СОДЕРЖАНИЕ

ВВЕДЕНИЕ

1. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ ФОРМИРОВАНИЯ И ИСПОЛЬЗОВАНИЯ ДОХОДОВ И РАСХОДОВ ОБРАЗОВАТЕЛЬНОГО УЧРЕЖДЕНИЯ

1.1 Финансово-экономическая деятельность учреждений профессионального образования

1.2 Учет финансовых результатов деятельности образовательного учреждения

2. ФОРМИРОВАНИЕ ДОХОДОВ И РАСХОДОВ ПРЕДПРИЯТИЯ «ГОУ НПО ПРОФЕССИОНАЛЬНОЕ УЧИЛИЩЕ №5

2.1 Организационно-правовая характеристика предприятия

2.2 Формирование доходов и расходов ГОУ НПО №5 в соответствии с новым планом счетов Бюджетного учета

2.3 Анализ финансово-экономической деятельности ГОУ НПО №5

3. ПОВЫШЕНИЕ ДОХОДНОСТИ ОБРАЗОВАТЕЛЬНЫХ УЧРЕЖДЕНИЙ ПУТЕМ ОПТИМИЗАЦИИ НАЛОГОВЫХ ПЛАТЕЖЕЙ

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Список используемой литературы

Приложения

ВВЕДЕНИЕ

Высокий уровень образования граждан способствует качественному и интенсивному развитию государства и нации. Переход экономики страны к рыночным отношениям затронул и сферу образования. На деятельность образовательных учреждений негативное воздействие стали оказывать такие факторы, как социальная и экономическая нестабильность в обществе, а также неполнота нормативно-правовой базы в области образования. Современная организация бухгалтерского учета расходов и доходов играет важную роль в решении вопросов эффективного ведения финансово-хозяйственной деятельности образовательных учреждений. Однако положения действующего законодательства не позволяют однозначно классифицировать деятельность образовательных учреждений в сфере платного обучения как предпринимательскую или непредпринимательскую, что, в свою очередь, порождает проблемы отражения доходов и расходов на счетах бухгалтерского учета. Существующая организация бухгалтерского учета доходов и расходов не в полной мере отвечает современным требованиям управления и внутреннего контроля, не позволяет формировать полную и достоверную информацию о деятельности учреждения.

Причина такого состояния бухгалтерского учета заключается в недостаточной разработке теоретических и методических вопросов учета доходов и расходов в учебных заведениях, как в нормативных актах, так и в специальных литературных источниках. Работы отечественных и зарубежных ученых по проблемам бухгалтерского учета посвящены в основном предприятиям материального производства. В них практически не исследуются вопросы бухгалтерского учета в негосударственных образовательных учреждениях. Особенности бухгалтерского учета в некоммерческих организациях, в том числе, в образовательных учреждениях, рассмотрены в работах Вифлеемского Б.А., Бахмариной Е., Кондрашиной В.В., Макальской М.Л., Токарева И.Н. и др. Несмотря на практическую значимость для образовательных учреждений указанных работ, ощущается недостаточность этих разработок и появляется необходимость проведения дальнейших теоретических и практических исследований проблем бухгалтерского учета расходов и доходов.

Исходя из вышеизложенного, цель данной работы заключается в исследовании методики бухгалтерского учета доходов и расходов и калькулирования себестоимости образовательных услуг в учебных заведениях. В соответствии с поставленной целью в работе решались следующие задачи: проанализировать особенности финансово-хозяйственной деятельности образовательных учреждений и определить их влияние на организацию бухгалтерского учета расходов и доходов в этих учебных заведениях; провести сравнительную характеристику применяемых методов учета доходов от реализации образовательных услуг в государственных и негосударственных учебных заведениях; выявить особенности учета затрат и калькулирования себестоимости образовательных услуг, обосновать порядок распределения косвенных затрат между объектами калькулирования.

Предметом исследования явились методика и практика бухгалтерского учета доходов и расходов в образовательных учреждениях; объектом исследования – ГОУ НПО ПУ №5. Методологической основой исследования послужили нормативные акты по вопросам образовательной деятельности и бухгалтерского учета, труды отечественных ученых в области экономики общественного сектора, научные труды по проблемам бухгалтерского учета, рекомендации практических семинаров, материалы периодической печати.

В ходе выполнения работы использовались различные методы научного познания: выборочное наблюдение, обследование, группировка, сравнение, анализ и обобщение, систематизация теоретического и практического материала, системный и комплексный подходы. Данная работа состоит из введения, трех глав, заключения, списка использованной литературы, приложений. Работа изложена на 40 листах машинописного текста, включает приложения.

1. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ ФОРМИРОВАНИЯ И ИСПОЛЬЗОВАНИЯ ДОХОДОВ И РАСХОДОВ ОБРАЗОВАТЕЛЬНОГО УЧРЕЖДЕНИЯ

1.1 Финансово-экономическая деятельность учреждений профессионального образования

Существующий подход к изучению и анализу потенциала и ресурсов образования и образовательных учреждений, в целом, достаточно традиционен. В рамках доступной информации обычно рассматриваются:

- количественные характеристики системы образования и отдельных образовательных учреждений;

- динамика показателей, характеризующих потенциал системы образования и отдельных образовательных учреждений, если анализ осуществляется на соответствующем материале;

- примеры недостаточности бюджетного финансирования для поддержания и развития потенциала в соответствии с современными требованиями.

Первоочередное внимание уделяется кадровому потенциалу образовательных учреждений (по преимуществу среднего и высшего профессионального образования): структуре, квалификационным характеристикам. Основная направленность исследований материальной базы сводится к констатации старения, отсутствия средств для возмещения износа, необходимости модернизации материальной базы и т.п. Для иллюстрации приводятся доступные данные о состоянии материальной базы образовательных учреждений – числе/удельном весе зданий, требующих ремонта, находящихся в аварийном состоянии. Экономическое и финансовое положение анализируется на примерах отдельных учреждений, а также в виде анализа динамики бюджетного финансирования за последние годы.

В 2006 году на цели оказания образовательных услуг использовалось более 90% основных средств (в университетах – 62%). Низок процент использования основных средств на проведение научно-исследовательских работ (от 1,05% в университетах до 7,61% в колледжах).

Полностью отсутствует использование основных средств на научные цели в академиях и институтах. На цели, не относящиеся к образованию и научным исследованиям, используется в университетах 37,30%, а в техникумах 10,83% основных средств [2. с. 29 - 34].

Полученная на основе статистических данных возрастная структура оборудования не подтверждает неоднократно высказываемые оценки о его старении. Доля оборудования возраста 2 года и менее приближается к 50%, доля оборудования старше 10 лет сравнительно невелика (16,34%). Возможно, это результат изменения бюджетного финансирования в последние годы. Из общей площади образовательных учреждений требуют капитального ремонта 20,23%, а в аварийном состоянии находятся 3,26%. При этом в наиболее сложном состоянии находятся техникумы (показатели соответственно 62,52% и 11,49%). Выше средней доля площадей, требующих капитального ремонта, у других учреждений начального профессионального образования (39,44%), университетов (21,46%), прочих учреждений высшего образования (37,73%). У большинства видов образовательных учреждений доля аварийных помещений сравнительно низка.

Все образовательные учреждения сдают в аренду свои площади, доля этих площадей сравнительно невелика и в среднем составляет 5,32%, а максимальная величина этого показателя не превышает 10% за исключением учреждений дополнительного профессионального образования, сдающих в аренду 43,36% площадей. Часть сдаваемых в аренду площадей являются учебными: в техникумах 62,61% сдаваемых площадей, в колледжах 60,44%, в университетах 46,24%, в учреждениях дополнительного профессионального образования 13,02% [2. с. 29 - 34].

Доля арендуемых площадей невелика (9,6%), причем 77,76% площадей арендованы для осуществления на них образовательного процесса. Доля площадей, сданных в аренду для видов деятельности, не связанных с образовательным процессом, исследованиями и разработками, в целом, не превышает 2% и может рассматриваться как незначительная.

Изучение данных о библиотечных фондах показывает, что общие коэффициенты их обновления и выбытия (по выборке в целом) представляют собой весьма незначительные величины – соответственно 3,29% и 1,74%. Посещаемость студентами (учащимися) библиотек составляет 75,61%, т.е. почти на 10 процентных пунктов ниже их доли в числе зарегистрированных пользователей (85,2%); на 1 посадочное место в библиотеках в среднем приходится 36 студентов, на 1 учащегося в среднем в отчетном году было выдано 53 единицы экземпляров (библиотечных фондов) [2.с. 29-34].

Затраты и доходы образовательных учреждений.

Большая часть затрат образовательных учреждений приходятся на образовательную деятельность (88,2%). Это соотношение наблюдается по большинству видов затрат, за исключением связанных с приобретением оборудования и другими материальными затратами, поскольку именно эти виды затрат обеспечивают проведение не только образовательной, но и иной деятельности. Высокая доля расходов на образовательную деятельность в общих затратах образовательных учреждений сохраняется практически по всем видам образовательных учреждений (от 80 до 100%).

Основная доля текущих расходов приходится на оплату труда (42,96%), отчисления на социальные нужды (11,80%), на прочие текущие затраты (24,01%). Доли остальных видов расходов заметно меньше. Такая структура, вероятнее всего, есть результат достаточно длительного недофинансирования образования. Основными направлениями инвестиционных расходов являются расходы на здания (31,1%), приобретение машин и оборудования (49,6%). Доля расходов на библиотечный фонд - 9,5% [2. с. 29 - 34].

Основными источниками доходов являются средства бюджетов различных уровней и внебюджетные средства. Причем их доли в формировании общего объема поступлений близки по величине (48,7% и 42,9% соответственно). Заметную часть доходов составляют собственные средства образовательных учреждений – 8,5%. Ее наличие означает, помимо прочего, что образовательные учреждения имеют прибыль, не расходуют в полном объеме получаемые доходы в налоговом периоде (или просто не успевают это сделать) и, соответственно, платят налог на прибыль.

Самая высокая доля бюджетных поступлений (90,7%) приходится на учреждения начального профессионального образования. Даже для учреждений дополнительного профессионального образования, в которых доля бюджетных средств минимальная, она на 8,71 процентного пункта выше доли внебюджетных средств. По образовательным учреждениям высшего профессионального образования это различие меньше - 3,06 пункта.

Основным источником финансовых поступлений для всех видов образовательных учреждений является федеральный бюджет, из которого поступает 94,76% бюджетных средств [3. с. 18-25].

Значительная часть внебюджетных доходов поступает на осуществление образовательной деятельности (82,81%). Причем основная часть этих средств поступает от населения (72,67%) и из внебюджетных фондов (19,2%). Интересно отметить, что доля средств населения и в обеспечении прочей деятельности, составляя 43,39%, превышает долю средств предприятий и организаций (40,99%), которые по многим соображениям обычно принято рассматривать в качестве основного источника финансового обеспечения «необразовательной» деятельности.

Сопоставление данных о доходах, полученных образовательными учреждениями от аренды, с показателями сдачи в аренду зданий и помещений показывает уровень ставок арендной платы. В частности, высшие учебные заведения, в которых этот вид деятельности наиболее развит, получают с каждого кв. метра сданной площади от 1,195 до 2,192 тыс. рублей в год. В «остальных» образовательных учреждениях этот показатель ниже.

Наиболее доходной является образовательная деятельность учреждений по очной форме. Доля данного вида доходов в «образовательных» доходах составляет 64,07%. Причем наименьшую величину этот показатель имеет в высших учебных заведениях (61,44%). В образовательных учреждениях других уровней образования доля доходов от очной формы образовательной деятельности составляет более 80%. Следует отметить небольшую долю доходов от дистанционной формы образовательной деятельности в целом – 0,90%, что, по-видимому, обусловлено недостаточной развитостью этой формы обучения.

В рамках необразовательных видов деятельности (14,58% доходов) основным источником доходов является проведение научных исследований и разработок. Его доля составляет 45,50% всех поступлений по данному виду источников. Доля доходов от прочих видов дополнительной деятельности составляет 37,41%. Величина доли достаточно высока, что заставляет предложить в дальнейшем более детально изучить эту группу на предмет ее состава. Производственная деятельность образовательных учреждений (включая сюда издательскую и полиграфическую) составляет 14,27%, а все остальные источники – менее 3% [3. с. 18-25].

В образовании происходят процессы, которые могут быть выделены только на основе изучения указанных статистических данных (например, обновление оборудования, увеличение доли молодых работников, структура доходов и расходов и т.д.). Анализ статистических данных создает основу для дальнейших аналитических построений и управленческих решений, особенно при накоплении данных за некоторый период времени. Необходимо и дальше развивать методологию анализа экономического положения образовательных учреждений и системы образования, вырабатывая единый подход к анализу и оценке экономического положения системы образования.

1.2 Учет финансовых результатов деятельности образовательного учреждения

Новый план счетов бюджетного учета состоит из пяти разделов: Нефинансовые активы, Финансовые активы, Обязательства, Финансовый результат, Санкционирование расходов бюджета.

Принципы построения номера счета:

- 1-17 разряд - код классификации доходов, ведомственной, функциональной классификации расходов бюджетов, классификации источников финансирования дефицита бюджетов: 1-3 - ведомственная классификация; 4-5 - функциональная классификация, раздел; 6-7 - функциональная классификация; 8-14 - функциональная классификация, целевая статья;

- 15-17 - функциональная классификация, вид расхода.

Разряды 18-23 образуют код счета бюджетного учета:

- 18 разряд - код вида деятельности: при отсутствии возможности отнесения к определенному виду деятельности - 0; бюджетная деятельность - 1; предпринимательская и иная деятельность, приносящая доход - 2; деятельность за счет целевых средств и безвозмездных поступлений - 3;

- 19-21 разряд - код синтетического счета Плана счетов бюджетного учета. 19-й разряд совпадает с номером соответствующего раздела Плана счетов;

- 22-23 разряд - код аналитического счета Плана счетов бюджетного учета.

- 24-26 разряд - это код классификации операций сектора государственного управления (КОСГУ). Проект этой классификации содержится в «Концепции реформирования бюджетного процесса в Российской Федерации в 2004-2006 годах», одобренной постановлением Правительства РФ от 22 мая 2004 г. № 249 «О мерах по повышению результативности бюджетных расходов». КОГСУ содержит следующие основные разделы: 1.0.0 «Доходы», 2.0.0 «Расходы», 3.0.0 «Поступление нефинансовых активов», 4.0.0 «Выбытие нефинансовых активов», 5.0.0 «Поступление финансовых активов», 6.0.0 «Выбытие финансовых активов», 7.0.0 «Увеличение обязательств», 8.0.0 «Уменьшение обязательств».

Как видно, КОГСУ включает в себя экономическую классификацию доходов бюджета, экономическую классификацию расходов бюджета и экономическую классификацию источников финансирования дефицитов бюджета, которые установлены приказом Министерства финансов РФ от 20 января 2005 года № 114н «Об утверждении указаний о порядке применения бюджетной классификации Российской Федерации».

Счет 040100000 «Финансовый результат учреждения» - предназначен для отражения финансовой деятельности учреждений и органов, организующих исполнение бюджетов. Счет «Финансовый результат учреждения» имеет четыре аналитических счета:

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Разряды | | | | Наименование счета |
| 18 | 19-21 | 22-23 | 24-26 |
| 0 | 401 | 01 | 000 | «Финансовый результат текущей деятельности учреждения» |
| 0 | 401 | 02 | 000 | «Финансовый результат по резервному Фонду» |
| 0 | 401 | 03 | 000 | «Финансовый результат прошлых отчетных периодов» |
| 0 | 401 | 04 | 000 | «Доходы будущих периодов» |

Результаты финансовой деятельности учреждения отражаются в бухгалтерском учете методом начисления [5. с. 152-164].

По дебету счета 040101000 «Финансовый результат текущей деятельности учреждения» производится начисление расходов, по кредиту - начисление доходов. Значения 24 - 26 разрядов кода счета представляют собой коды экономической классификации расходов и доходов бюджета. Аналитический счет доходов имеет код 040101100, аналитический счет расходов - код 040101200. Последние три цифры указанных кодов меняются в зависимости от вида дохода или расхода соответственно.

Счет пассивный. Сумма начисленных доходов учреждения по счету 040101100 сопоставляется с суммами начисленных расходов 040101200. Кредитовый остаток по счету отражает положительный результат, дебетовый - отрицательный. Разница между начисленными доходами и начисленными расходами получателя средств бюджета отражается в балансе причем со знаком «—», если результат отрицательный.

Ранее учет расходов, осуществляемых за счет бюджетных ассигнований, средств, получаемых от предпринимательской деятельности, целевых средств и безвозмездных поступлений осуществляется с помощью счетов: - 20 «Расходы по бюджету» по субсчетам: 200 «Расходы по бюджету на содержание учреждения и другие мероприятия»; 201 «Расходы за счет дополнительных источников бюджетного финансирования»; 203 «Расходы по бюджету на капитальное строительство»; 21 «Расходы к распределению»; 22 «Расходы за счет средств внебюджетных источников» по субсчетам: 220 «Расходы по предпринимательской деятельности»; 221 «Расходы по изготовлению экспериментальных устройств»; 222 «Расходы по изготовлению и переработке материалов»; 223 «Расходы за счет средств, формируемых из прибыли»; 224 «Расходы на капитальное строительство за счет средств на содержание и развитие материально-технической базы»; 225 «Расходы по целевым средствам на содержание учреждения и другие мероприятия»; 227 «Расходы за счет средств родителей на содержание учреждения»; 228 «Расходы за счет средств, полученных от государственных внебюджетных фондов». Как видно, расходы учреждения в первую очередь делились на расходы по бюджету и внебюджетной деятельности. А внутри этих группировок расходы классифицировались и по источникам расходования средств, и по видам расходов - определенной системы не было.

Списание расходов производилось в зависимости от направления расходования средств - покрывались соответствующими источниками. Расходы по бюджету списывались в дебет соответствующих субсчетов счета 14 «Внутриведомственные расчеты по финансированию из бюджета», расходы по целевым средствам - в дебет соответствующих субсчетов счета 27 «Средства целевого назначения», расходы за счет средств от предпринимательской деятельности - счет 28 «Выполненные и сданные заказчикам продукция, работы и услуги», а затем на доходы. Расходы за счет средств из прибыли - в дебет соответствующих субсчетов счета 24 «Средства, формируемые из прибыли» [5. с. 152-164].

Инструкцией 70н внесено единообразие в порядок учета расходов по средствам из разных источников. Расходы в бухгалтерском учете классифицируются по видам, которые представляют собой ЭКР (см. табл. 1 приложений). Операции по начислению расходов отражаются в бухгалтерском учете по дебету соответствующих счетов аналитического учета счета 040101200 «Расходы учреждения» и кредиту соответствующих счетов аналитического учета счетов: 010000000 «Нефинансовые активы»; 020000000 «Финансовые активы»; 030000000 «Обязательства». Как видно, порядок учета расходов не меняется в зависимости от источника средств и вида деятельности (основная, связанная с выполнением заданий вышестоящего органа, - бюджетная, либо внебюджетная). В зависимости от источника средств меняется лишь значение 18-го разряда кодов корреспондирующих счетов.

Обращает на себя внимание еще одна особенность нового Плана счетов - в нем нет регистра-аналога прежнего счета 210 «Расходы к распределению», на котором учитывались бы расходы, предназначенные к распределению. Теперь бухгалтер должен распределить расходы до отражения результатов распределения в бухгалтерском учете. Накопленные по дебету соответствующих аналитических счетов «Расходы учреждения» суммы в конце года списываются в дебет счета 040103000 «Финансовый результат прошлых отчетных периодов» [5. с. 152-164].

До 1 января 2005 г. списание расходов производилось в зависимости от направления расходования средств - накопленные суммы расходов покрывались соответствующими источниками. Расходы по бюджету списывались в дебет соответствующих субсчетов счета 14 «Внутриведомственные расчеты по финансированию из бюджета», расходы по целевым средствам - в дебет соответствующих субсчетов счета 27 «Средства целевого назначения», расходы за счет средств от предпринимательской деятельности - в дебет счета 28 «Выполненные и сданные заказчикам продукция, работы и услуги», а затем на доходы. Расходы за счет средств из прибыли - в дебет соответствующих субсчетов счета 24 «Средства, формируемые из прибыли». Порядок ведения аналитического учета по счету Инструкцией 70н не определен. Ранее аналитический учет расходов велся в многографных карточках ф.283 (0504807 по ОКУД).

Изменился принцип отражения доходов. Ранее в бухгалтерском учете доходы признавались при выполнении одновременно двух условий:

- работы, услуги, продукция должны быть выполнены и сданы заказчику;

- оплата от заказчика должна поступить на счет учреждения.

До момента оплаты начисленные заказчикам за выполненные и сданные им продукцию, работы и услуги отражались по кредиту счета 401 «Доходы будущих периодов». С введением в действие Инструкции 70н учет доходов необходимо вести методом начисления. Причем, как уже было сказано ранее, поступления признаются доходами в соответствии с главой 6 БК РФ и экономической классификацией доходов бюджета РФ. Теперь на счетах учета доходов отражаются не только доходы от предпринимательской деятельности, но и те средства, которые раньше учитывались в составе фондов средств целевого назначения, а также средств дополнительного финансирования бюджета (например, поступления от аренды или поступления от реализации имущества, приобретенного ранее за счет бюджетных средств), средств на содержание учреждения и др. мероприятия.

Признание доходов отражается по кредиту соответствующих счетов аналитического учета счета 040101100 «Доходы учреждения» и дебету соответствующих счетов аналитического учета счетов: 010000000 «Нефинансовые активы»; 020000000 «Финансовые активы»; 030000000 «Обязательства». Аналитический учет доходов Инструкцией 70н не описан. Поэтому пока неизвестно, что должно использоваться бухгалтерией вместо многографных карточек ф. 283 и ф.292 (0504807 и 0504604 по ОКУД).

Ряд операций отражается по дебету счета «Доходы учреждения» как уменьшение дохода. К таким операциям относятся следующие: начисление налогов и платежей, подлежащих уплате в бюджет; списание балансовой стоимости нефинансовых активов при их реализации, порче, вследствие недостачи, установленной при инвентаризации; списание расходов от реализации активов; отражение сданной заказчику готовой продукции (работ, услуг) по фактической стоимости; отражение суммы отрицательной курсовой разницы при переоценке по валютному счету [5. с. 152-164].

По окончании года сальдо по счету «Доходы учреждения» списываются следующим образом: Дт 040103000 «Доходы учреждения», - Кт 040101100 «Финансовый результат прошлых отчетных периодов»

Счет 040103000 «Финансовый результат прошлых отчетных периодов» не является аналогом субсчета 410 «Прибыли (убытки)». Во-первых, здесь выявляется не только прибыль от предпринимательской деятельности учреждения - объектами учета счета 040103000 является финансовый результат и от других видов деятельности, приносящей определяемые БК РФ доходы. В кредит счета списываются доходы, в Дебет - расходы. Тем самым выявляется разница между полученными доходами и произведенными расходами. Это и прибыль от предпринимательской деятельности, и остатки средств целевых фондов в понимании прежней Инструкции по бухгалтерскому учету в бюджетных учреждениях.

Суммы дооценки (уценки) стоимости объекта основных средств непроизведенных и нематериальных активов, полученные в результате переоценки, относятся непосредственно на счет 040103000 «Финансовый результат прошлых отчетных периодов». Положительная переоценка увеличивает финансовый результат. Отрицательная переоценка уменьшает финансовый результат.

Отметим, что прежде результаты переоценки оказывали влияние на величину фондов в основных средствах, нематериальных активах, малоценных предметах. А при переоценке оборудования, предназначенного к установке, и объектов, не завершенных строительством, кредитовались субсчета 143 «Расчеты по финансированию из бюджета на капитальное строительство», 241 «Средства на содержание и развитие материально-технической базы», 270 «Целевые средства на содержание учреждения и другие мероприятия» (п. 12-15 Порядка проведения переоценки основных средств и нематериальных активов бюджетных учреждений, утвержденный приказом Минэкономразвития России, Минфина России, Минимущества России и Госкомстата России от 25 января 2003 г. № 25/6н/14/7).

На увеличение финансового результата относится также сумма произведенных платежей за счет бюджетных средств. Это операция закрытия счетов расчетов с органами, осуществляющими кассовое обслуживание исполнения бюджетов по платежам из бюджета. Если учреждение обслуживается не органами ОФК, то при списании на финансовый результат средств бюджета, использованных получателем, в бухгалтерском учете производится следующая запись: Дт 030404000 «Внутренние расчеты между главными распорядителями и получателями средств» - Кт 040103000 «Финансовый результат прошлых отчетных периодов»

Уменьшают финансовый результат деятельности учреждения зачисленные им в бюджет суммы доходов, например, поступления по договорам аренды федерального имущества. Эти суммы накапливаются в течение года по дебету счета 021002000 «Расчеты по поступлениям в бюджет с органами, организующими исполнение бюджетов». Списание оформляется следующим образом: Дт 040103000 «Финансовый результат прошлых отчетных периодов» - Кт 021002000 «Расчеты по поступлениям в бюджет с органами, организующими исполнение бюджетов». Во-вторых, на счете 410 учитывался финансовый результат, предварительно сформированный по дебету или кредиту счета 400 «Доходы отчетного периода». Счет также предназначался для учета финансового результата по внереализационным операциям, для начисления налогов. Затем по результатам работы за; квартал кредитовое сальдо по счету «Прибыли (убытки) списывалось на увеличение фондов для формирования из прибыли; средств материального поощрения и социальных выплат, средств на содержание и развитие материально-технической базы (субсчета 240 «Средства на материальное поощрение и социальные выплаты», 241 «Средства на содержание и развитие МТБ»). Полученный убыток списывался в Дт счета 241 [5. с. 152-164].

В отличие от своего предшественника, счет 040103000 «Финансовый результат прошлых отчетных периодов» служит непосредственно для формирования финансового результата, т.е. разница между доходами и расходами выявляется именно здесь. Полученный результат списанию не подлежит, фонды не формируются. С введением в действие Инструкции 70н изменилось содержание понятия «доходы будущих периодов». Если ранее счет 401 «Доходы будущих периодов» предназначался для учета:

- сумм, начисленных заказчикам в соответствии с договорами и расчетными документами за выполненные и сданные им продукцию, работы и услуги (с включением в установленном порядке НДС) до момента оплаты;

- поступивших сумм, не относящихся к доходам отчетного периода.

Теперь доходы отражаются методом начисления, и счет 040104100 «Доходы будущих периодов» предназначен для учета доходов по таким договорам, которые сдаются заказчикам поэтапно, например, НИОКР. По кредиту счета 040104100 «Доходы будущих периодов» отражается начисление сумм заказчикам в соответствии с договорами и расчетными документами за выполненные и сданные им отдельные этапы работ в корреспонденции с дебетом счета 020503000 «Расчеты с дебиторами по доходам от рыночных продаж товаров, работ, услуг». По дебету счета 040104100 «Доходы будущих периодов» отражается зачисление в доход текущего отчетного периода договорной стоимости выполненных и сданных заказчику товаров, работ, услуг в корреспонденции с кредитом счета 040101130 «Доходы от рыночных продаж товаров, работ, услуг». Примерные проводки и корреспонденция счетов учета доходов и расходов образовательного учреждения приведены в таблице 1 приложений.

2. ФОРМИРОВАНИЕ ДОХОДОВ И РАСХОДОВ ПРЕДПРИЯТИЯ «ГОУ НПО ПРОФЕССИОНАЛЬНОЕ УЧИЛИЩЕ №5»

2.1 Организационно-правовая характеристика предприятия

Государственное образовательное учреждение «Профессиональное училище № 5» является учреждением начального профессионального образования и создано с целью подготовки работников квалифицированного труда (рабочих и служащих) по основным направлениям общественно-полезной деятельности согласно перечню профессий и специальностей начального профессионального образования, утверждаемому Правительством Российской Федерации.

Учреждение - ранее именуемое «Городское профессионально-техническое училище №9» - создано по решению Главного управления профобразования при Совете Министров РСФСР, приказ от 29.05.1965г. №182. Городское профессионально-техническое училище №9 реорганизовано в техническое училище № 4 приказом Госкомитета Совета Министров РСФСР по профессионально-техническому образованию от 13.10.1976г. №338. Техническое училище №4 реорганизовано в среднее профессионально-техническое училище №5 приказом Государственного комитета РСФСР по профтехобразованию от 04.09.1984г. № 213. Среднее профессионально-техническое училище №5 реорганизовано в профессионально-техническое училище №5 приказом Министерства народного образования РСФСР от 17.04.1989г. № 137. Профессионально-техническое училище №5 переименовано в профессиональное училище № 5 приказом Министерства образования РФ от 16.07.1994г. № 263.

В настоящее время ГОУ НПО №5 является правопреемником профессионального училища №5 на основании приказа Министерства образования Российской Федерации от 16.07.1994г. № 263.

Учредителем ГОУ НПО №5 является управление образования Брянской области, учреждение передано в областную собственность распоряжением Правительства РФ № 1565-р от 03.12.2004 г. Училище является некоммерческой организацией - (государственное) образовательное учреждение начального профессионального образования «Профессиональное училище № 5», которое в своей деятельности руководствуется Конституцией РФ, Законом РФ «Об образовании», Законом Брянской области «Об образовании», другими законодательными и нормативными правовыми актами, Типовым положением об учреждении начального профессионального образования, нормативными, правовыми актами Министерства образования и науки РФ и Уставом. Училище при осуществлении предпринимательской деятельности руководствуется законодательством РФ, регулирующим данную деятельность.

Устав ГОУ НПО №5 разработан на основе Закона Российской Федерации «Об образовании», Федерального Закона «О внесении изменений и дополнений в Закон Российской Федерации «Об образовании» от 13.01.1996г. № 12-ФЗ, Федерального Закона «О внесении изменений и дополнений в ст. 16 Закона Российской Федерации «Об образовании» от 20.07.2000г. №102-ФЗ и «Типового положения об учреждении начального профессионального образования», утвержденного постановлением Правительства Российской Федерации от 05.06.94г. № 650.

Форма собственности ГОУ НПО №5 - областная. Полное и сокращенное наименование учреждения: государственное образовательное учреждение начального профессионального образования «Профессиональное училище № 5», ГОУ НПО «ПУ № 5». Юридический адрес учреждения: 241000, г. Брянск, ул. Калинина, д. 86. Телефон: (0832) 74-13-68.

Предметом и целью деятельности ГОУ НПО №5 является удовлетворение потребностей граждан, общества и государства в профессиональном образовании, профессиональной подготовке, переподготовке, повышении квалификации и в дополнительном образовании, для чего осуществляются также и иные виды деятельности ГОУ НПО №5 и его подразделений, не запрещенные законом, обеспечивающие реализацию основной уставной деятельности. ГОУ НПО №5 обеспечивает обучающимся возможность среднего (полного) общего и начального профессионального образования, по избранной специальности в объёмах не ниже уровней, установленных соответствующими Государственными образовательными стандартами и профессиональными характеристиками; получения профессиональной подготовки, переподготовки и повышения профессиональной квалификации и уровня профессионального образования, а также допрофессиональной и профессиональной подготовки и общего образования школьников, платных дополнительных образовательных услуг.

ГОУ НПО №5 является юридическим лицом, имеет самостоятельный баланс, лицевые счета в органе федерального казначейства, печать с изображением государственного герба Российской Федерации и со своим наименованием, штамп, бланки.

Училище обладает правом оперативного управления закреплённым за ним имуществом, вправе от своего имени заключать договоры, приобретать имущественные и неимущественные права и нести обязанности, быть истцом и ответчиком в судах.

ГОУ НПО №5 осуществляет оперативный и бухгалтерский учёт, ведёт статистическую, бухгалтерскую и налоговую отчётность по установленной форме. Имеет право, в определённом законодательством порядке, устанавливать прямые связи с иностранными предприятиями, учреждениями, организациями и физическими лицами, приглашать на работу иностранных преподавателей и специалистов, командировать своих работников и обучающихся для обучения, стажировки и работы за рубежом.

ГОУ НПО №5 вправе создавать и упразднять свои отделения, учебно-производственные и производственные подразделения, а также, по согласованию с учредителем, филиалы, представительства. ГОУ НПО №5 имеет свои учебно-производственные мастерские, участки, лаборатории.

Училище проходит аттестацию и государственную аккредитацию в порядке, установленном Законом Российской Федерации «Об образовании».

Для реализации своих основных целей ГОУ НПО №5 имеет право: самостоятельно с учетом, государственных образовательных стандартов разрабатывать, принимать, реализовывать образовательные программы:

- начального профессионального образования на базе основного общего образования с получением среднего (полного) общего образования со сроком обучения 3-4 года;

- начального профессионального образования на базе основного общего образования без получения среднего (полного) общего образования со сроком обучения 1-2 года;

- начального профессионального образования на базе среднего (полного) общего образования со сроком обучения 1-3 года;

- интегрированные образовательные программы начального и среднего профессионального образования на базе основного общего образования с получением среднего общего образования со сроком обучения 4 года;

- профессиональной подготовки из числа молодежи, не имеющей основного общего образования с получением основного общего образования/его части;

- профессиональной подготовки из числа взрослого и незанятого населения на биче любого уровня образования со сроком обучения до 1 года;

- профессиональной подготовки, переподготовки, повышения квалификации из числа взрослого и незанятого населения;

- дополнительные профессиональные образовательные программы и оказывать дополнительные образовательные услуги (на договорной основе, в том числе платные) за пределами определяющих статус Училища основных образовательных программ начального профессионального образования;

- разрабатывать и утверждать учебные планы, годовой календарный учебный график, расписание занятий; - выбирать формы, средства, методы обучения и воспитания в пределах, определенных Законом Российской Федерации «Об образовании»;

- самостоятельно выбирать систему оценок, формы, порядок и периодичность текущего контроля успеваемости и промежуточной аттестации обучающихся;

- привлекать для осуществления своей уставной деятельности дополнительные финансовые и материальные источники;

- осуществлять предпринимательскую деятельность;

- арендовать и сдавать в аренду имущество в установленном порядке;

- производить и реализовывать собственную продукцию, работы, услуги;

- торговать покупными товарами, оборудованием;

- проводить благотворительные мероприятия в установленном законодательством Российской Федерации порядке;

- устанавливать прямые связи с иностранными предприятиями, организациями, учреждениями.

ГОУ НПО №5 отвечает по своим обязательствам находящимися в его распоряжении денежными средствами. При недостаточности у Училища указанных средств ответственность по его обязательствам несёт собственник имущества, закрепленного за Училищем, в порядке, определяемом законом.

ГОУ НПО №5 вправе привлекать для осуществления деятельности, предусмотренной Уставом, дополнительные источники финансовых и материальных средств, в том числе использовать банковский кредит. Самостоятельно распоряжаться полученными от учебно-производственной деятельности, от оказания платных дополнительных образовательных услуг и из иных источников, не запрещённых действующим законодательством доходами и приобретённым за счёт этих доходов имуществом. Имущество, закреплённое за Училищем на праве оперативного укрепления, может быть изъято только в случаях, предусмотренных законом. Управление ГОУ НПО №5 осуществляется в соответствии с законодательством Российской Федерации и Уставом, основываясь на принципах сочетания единоначалия и самоуправления. Для осуществления теоретического и производственного обучения в свете требований и реформ общеобразовательной и профессиональной школы ГОУ НПО №5 имеет: 17 кабинетов теоретического обучения, 2 спортивных кабинета, библиотеку, расположенных по юридическому адресу. В училище готовят кадры по следующим профессиям:

- портные женской, мужской и детской верхней одежды с умением производить раскрой;

- художник по костюмам;

- вязальщицы изделий верхнего трикотажа;

- парикмахер мужской, женский.

Для производственного обучения в ГОУ НПО №5 имеется 17 учебных производственных мастерских, расположенных на расстоянии до 10 км. От учебного корпуса. Парикмахерская находится в Володарском районе г.Брянска. Учащиеся-парикмахеры самостоятельно обслуживают клиентов.

Семь мастерских находятся в Советском районе, где пошивается верхняя одежда. Три мастерские находятся в Фокинском районе, где принимаются заказы от населения. Набор учащихся по дневному отделению проводится в ГОУ НПО №5 с 1 сентября. За год среднее число учащихся, выполняющих оплачиваемую работу составляет больше трехсот человек. Кроме того учащимся выплачивается стипендия. В среднем за год обучение ведется в 18 группах, число студентов достигает 500 человек. В училище работает 52 преподавателя, 30 из них – мастера производственного обучения.

2.2 Формирование доходов и расходов ГОУ НПО №5 в соответствии с новым планом счетов Бюджетного учета

Экономическая классификация расходов (ЭКР) сформирована в зависимости от влияния на чистую стоимость активов. Она выглядит следующим образом:

**200 «Расходы»;**

210 «Оплата труда и начисления на оплату труда»;

- 211 «Заработная плата»;

- 212 «Прочие выплаты»;

- 213 «Начисления на оплату труда»;

220 «Приобретение услуг»;

- 221 «Услуги связи»;

- 222 «Транспортные услуги»;

- 223 «Коммунальные услуги»;

- 224 «Арендная плата за пользование имуществом»;

- 225 «Услуги по содержанию имущества»;

- 226 «Прочие услуги»;

230 «Обслуживание долговых обязательств»;

- 231 «Обслуживание внутренних долговых обязательств»;

- 232 «Обслуживание внешних долговых обязательств»;

240 «Безвозмездные и безвозвратные перечисления организациям»;

- 241 «Безвозмездные и безвозвратные перечисления государственным и муниципальным организациям»;

- 242 «Безвозмездные и безвозвратные перечисления организациям»;

250 «Безвозмездные и безвозвратные перечисления бюджетам»;

- 251 «Перечисления другим бюджетам бюджетной РФ»;

- 252 «Перечисления наднациональным организациям и правительствам иностранных государств»;

- 253 «Перечисления международным организациям»;

260 «Социальное обеспечение»;

- 261 «Пенсии, пособия и выплаты по пенсионному, социальному и медицинскому страхованию населения»;

-262 «Пособия по социальной помощи населения»;

- 263 «Пенсии, пособия, выплачиваемые организациями сектора государственного управления»;

290 «Прочие расходы»;

**300 «Поступления нефинансовых активов»;**

-310 «Увеличение стоимости основных средств»;

- 320 «Увеличение стоимости нематериальных активов»;

- 340 «Увеличение стоимости материальных запасов»;

**500 «Поступления финансовых активов»;**

- 540 «Увеличение задолженности по бюджетным кредитам»;

**600 «Выбытие финансовых активов»;**

- 620 «Уменьшение стоимости ценных бумаг, кроме акций и иных форм участия в капитале»;

- 640 «Уменьшение задолженности по бюджетным ссудам и кредитам».

Экономическая классификация доходов бюджетов (ЭКД) также определяется трехзначным кодом классификации операций сектора государственного управления:

110 «Налоговые доходы»;

120 «Доходы от собственности»;

130 «Доходы от оказания платных услуг»;

140 «Суммы принудительного изъятия»;

150 «Безвозмездные и безвозвратные поступления от бюджета»;

- 151 «Поступления от других бюджетов бюджетной системы РФ»;

- 152 «Перечисления наднациональных организаций и правительств иностранных государств»;

- 153 «Перечисления международных финансовых организаций»;

160 «Взносы, отчисления на социальные нужды»;

170 «Доходы от операций с активами»;

- 171 «Доходы от переоценки активов»;

- 172 «Доходы от реализации активов»;

180 «Прочие доходы»;

330 «Приобретение (увеличение стоимости) земельных участков, находящихся в государственной и муниципальной собственности»;

420 «Уменьшение стоимости непроизведенных активов»;

440 «Уменьшение стоимости материальных запасов»;

510 «Увеличение остатков средств бюджетов»;

530 «Приобретение (увеличение стоимости) акций и иных форм участия в капитале, находящихся в государственной и муниципальной собственности»;

610 «Уменьшение остатков средств бюджетов»;

630 «Продажа (уменьшение стоимости) акций и иных форм участия в капитале, находящихся в государственной и муниципальной собственности»;

710 «Увеличение задолженности по внутренним долговым обязательствам»;

720 «Увеличение задолженности по внешним долговым обязательствам»;

730 «Увеличение прочей кредиторской задолженности»;

810 «Уменьшение задолженности по внутренним долговым обязательствам»;

820 «Уменьшение задолженности по внешним долговым обязательствам»;

830 «Уменьшение прочей кредиторской задолженности».

В новом Плане счетов нет активно-пассивных счетов. Любой счет - строго либо активный, либо пассивный. Если активный счет имеет кредитовое сальдо, он будет отражен в балансе со знаком «—», если пассивный счет имеет дебетовое сальдо, то он также будет отражен в балансе со знаком «-». С помощью введения различной кодировки 24-26 разрядов отражаются дебетовые и кредитовые обороты счета. Сальдо по счету определяется как разница между оборотами по дебету и кредиту. Рассмотрим порядок формирования доходов и расходов исследуемой организации.

ГОУ НПО ПУ №5 в соответствии с полученной лицензией вправе оказывать обучающимся, населению, предприятиям и организациям по договорным ценам платные образовательные услуги. Училище имеет право на обучение граждан вторым и последующим специальностям начального профессионального образования, в том числе параллельно обучению первой специальности. Доход от вышеуказанной деятельности реинвестируется по его усмотрению, в том числе на увеличение расходов по заработной плате, стимулирующим и социальным выплатам персоналу. Данная деятельность не относится к предпринимательской. Платные образовательные услуги не могут быть оказаны взамен и в рамках основной образовательной деятельности, финансируемой из средств бюджета. Платные образовательные услуги предоставляются учащимся Училища, другим физическим и юридическим лицам на основе заключения договоров.

За ГОУ НПО ПУ №5 в целях обеспечения его уставной образовательной Комитетом по управлению государственным имуществом Брянской области закреплено на праве оперативного управления движимое и недвижимое имущество. Земельный участок представлен ГОУ НПО ПУ №5 в постоянное (бессрочное) пользование, в соответствии с Постановлением Правительства РФ от 23.12.2002г. № 919. Училище вправе выступать в качестве арендатора и арендодателя имущества. Сдача в аренду объектов собственности, закреплённых за ним на праве оперативного управления его Учредителем, а также шмелиных участков осуществляется без права выкупа только с согласия Педагогического Совета и собственника имущества.

Финансовые средства, не использованные ГОУ НПО ПУ №5 в текущем квартале, месяце, не могут быть у него изъяты, а могут быть зачтены Учредителем в объём финансирования следующего квартала, месяца. Внебюджетные доходы, полученные ГОУ НПО ПУ №5 от уставной деятельности с использованием закреплённых за ним объектов собственности, а также имущество, приобретённое на эти доходы, поступают в самостоятельное распоряжение ГОУ НПО ПУ №5 и учитываются на отдельном балансе. Имущество, приобретённое за счёт доходов от собственной хозяйственной деятельности, не подлежит изъятию в любой форме, за исключением случая ликвидации. Финансирование деятельности училища осуществляется за счет:

- ассигнований из областного бюджета. Финансирование осуществляется на основе местных нормативов финансирования на одного обучающегося, которые являются минимально допустимыми;

- добровольных целевых взносов юридических и физических лиц (в форме дара, пожертвований, в том числе от спонсоров и попечителей), которые осуществляются в наличной и безналичной формах; средств, получаемых по договору с органами управления администрации Брянской области за допрофессиональную и профессиональную подготовку школьников и других лиц, а также за основное общее образование вышеуказанных обучаемых;

- средств, получаемых за подготовку, переподготовку и повышение кодификации работников по договорам со службой занятости, с юридическими и физическими лицами, учреждениями, предприятиями;

- средств, получаемых по договорам за предоставление дополнительных платных образовательных услуг, в том числе за обучение платных групп;

- средств, получаемых от реализации продукции, работ и услуг, произведённых, в том числе в ходе образовательного процесса, и от предоставления платных работ и услуг организациям и населению, в том числе и в рамках учебно-производственной деятельности;

- средств, получаемых в результате собственной предпринимательской деятельности, в том числе внешнеэкономической и других источников, не запрещенных законодательством РФ;

ГОУ НПО ПУ №5 вправе производить и реализовывать товары, различные работы, оказывать услуги физическим и юридическим лицам по договорным ценам. Платежи за реализуемые работы, товары и услуги могут осуществляться кик и наличной, так и в безналичной форме.

Расходование средств ГОУ НПО ПУ №5 производится по единой смете, объединяющей все статьи расходов. Экономия расходов по всем и любым отдельным видам деятельности изъятию не подлежит, остаётся в распоряжении училища и используется по решению Совета ГОУ НПО ПУ №5 для собственных нужд. Училище, для обеспечения достижений целей своего создания, вправе вести предпринимательскую и коммерческую деятельность, предусмотренную уставом, к которой относится деятельность ГОУ НПО ПУ №5 и его структур:

- по производству и реализации продукции, работ и услуг (не образовательных), в т.ч. и вне рамок учебно-производственной работы;

- по производству и реализации продукции, работ и услуг в столовой и общежитии;

- по торговле покупными товарами, оборудованием;

- по оказанию посреднических услуг;

- по приобретению акций, облигаций, иных ценных бумаг и получение доходов (дивидендов, процентов) по ним;

- по реализации и сдаче в аренду, с согласия Управления образования области и собственника имущества, основных фондов и имущества

- по ведению иных, приносящих доход, коммерческих и внереализационных операций, не связанных с собственным производством продукции, работ, услуг, их реализацией, не запрещённых действующим законодательством.

Доходы от вышеуказанной деятельности подлежат инвестированию на непосредственные нужды обеспечения, развития и совершенствования образовательного процесса (включая заработную плату, стимулирующие и социальные выплаты).

Деятельность ГОУ НПО ПУ №5 по реализации предусмотренных уставом продукции, работ и услуг относится к предпринимательской деятельности лишь в той части, в которой получаемый от этой деятельности доход не реинвестируется на непосредственные нужды обеспечения, развития и совершенствования образовательного процесса (включая заработную плату, стимулирующие и социальные выплаты).

2.3 Анализ финансово-экономической деятельности ГОУ НПО №5

Финансовое состояние предприятия (ФСП) — это сложная экономическая категория, отражающая на определенный момент состояние капитала в процессе его кругооборота и способность субъекта хозяйствования к саморазвитию. В процессе операционной, инвестиционной и финансовой деятельности происходит непрерывный процесс кругооборота капитала, изменяются структура средств и источников их формирования, наличие и потребность в финансовых ресурсах и как следствие — финансовое состояние предприятия, внешним проявлением которого выступает платежеспособность.

Устойчивое финансовое состояние достигается при достаточности собственного капитала, хорошем качестве активов, достаточно уровне рентабельности с учетом операционного и финансового риска, достаточности ликвидности, стабильных доходах и широких возможностях привлечения заемных средств.

На устойчивость предприятия оказывают влияние различные факторы: положение предприятия на товарном рынке; производство и выпуск дешевой, качественной и пользующейся спросом на рынке продукции; его потенциал в деловом сотрудничестве; степень зависимости от внешних кредиторов и инвесторов; наличие неплатежеспособных дебиторов; эффективность хозяйственных и финансовых операций и т. п. [12. с.212-213].

Экономическое и финансовое состояние предприятия за исследуемый период было достаточно стабильным. Своевременно и в полном объёме выплачивалась заработная плата работникам, перечислялись налоги и велись расчёты с вышестоящей организацией.

Проведем анализ структуры расходов предприятия (исходные данные представлены в табл. 2).

Показатели 2005 г. незначительно отличаются от данных 2004 г., в то же время в 2006 г. произошло изменение следующих структурных показателей.

Таблица 2. Структура расходов ГОУ НПО ПУ №5 2004-2006 гг.

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Показатель | 2004 | | 2005 | | 2006 | |
| Сумма | Уд.вес | Сумма | Уд.вес | Сумма | Уд.вес |
| Расходы всего, в т.ч. | 10642705,89 | 100 | 14541746,04 | 100 | 13053547,53 | 100 |
| оплата труда, в т.ч. | 3881600,00 | 36,47 | 5789341,02 | 39,81 | 6309113,27 | 48,33 |
| - заработная плата  - прочие выплаты  - начисления с ФОТ | 2858300,00  1023300,00 | 26,86  9,61 | 4656419,76  1132921,26 | 32,02  7,79 | 4974407,98  62032,82  1272672,47 | 38,1  0,49  9,74 |
| приобретение услуг, в т.ч. | 1163463,26 | 10,93 | 1720415,79 | 11,83 | 2828697,73 | 21,66 |
| - услуги связи  - транспортные услуги  - коммунальные услуги  - арендная плата  - содержание имущества  - прочие услуги | 25000,00  15000,00  569825,00  42435,00  338000,00  173203,26 | 0,23  0,14  5,35  0,4  3,18  1,63 | 74309,26  4376,00  614330,00  48606,00  653235,75  325558,78 | 0,51  0,05  4,22  0,33  4,49  2,23 | 80594,03  22876,5  694178,96  62768,00  1814491,98  153788,26 | 0,61  0,18  5,31  0,48  13,9  1,18 |
| пособия по социальному страхованию | 789200,00 | 7,41 | 822760,00 | 5,65 | 1600540,80 | 12,26 |
| амортизация ОС и НМА | 2938842,63 | 27,61 | 3629702,72 | 24,96 | 401669,21 | 3,07 |
| расходование МПЗ | 1592800,00 | 14,96 | 1759680,94 | 12,1 | 869206,52 | 6,65 |
| прочие расходы | 276800,00 | 2,62 | 819845,57 | 5,65 | 1044320,00 | 8,03 |

Как видно из таблицы 2, наибольший удельный вес в структуре расходов училища занимает оплата труда, при этом стоит отметить ее рост почти на 10 % в 2006 г., что произошло за счет роста именно фонда оплаты труда. В абсолютном выражении расходы на оплату труда в 2006 г. выросли по сравнению с 2004 г. на 62% или на 2428,0 тыс. руб. Несомненно, данный факт заслуживает положительной оценки.

В 2006 г. произошел значительный рост доли приобретения услуг (почти в 2 раза), за счет роста такого показателя, как содержание имущества. Невзирая на это значительна доля коммунальных расходов – в среднем 4,96% от общей суммы расходов ГОУ НПО ПУ №5.

Также в 2006 г. произошло увеличение выплат по социальному страхованию, что можно связать с нахождением двух преподавателей в декретном отпуске и отпуске по уходу за ребенком.

Заслуживает внимания факт сокращения доли расходования материальных запасов.

В целом значительных изменений в структуре расходов предприятия за три года не произошло, хотя общая сумма расходов в 2006 г. уменьшилась по сравнению с 2005 г. на 149,0 тыс. руб. или на 105.

Оценим состояние имущества предприятия (табл. 3).

Резкое уменьшение остаточной стоимости основных средств в 2005 г. на 3788,0 тыс. руб. или 76%, говорит об их выбытии. Кроме того, большая сумма амортизации говорит об окончании срока использования основных средств, т.е. об их устарении. Также заслуживает внимания факт увеличения суммы материальных запасов в 2006 г. практически в два раза.

Таблица 3. Состояние имущества ГОУ НПО ПУ №5 в 2004-2006 гг.

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Показатель | 2004 | | 2005 | | 2006 | |
| Сумма | Уд.вес | Сумма | Уд.вес | Сумма | Уд.вес |
| Всего нефинансовых активов | **5327134,99** | 100 | **1516065,71** | 100 | **1853651,59** | 100 |
| ОС, первоначальная ст-ть | 17048572,36 |  | 16890289,20 |  | 17158402,51 |  |
| Амортизация ОС | 12050082,00 |  | 15679784,72 |  | 16065322,33 |  |
| ОС, остаточная ст-ть | 4998490,36 | 93,83 | 1210504,48 | 79,84 | 1093080,18 | 58,96 |
| Материальные запасы | 328644,63 | 6,17 | 305561,23 | 20,16 | 760571,41 | 41,04 |

Удельный вес основных средств в общей стоимости имущества снизился с 93,83% в 2004 г. до 58,96% в 2006 г., с одновременным увеличением доли материальных запасов.

Несомненно, большая сумма износа зданий и оборудования требует оперативного вмешательства руководства предприятия, необходимо срочное обновление основных производственных фондов.

Показатели рентабельности - это важнейшие характеристики фактической среды формирования прибыли и дохода предприятий. По этой причине они являются обязательными элементами сравнительного анализа и оценки финансового состояния предприятия. При анализе производства показатели рентабельности используются как инструмент инвестиционной политики и ценообразования.

Таблица 4 - Анализ показателей рентабельности за 2005-2006 гг.

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Коэффициент | Значение показателя | | |
| 2005 | 2006 | динамика |
| Рент-ть основного капитала | 1343451,40/1210504,48 = 1,1 | 1167956,80/1093080,18 = 1,06 | -0,04 |
| Рент-ть оборотного капитала | 1343451,40/305561,23 = 4,39 | 1167956,80/760571,41 = 1,53 | -2,86 |

В конце 2006 г. относительно 2005 года зафиксировано значительное уменьшение показателей рентабельности основного и оборотного капитала.

Значительное влияние на это оказало уменьшение стоимости имущества предприятия с одновременным снижением доходов от коммерческой деятельности.

3. ПОВЫШЕНИЕ ДОХОДНОСТИ ОБРАЗОВАТЕЛЬНЫХ УЧРЕЖДЕНИЙ ПУТЕМ ОПТИМИЗАЦИИ НАЛОГОВЫХ ПЛАТЕЖЕЙ

Необходимость налоговой поддержки системы образования и передовых образовательных технологий обусловлена развитием рыночного хозяйства и выходом образовательных учреждений на уровень автономного экономического субъекта. Анализ налогового регулирования процессами, происходящими в национальном хозяйстве России, показал, что с 2002 года приоритеты налоговой политики переориентированы с регулирующей функции налога на прибыль организаций на фискальную функцию в отношении образовательной сферы. Хотя приоритетной задачей проводимой налоговой реформы является последовательное снижение налоговой нагрузки, наблюдается нарушение сбалансированности интересов государственного развития производственной и не производственной сферы, что приводит к увеличению налогового пресса на систему образования.

Проблема налогообложения образовательных учреждений является актуальной, а решение ее, тормозится отсутствием теоретического обоснования и практической реализацией принципа справедливости налогообложения организаций сферы образования. В связи с этим, одна из основных задач налоговой политики России заключается в поиске новых и действенных инструментов совершенствования системы налогообложения образовательных учреждений с целью улучшения их финансового положения, и на этой основе повышение качества образовательного процесса. Проблемы государственной поддержки сферы образования с помощью различных налоговых инструментов по приоритетным направлениям, обеспечение их адресности и целенаправленности, а также особенности современного этапа развития финансовой системы страны недостаточно исследованы в научной экономической литературе и практически не отражены в официальных законодательных, программных и нормативных документах.

На первом этапе рыночных преобразований в стране образовательные учреждения получали наибольшую налоговую поддержку. Это, прежде всего, связанно с появлением специального налога, который имел целью, финансирование образования. Это сказалось на развитии системы образования, повышении его качественного уровня. Второй этап характеризуется появлением новых налогов, характерных для рыночной экономики. Происходит незначительное увеличение налогового бремени. В это время возникают негосударственные некоммерческие образовательные учреждения, не имеющие бюджетных источников финансирования. На данном этапе образовательные учреждения могли инвестировать полученный доход на развитие образовательной деятельности и не платить этот налог, тем самым, развивая свою материальную базу и как следствие повышение качества образовательного процесса. На третьем этапе вводится глава 25 НК РФ «Налог на прибыль организаций». Благодаря этому происходит увеличение налогового бремени образовательных учреждений, и как следствие ощущение недофинансирования отрасли. Амортизатором величины налоговой нагрузки являются налоговые льготы, однако на этом этапе их количество не велико и с каждым годом уменьшается.

Основой структуры любой налоговой системы являются принципы ее построения. Сфера образования должна уплачивать налоги, но при этом следует учитывать особенности и социальную значимость данной отрасли. Система налогообложения образовательной деятельности должна строиться в соответствии с научно обоснованными принципами. Объектом налогообложения образовательных учреждений являются финансовые потоки, протекающие как в самом субъекте исследования, так и за его пределами. Все источники формирования имущества образовательной организации можно разделить на целевые поступления (в любой форме) и на доходы от предпринимательской (коммерческой) деятельности.

Средства целевого финансирования и целевого поступления служат для покрытия расходов на содержание некоммерческой образовательной организации и на ведение уставной деятельности. В частности, средства целевого финансирования могут быть в виде:

- средства бюджетов всех уровней, государственных внебюджетных фондов, выделяемых по смете доходов и расходов;

- средства, полученные из Российского фонда фундаментальных исследований, Российского фонда технологического развития, Российского гуманитарного научного фонда, Фонда содействия развитию малых форм предприятий в научно–технической сфере, Федерального фонда производственных инноваций;

- суммы финансирования из федерального бюджета, бюджетов субъектов РФ, местных бюджетов, бюджетов государственных внебюджетных фондов, выделяемые на осуществление уставной деятельности;

- взносы учредителей некоммерческой организации;

- благотворительные пожертвования, в том числе имеющие целевое назначение (благотворительные гранты);

- взносы от учредителей, собственников, по целевому назначению;

- поступления безвозмездной помощи и т.д.

В случае недостатка средств или их отсутствия организация вправе осуществлять покрытие расходов из средств, полученных от занятия предпринимательской (коммерческой) деятельностью после уплаты налогов.

Занятие предпринимательской деятельностью некоммерческим образовательным учреждением в соответствии со ст. 50 ГК РФ влечет за собой соблюдение следующих условий: предпринимательская деятельность должна соответствовать целям, ради которых создана некоммерческая образовательная организация; доходы от предпринимательской деятельности не должны перераспределяться между членами или участниками некоммерческих организаций и должны быть направлены только на достижение целей, ради которых создана организация. Таким образом, при расчете налога на прибыль организаций необходимо четкое отнесение средств к целевым или предпринимательским.

В условиях современной рыночной экономики коммерческая организация может осуществлять некоммерческую деятельность, а некоммерческие организации, в свою очередь, могут осуществлять коммерческую деятельность. На практике образовательные учреждения, являясь некоммерческими организациями, могут осуществлять любой тип деятельности и поэтому способны получать прибыль. Таким образом, при расчете налога на прибыль все доходы образовательного учреждения делятся на две группы: целевые средства; средства, полученные от предпринимательской деятельности. Непредпринимательская деятельность в сфере образования должна удовлетворять следующим условиям:

- поле реализации данного вида деятельности должно лежать в плоскости социально значимых функциях общества и носить исключительно некоммерческий характер;

- основной целью реализации деятельности является не получение прибыли, а в случае ее получения - использование исключительно на обеспечение основной некоммерческой деятельности.

Главным критерием отнесения средств, к тому или иному виду деятельности, является не источник появления, а направление использования. Средства могут появиться в организации от предпринимательской деятельности, но пойти на покрытие расходов образовательной деятельности, и они не должны облагаться налогом на прибыль. Предоставление образовательным учреждениям права на «реинвестирование доходов в образовательный процесс» это по своей сути не что иное, как предоставление образовательной деятельности льготы по налогу на прибыль. Концепция введения льготы по налогу на прибыль для образовательных учреждений устанавливает следующее: образовательные учреждения, при расчете налога на прибыль организаций, в отношении доходов полученных из различных источников освобождаются от уплаты налога; обязательным условием является использование средств, строго по целевому назначению, а именно, на цели образовательного процесса; образовательное учреждение должно быть создано в некоммерческой организационно-правовой форме; дополнением к введенной льготе считаем необходимым установление дополнительных санкций в отношении тех налогоплательщиков, которые неправомерно использовали льготу. Реализация этих мер предоставляет возможность образовательным учреждениям полностью реинвестировать доходы в образовательный процесс. В случае же отказа от вложения в образовательный процесс полученных доходов учреждение может, уплатив с этого дохода соответствующий налог, превратить в прибыль оставшуюся часть, то есть капитализировать – превратить в капитал и использовать уже на строго целевые экономические проекты.

Налоговое законодательство предусматривает два метода определения доходов и расходов: метод начисления и кассовый метод. Они не подходят для образовательных учреждений. Это в большей степени связано со спецификой деятельности образовательных учреждений. «Зеркальное» отображение доходов и расходов при кассовом методе и методе начисления не отвечает основным принципам налогообложения, так как нарушает право налогоплательщиков, установленное принципом равенства. Метод налогового учета доходов прямым образом влияет на срок исполнения налогоплательщиком обязанности по взносу налога в бюджет в отношении учтенного дохода. Решением вопроса является предоставление образовательным учреждениям отраслевого метода признания доходов и расходов. Концепция смешанного метода учета доходов и расходов образовательных организаций совмещает кассовый метод и метод начисления, то есть представляет собой сочетание, нарушая при этом зеркальность отражения, присутствующее в двух других. Применение смешанного метода признания доходов и расходов будет выглядеть следующим образом: если в отчетном (налоговом) периоде налогоплательщик получает на счета в банках или в кассу организации средства за оказание образовательных услуг, то дата поступления средств, считается моментом оказания услуги. Отсутствие поступления средств является фактом отсутствия признания поступления дохода независимо оттого, что образовательная услуга будет оказываться. Расходы же будут признаваться таковыми, независимо от поступления средств и будут относиться к тому периоду, в котором были произведены.

Основная часть образовательных учреждений осуществляет свою финансово–хозяйственную деятельность за счет средств бюджетов всех уровней. Однако финансирование из данного источника не всегда полностью может обеспечить все потребности. В связи с этим возникает постоянная проблема поиска денежных средств. Решением вопроса может являться привлечение средств от юридических и физических лиц. Данные средства будут иметь ярко выраженный инвестиционный характер. Важнейшим инструментом налогового регулирования вливания инвестированных средств в образовательную деятельность являются налоговые льготы, под которыми понимается уменьшение налогового обязательства для определенной категории плательщиков. Освобождение может быть полным или частичным, но оно всегда приводит к уменьшению суммы налоговых изъятий.

В отношении данных средств может быть предложена не просто льгота, а система льгот, поддерживающая не просто инвестора, а инвестора–благотворителя. К числу важнейших факторов, оказывающих влияние на инвестиционную деятельность, относится и налоговая политика государства, которая определяет размер налогового бремени. Основой данного подхода является стимулирование и поддержка инвестиций бизнеса, направленных в систему образования. Инструментом стимулирования и побуждения к действиям будет являться ряд мер, установленных налоговым законодательством. В налоговом регулировании льготы являются более эффективным средством поддержки хозяйствующих субъектов. Они выступают как самый нестабильный элемент налоговой системы. Их состав постоянно изменяется, дополняется, пересматривается порядок их применения. Стратегические направления совершенствования налогообложения в части коммерческих организаций, реализация которых позволит построить научно обоснованную и эффективную систему по привлечению средств коммерческих организаций в систему образования, включает следующие новшества: понижение налоговой ставки по налогу на прибыль в случае инвестирования коммерческими организациями средств в образовательную деятельность; упрощение порядка уплаты налогов для коммерческих организаций, путем освобождения от авансовых платежей, уплачиваемых в налоговом периоде.

Необходимость поддержки системы образования обусловлена растущим недофинансированием. Это подтверждают данные как по стране в целом, так по отдельным ее субъектам. Для решения этой проблемы следует изменить структуру источников финансирования отрасли. Одним из важных источников финансирования развития отрасли могут стать высвобожденные ресурсы вследствие предоставления льгот по налогу на прибыль для сферы образования. В этом случае в отрасли появятся дополнительные средства в виде законно не уплаченной суммы налога, которая может быть потрачена на цели образования. Необходимо предоставление налоговых льгот каждому субъекту образовательного процесса. Это, в свою очередь, позволит проводить постоянное обновление и техническое совершенствование основных фондов и применение передовых информационных технологий в учебном процессе. Этот источник может быть использован для увеличения размера заработной платы, которая в системе образования значительно ниже, чем в производственных отраслях. Первостепенное значение для системы образования имеет привлечение инвестиций в образовательный процесс.

При прочих равных условиях дополнительной процедурой совершенствования налогообложения системы образования может стать установление процесса переноса убытков, позволяющего переносить их не только на следующие налоговые периоды, но и относить на прошедшие периоды, например, на два предыдущих года.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Образование с давних пор относится к одной из важных сфер человеческой жизнедеятельности, обеспечивающей социальный прогресс. Общие тенденции развития российского общества и экономики не могли не сказаться на развитии системы образования. Переход образовательных учреждений на самофинансирование обусловливает изменения в порядке расходования трудовых, материальных и финансовых ресурсов.

Учебные заведения заинтересованы в экономном расходовании своих ресурсов, своевременном выявлении и рациональном использовании внутренних резервов учреждения.

Бюджетные образовательные учреждения финансируются в основном за счет средств федерального, регионального и местного бюджетов по утвержденной смете доходов и расходов, а негосударственные образовательные учреждения - за счет поступлений от физических и юридических лиц за обучение, средние профессиональные учебные заведения потребительской кооперации финансируются из двух источников - за счет поступлений от физических и юридических лиц за обучение и за счет средств фонда подготовки кадров, создаваемого в потребительских обществах и их союзах с целью обучения пайщиков.

Положения действующего законодательства не позволяют однозначно классифицировать деятельность негосударственных образовательных учреждений в сфере платного обучения как предпринимательскую или непредпринимательскую, что, в свою очередь, порождает проблемы отражения доходов и расходов на счетах бухгалтерского учета. Существующая организация бухгалтерского учета доходов и расходов не в полной мере отвечает современным требованиям управления и внутреннего контроля и не позволяет формировать полную и достоверную информацию о деятельности учреждения. До настоящего времени отсутствует единая точка зрения на определение сущности поступлений за обучение, т.е. являются они целевыми поступлениями или доходом от обычного вида деятельности образовательного учреждения. Поэтому методика учета доходов в негосударственных, кооперативных образовательных учреждениях еще недостаточно разработана и экономически обоснована. Имеются недостатки в организации и в документальном оформлении учета расчетов с физическими и юридическими лицами за обучение; не налажен раздельный учет доходов и расходов от различных видов деятельности образовательного учреждения; не определены метод учета затрат, объекты калькуляции, калькуляционная единица и калькуляционный период, и в связи с этим не составляются нормативные (плановые) и отчетные калькуляции себестоимости образовательных услуг; отсутствует системный подход в классификации затрат по статьям калькуляции. Сложившаяся ситуация ослабляет контроль расходов и не позволяет внутренним пользователям получать полезную информацию, необходимую для осуществления оперативного и стратегического управления образовательным учреждением.

Список используемой литературы

1. Федеральный Закон РФ от 13.01.96 №12-ФЗ О внесении изменений и дополнений в Закон РФ «Об образовании (ст.41)»
2. Беляков С.А. Бухгалтерский учет и налогообложение в негосударственных образовательных учреждениях//Бухучет и налогообложение на малых предприятиях, 2005, № 12. – с. 36 – 42
3. Дюжов А. В. Особенности определения налоговой базы по налогу на прибыль у бюджетных образовательных учреждений. //Проблемы трансформации современной российской экономики: теория и практика организации и обеспечения управления. Сборник трудов III Международного научно-практического семинара– М.: РАН, 2005.
4. Дюжов А.В. Метод признания доходов и расходов образовательным учреждением. // М., Экономические науки. № 10 – 2006 - 0,62 п.л.
5. Колеватова О.А. Бухгалтерский учет в бюджетных учреждениях по новому плану счетов: учеб. пособие – М.: ТК Велби, 2006. – 176 с.
6. Колибаба О.В. Бухгалтерский учет доходов и расходов в негосударственных образовательных учреждениях - М.: МУПК, 2004.
7. Колибаба О.В. Бухгалтерский учет негосударственных образовательных учреждений//Бухгалтерский вестник, 2004,№8 с.10-15
8. Кондраков И.П. Бухгалтерский учёт Учебное пособие 5-е изд– М.: ИНФРА М, - 2005 – 717 с.
9. Новый план счетов бюджетного учета. Инструкция по бюджетному учету. – М.: Эксмо, 2006. – 448 с.
10. Образование в Российской Федерации: Статистический сборник. М.: РОССПЭН, 2003. – 780 с.
11. Правовые основы бухгалтерского и налогового учета и аудита в РФ. Учеб. - М.: Юристъ, 2004. – 255 с.
12. Савицкая Г.В. Экономический анализ: Учеб. – 10-е изд. – М.: Новое знание, 2004. – 640 с.

ПРИЛОЖЕНИЯ

Таблица 1. Примерные проводки при формировании доходов и расходов образовательного учреждения

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Хозяйственная операция | Дт | Название счета | Кт | Название счета |
| Корреспонденция счета «Расходы учреждения» со счетами «Нефинансовые активы» | | | | |
| списание израсходованных материальных запасов, естественной убыли материальных запасов в пределах установленных норм на основании оправдательных документов | 040101270 | «Расходы по операциям с активами» | 0105(01-05)440 | «Материальные запасы», соответствующие счета аналитического учета |
| передача спецоборудования со склада в научное подразделение для выполнения договорных работ | 040101280 | «Прочие расходы» | 010505440 | «Уменьшение стоимости прочих материальных запасов» |
| начисление амортизации | 040101271 | «Расходы на амортизацию ОС и НМА» | 0104(01-07)410 | «Амортизация», соответствующий аналитический счет |
| Корреспонденция счета «Расходы учреждения» со счетами «Финансовые активы» | | | | |
| услуги по конвертации | 040101226 | «Расходы по прочим услугам» | 020101610 | «Выбытие ден. Средств учреждения с банковских счетов» |
| Корреспонденция произведенных расходов с аналитическими счетами счета «Обязательства» | | | | |
| начисление расходов по оказанным услугам, выполненным работам | 040101200 | «Расходы учреждения» | 0302(02-07)730 | «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» |
| начисление заработной платы | 040101211 | «Расходы по оплате труда» | 030201730 | «Увеличение КЗ по оплате труда» |
| начисление сумм оплаты труда внештатным сотрудникам по договорам гражданско-правового характера | 040101226 | «Расходы по прочим услугам» | 030207730 | «Увеличение КЗ по расчетам с поставщиками и подрядчиками по оплате пр. услуг» |
| начисление стипендии | 040101280 | «Прочие расходы» | 030216730 | «Увеличение КЗ по прочим расходам» |
| начисление сумм пенсий, пособий, социальных выплат | 040101200 | «Расходы учреждения» | 0302(13-16)730 | «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» |
| начисление сумм налогов, сборов и платежей в бюджет | 040101200 | «Расходы учреждения» | 030300000 | «Расчеты по платежам в бюджет» |
| Начисление доходов по дебету счетов «Нефинансовые активы» | | | | |
| оприходование излишков ОС и НМА, МПЗ, выявленных при инвентаризации по рыночной стоимости | 0101(01-10)310  0102(01-03)330  010301320  0105(01-05)340 | ОС  НПА  «Увеличение стоимости НМА»  «Материальные запасы» | 040101180 | «Прочие доходы» |
| оприходование стоимости материалов, полученных от ликвидации ОС, остающихся в распоряжении учреждения | 0105(01-05)340 | «Материальные запасы» | 040101172 | «Доходы от реализации активов» |
| Корреспонденция счета «Финансовые активы» | | | | |
| поступление доходов на счет учреждения | 020101510 | «Поступления ден. средств учреждения на банковские счета» | 040101100 | «Доходы учреждения» |
| возникновение положительной курсовой разницы | 020107510 | «Поступления ден. средств учреждения на счета в иностранной валюте» | 040101171 | «Доходы от переоценки активов» |
| списание первоначальной ст-ти реализованных акций и др. форм участия в капитале, облигаций, векселей | 020402630  020403620 | «Уменьшение стоимости акций и иных форм участия в капитале» | 040101172 | «Доходы от реализации активов» |
| переоценка финансовых вложений, суммы положительной переоценки | 0204(01-03)510 | «Финансовые вложения» | 040101171 | «Доходы от переоценки активов» |
| начисление доходов по договорам с дебиторами | 020500000 | «Расчеты с дебиторами по доходам» | 040101100 | «Доходы учреждения» |
| начисление доходов в связи с недостачей, хищениями, потерями и др. по рыночной стоимости, отнесенных на счет виновных лиц | 020900000 | «Расчеты по недостачам» | 040101172 | «Доходы от реализации активов» |
| списание кредиторской задолженности, по которой истек срок исковой давности (по видам) | 030200000 | «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» | 040101173 | «Чрезвычайные доходы от операций с активами» |
| зачисление в доход текущего отчетного периода договорной стоимости выполненных и сданных заказчику товаров, работ, услуг | 040104130 | «Доходы будущих периодов от рыночных продаж товаров, работ, услуг» | 040101130 | «Доходы от рыночных продаж товаров, работ, услуг» |
| начисление налогов и платежей, подлежащих уплате в бюджет | 040101100 | «Доходы учреждения» | 0303(03-05)000 | «Расчеты по платежам соответствующие в бюджеты» |
| списание балансовой стоимости нефинансовых активов при их реализации, порче, недостаче, установленной при инвентаризации | 040101172 | «Доходы от реализации активов» | 010100000  010200000  010300000  010500000 | «Основные средства»  «Непроизведенные активы»  «НМА»  «Материальные запасы» |
| списание расходов от реализации активов | 040101172 | «Доходы от реализации активов» | 040101200 | «Расходы учреждения» |
| отражение сданной заказчику готовой продукции (работ, услуг) по фактической стоимости | 040101172 | «Доходы от реализации готовой продукции» | 010506440 | «Уменьшение стоимости активов» |
| Списание сальдо по счету «Доходы учреждения» | 040103000 | «Доходы учреждения» | 040101100 | «Финансовый результат прошлых отчетных периодов» |