров ответственности (по видам деятельности), кодов КОСГУ и видов расходов (см. Рис.2).



**Рис.2. Порядок составления отчетов об исполнении плана ФХД и плана закупок по данным финансового учета учреждений**

В условиях финансовой самостоятельности учреждения высшего профессионального образования ведут контроль за исполнением плана закупок по одноименным товарам, работам, услугам. В работе было проведено сравнение полноты и аналитичности информации, формируемой на забалансовом счете 18 "Выбытия денежных средств со счетов учреждения", с требованиями по составлению плана закупок. Результатом проведенного сравнения стало обоснование возможности применения данных вышеназванного счета при составлении отчета об исполнении плана закупок.

Также в диссертации были разработаны формы отчетов о фактическом поступлении и расходовании средств с учетом специфики образовательных учреждений. Показатели отчетных форма позволяют сгруппировать данные с це-

лю сравнения фактических данных с плановыми цифрами, контроля исполнения плана ФХД в разрезе КОСГУ и видов деятельности, анализа структуры доходов и расходов, построения графика поступлений и расходования средств для оптимизации денежных потоков, выявления необходимости внесения корректировок в план ФХД или план закупок.

Важным аспектом проводимого диссертационного исследования стали проблемные вопросы контроля за государственным имуществом в учреждениях высшего профессионального образования.

В настоящее время существенно изменились границы управления государственным имуществом вуза. Это имущество находится на праве оперативного управления, но порядок распоряжения им различен в зависимости от категории имущества и типа учреждений. Основываясь на результатах сравнения правил учета имущества в учреждениях высшего профессионального образования, в диссертации были определены направления внутреннего контроля за движением имущества, находящегося на праве оперативного управления. В частности, при это была раскрыта специфика его организации:

- в целях идентификации имущества как объекта контроля в момент его закрепления за учреждением на праве оперативного управления;
- в целях обеспечения сохранности и целевого использования имущества, а также готовности к внешнему контролю со стороны собственника в отношении недвижимого и особо ценного движимого имущества;
- в целях сохранности и недопущения расточительства в отношении всего имущества, в т.ч. проходящего по статье "Иное движимое имущество";
- для обоснованности расходов на приобретение новых объектов при планировании показателей плана финансово-хозяйственной деятельности учреждения;
- для обоснования признания расходов в налоговом учете с целью минимизации облагаемой базы и снижения налога на прибыль.

В целях систематизации основ контроля имущества, проводимого образовательными учреждениями, в диссертации был предложен вариант его построения по центрам ответственности, учитывающий функциональное назначение объектов имущества (транспортные средства, вычислительная техника, библиотечный фонд, лабораторное оборудование и другие) с наделением руководителей центров соответствующими полномочиями.

Особое внимание в диссертации было уделено контролю за малоценными объектами основных средств, проблемы учета и контроля которых в специальной литературе практически не изучены.

Такие объекты основных средств, стоимостью до 3 тыс. руб., подлежат единовременному списанию на затраты при вводе их в эксплуатацию, но продолжают участвовать в процессе деятельности учреждения. Тем не менее, результаты показали, что их доля весома, достигая 10% и приближаясь к доле таких групп основных средств, как производственный и хозяйственный инвентарь, библиотечный фонд, транспортные средства. На этом основании в диссертации делается вывод о необходимости особой организации контроля за их сохранностью и надлежащим использованием.

В целях выработки рекомендаций по совершенствованию учетно-аналитического обеспечения внутреннего контроля в ходе диссертационного исследования был проведен сравнительный анализ правил учета объектов основных средств на балансовых и забалансовых счетах. По результатам проведенного анализа были даны методические рекомендации по способам идентификации и оценки малоценных объектов основных средств, по организации их учета на забалансовых счетах в разрезе материально-ответственных лиц и видов объектов. Для этого разработан регистр, который позволяет: во-первых, учитывать объекты по центрам ответственности; во-вторых, выявить объекты, по которым часто проводится ремонт с целью вынесения предложения об их списании; в-третьих, подсчитывать сумму расходов на содержание этих объектов при расчете облагаемой базы по налогу на прибыль.

## **СПИСОК РАБОТ, ОПУБЛИКОВАННЫХ ПО ТЕМЕ ДИССЕРТАЦИИ**

### **Статьи в рецензируемых научных журналах и изданиях:**

1. Аукина (Собачко) А.И. Отражение в бюджетном учете передачи прав на использование результатов интеллектуальной деятельности в качестве вклада в уставный капитал хозяйственных обществ. // Вестник СГСЭУ, 2011, №1(35). - 0,5 п.л.

2. Аукина (Собачко) А.И. Налоговый учет доходов в сфере образования в условиях применения пониженной ставки налога на прибыль. // М.: РИСК (Ресурсы, информация, снабжение, конкуренция), 2011, №2. - 0,4 п.л.

3. Аукина (Собачко) А.И. Построение налогового регистра по учету амортизируемого имущества в образовательных учреждениях. // Вестник Волби, 2012, №1. - 0,5 п.л.

4. Аукина (Собачко) А.И., Ефимова С.Б. Проблемы учета и контроля малоценного имущества бюджетного образовательного учреждения // Современные исследования социальных проблем (электронный научный журнал), №4(12), 2012. - 0,6 п.л. (авторские - 0,3 п.л.)

### **Статьи и тезисы докладов в других изданиях:**

5. Аукина (Собачко) А.И. Развитие научно-инновационной деятельности в высших учебных заведениях. / Бизнес-услуги и их место в инновационной экономике: коллективная монография. Под ред. Н.Г. Кабанцевой. - Саратов: Изд-во Саратов. ин-та РГТЭУ, 2010 - 0,5 п.л.

6. Аукина (Собачко) А.И. Особенности учета основных средств в бюджетных учреждениях. Современные проблемы и тенденции развития внутренней и внешней торговли: Сборник научных статей. - Саратов: Научная книга, 2006. - 0,4 п.л.

7. Аукина (Собачко) А.И. Размещение заказов для государственных нужд бюджетных учреждений. Современные проблемы и тенденции развития внутренней и внешней торговли: Сборник научных статей. - Саратов: Научная книга, 2007. - 0,3 п.л.

8. Аукина (Собачко) А.И. Организация бюджетного учета и налогообложения научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ. Современные проблемы и тенденции развития внутренней и внешней торговли: Сб. научн. статей. - Саратов: Саратов. ин-т РГТЭУ, 2008. - 0,3 п.л.

9. Аукина (Собачко) А.И. Реализация основных функций образования в условиях модернизации образовательной сферы. Стратегия инновационного развития товарных рынков: Сб. научн. статей. - Воронеж: Научная книга, 2009. - 0,3 п.л.

10. Аукина (Собачко) А.И. Основные аспекты и условия, учитываемые при переводе бюджетных образовательных учреждений в автономные учреждения. Современные проблемы и тенденции развития внутренней и внешней торговли: Сб. научн. статей: в 2т. - Саратов: Саратов. ин-т РГТЭУ, 2009. - 0,3 п.л.

11. Аукина (Собачко) А.И. Приносящая доход деятельность образовательных учреждений. Финансовая инфраструктура: инновационный подход: Международный межвузовский научный сборник - Саратов: Изд-во Саратов. ин-та РГТЭУ, 2009. - 0,5 п.л.

12. Аукина (Собачко) А.И. Влияние реформирования бюджетной системы на сферу образования. Современные проблемы и тенденции развития внутренней и внешней торговли: Сб. научн. статей: в 3ч. - Саратов: Изд-во Саратов. ин-та РГТЭУ, 2010. - 0,3 п.л.

13. Аукина (Собачко) А.И. Налогообложение предпринимательской деятельности образовательных учреждений. // Поволжский торгово-экономический журнал. 2010, №4. - 0,35 п.л.

14. Аукина А.И., Ефимова С.Б. Финансовые поступления образовательных казенных, бюджетных и автономных учреждений: сущность и отражение в учете. Современные проблемы и тенденции развития внутренней и внешней торговли: Сб. научн. статей: в 2ч. / Международная научная конференция (Саратов, 10-20 апр.2012 г.) - вып.7 - Саратов, изд-во Саратов. ин-та РГТЭУ, 2012. - 0,6 п.л. (авторские - 0,3 п.л.)

Автореферат

Подписано в печать  
Бумага типогр. №1  
Печать офсетная  
Заказ 353

*10.10.2017*

Формат 60x84 <sup>1</sup>/<sub>16</sub>  
Гарнитура "Times"  
Уч.-изд. л. 1,0  
Тираж 100 экз.

Издательский центр Саратовского  
государственного социально-экономического университета.  
410003, Саратов, Радищева, 89.

