Совершенствование бухгалтерского учета внебюджетных источников образовательных организаций

тема диссертации и автореферата по ВАК 08.00.12, кандидат экономических наук Федченко, Елена Алексеевна  
**Год:**

2002

**Автор научной работы:**

Федченко, Елена Алексеевна

**Ученая cтепень:**

кандидат экономических наук

**Место защиты диссертации:**

Москва

**Код cпециальности ВАК:**

08.00.12

**Специальность:**

Бухгалтерский учет, статистика

**Количество cтраниц:**

207

## Оглавление диссертации кандидат экономических наук Федченко, Елена Алексеевна

Введение.

1 Проблемы организации образовательной внебюджетной деятельности.

1.1 Экономическая система образовательной деятельности.

1.2 Законодательное и нормативное регулирование бюджетного учета в РФ и перспективы их реформирования.

1.3 Особенности организации внебюджетной деятельности образовательных учреждений и их отражение в бухгалтерском учете.

2 Исследование методического обеспечения бухгалтерского учета в образовательных учреждениях.

2.1 Источник финансирования — ключевой признак формирования системы счетных записей в учете образовательных услуг.

2.2 Классификация затрат на платные образовательные услуги.

2.3 Анализ методики ведения учета платных дополнительных образовательных услуг.!.

3 Направления развития методического и организационного обеспечения бухгалтерского учета внебюджетной деятельности.

3.1 Совершенствование методики учета затрат на платные дополнительные образовательные услуги.

3.2 Методический аппарат бухгалтерского учета предпринимательской деятельности.

3.3 Налоговое реформирование и его влияние на бюджетный учет образовательных учреждений.

## Введение диссертации (часть автореферата) На тему "Совершенствование бухгалтерского учета внебюджетных источников образовательных организаций"

Актуальность темы исследования. Новое тысячелетие ознаменовалось переходом бюджетных организаций на раздельный учет источников финансирования в части внебюджетных средств, что оказало существенное влияние на систему бухгалтерского учета в образовательных организациях.

С вступлением в силу главы 25 «Налог на прибыль» Налогового кодекса Российской Федерации (НК РФ), ухудшилось финансовое положение образовательных учреждений. Ранее Закон «Об образовании» допускал освобождение от налога на ту часть дополнительных доходов, которая расходовалась непосредственно на нужды образовательного процесса. Имела место инициатива образовательных учреждений в условиях недостаточного бюджетного финансирования привлекать источники внебюджетных доходов. Теперь в соответствии с главой 25 НК РФ не столь важно, направляются ли средства «на нужды обеспечения, развития и совершенствования образовательного процесса» или нет, — они все равно облагаются налогом на прибыль. Таким образом, необходимо кардинальное решение вопроса о налогообложении системы образования с существенными изменениями в гражданском, налоговом и бюджетном законодательстве с четким разделением бюджетного финансирования и внебюджетных источников.

Раздельный учет бюджетных и внебюджетных средств предусматривается ст.298 Гражданского кодекса Российской Федерации (ГК РФ), а в связи с этим налицо практика составления бюджетным учреждением единого баланса и отдельного — по средствам, полученным из внебюджетных источников. Включение доходов от предпринимательской деятельности и иной приносящей доход деятельности в состав бюджетов на основании ст.41 — 42 Бюджетного кодекса Российской Федерации (БК РФ), после уплаты налогов и сборов предполагает установить четкий механизм формирования внебюджетных источников финансирования образовательной системы.

Расходы бюджетных учреждений должны соответствовать утвержденным в установленном порядке сметам доходов и расходов и учитываться в разрезе кодов бюджетной классификации, несмотря на то, что согласно п.6 ст.161 БК РФ бюджетное учреждение при исполнении сметы доходов и расходов самостоятельно в расходовании средств, полученных за счет внебюджетных источников. Вследствие этого налицо расхождение положений Гражданского кодекса с положениями Бюджетного кодекса РФ и принципами бухгалтерского учета.

Формирование баланса по внебюджетной деятельности предполагает поиск нетрадиционных подходов к таким объектам учета, как средства внебюджетной источников, затраты на платные образовательные услуги, расходы к распределению, основные средства, материалы, малоценные предметы и т.д.

Проблема состоит в том, что отсутствует механизм адекватного отражения объектов учета, ориентированный на современный рыночный спектр источников финансирования в образовательных учреждениях при многообразии внебюджетной деятельности.

Необходимость совершенствования методического обеспечения бухгалтерского учета образовательных учреждений в условиях широкого развития внебюджетной деятельности, несоответствие законодательства реальному содержанию финансово-хозяйственных процессов, недостаточная проработанность нормативно-правовой и методической базы бюджетного учета, отсутствие теоретических проработок, связанных с совершенствованием методики учета образовательных услуг позволяют обозначить актуальность исследования, его цели, выделить основные направления, поставить задачи, решение которых обеспечит достижение поставленных целей.

Степень изученности проблемы. Основные теоретические положения систем бухгалтерского учета исследованы в работах современных отечественных ученых и практиков: Р.Е. Артюхина, А.С. Бакаева, А.Н. Белова, Н.Г. Белова, П.С. Безруких, Л.П. Воробьевой, Н.Д. Врублевского, В.М. Долгой, Н.Н. Жоромской, С.В. Земляченко, В.Р. Захарьина, Н.ГТ. Кондракова,

И.Н. Кондракова, М.И. Кутера, О.А. Колеватовой, Л.Г. Котовской, Г.И. Мак-левой, С.А. Николаевой, А.Д. Шеремета, В.Ф. Палия, В.В. Панкова, В.И. Петровой, Л.М. Полковского, Я.В. Соколова и ряда других.

Отдельные вопросы теоретического и методологического исследования системы бухгалтерского учета нашли отражение в публикациях таких зарубежных ученых, как Й. Бетге, М.Ф. Ван Бреда, Ж. Ришар, Э.С. Хендриксен, Р. Энтони и Дж. Рис и других.

Однако многие положения, приведенные в современных источниках информации, противоречивы и не дают ответа на значительное число вопросов, возникающих из теории и практики бухгалтерского учета бюджетных организаций образовательного профиля.

Цель и задачи исследования. Цель диссертационной работы — на основе исследования и критического анализа действующего методического и нормативно-регламентирующего обеспечения бухгалтерского учета, изучения практического опыта, разработать комплекс теоретических положений и практических рекомендаций по совершенствованию методического обеспечения процессов формирования и использования внебюджетных источников средств в образовательной сфере.

В соответствии с намеченной целью исследования в диссертации поставлены и решены следующие задачи: проанализировать источники финансирования и ресурсного обеспечения образовательных учреждений в современных условиях; оценить существующие группировки информации о внебюджетных средствах образовательных учреждений и обосновать, исходя из целей исследования, характерные классификационные признаки элементов формирования внебюджетных источников финансирования; на основе критического анализа действующего нормативного обеспечения регулирования бюджетного учета выработать рекомендации по повышению объективности отражения на бухгалтерских счетах данных о внебюджетных источниках финансирования и их использовании; обосновать терминологический аппарат идентификации и классификации таких понятий, как затраты, издержки и расходы в коммерческом и в бюджетном учете; исследовать основные элементы механизма формирования затрат на образовательную деятельность и определить алгоритмы описания их методическим аппаратом бухгалтерского учета; разработать предложения по совершенствованию методики учета затрат на платные дополнительные образовательные услуги; подготовить рекомендации по совершенствованию методического обеспечения бухгалтерского учета предпринимательской деятельности; критически проанализировать налоговое и бюджетное законодательство в части источников формирования и предоставляемых возможностей использования внебюджетных средств образовательных учреждений.

Предмет и объект исследования: В качестве предмета исследования определены учетные процедуры по отражению информации о внебюджетных источниках деятельности образовательных учреждений и их использовании. Объектами исследования выступают методологическое, методическое и организационное обеспечение бухгалтерского бюджетного учета, их влияние на предмет исследования.

Методология и методика исследования. Теоретической и методологической основой диссертационного исследования служат законодательные акты и положения, регламентирующие организацию бухгалтерского учета, методическая и учебная литература, труды российских и зарубежных авторов по рассматриваемой проблеме.

Методика исследования основана на общенаучных методах познания: логический, системный, комплексный подходы; методы статистической обработки, единства исторического и логического, анализ и синтез; классификация, группировка.

Научная новизна исследования заключается в теоретическом обобщении и дальнейшем развитии процедур учетной системы формирования и использования внебюджетных источников финансирования в образовательной сфере и разработке на этой основе направлений совершенствования механизма хозяйственной и финансовой деятельности образовательных учреждений на этапе упрочения рыночных отношений в экономике России. Элементы научной новизны, выносимые на защиту, содержатся в следующих положениях диссертации: в результате критического анализа источников финансирования и ресурсного обеспечения образовательных учреждений, выделены этапы реформирования образовательной сферы в части внебюджетных средств; предложена детальная группировка внебюджетных источников финансирования, выполненная на основе классификационных признаков; обоснована необходимость подразделенияинформации о предпринимательской и непредпринимательской деятельности в учете, исходя из характера деятельности образовательного учреждения; доказана необоснованность теоретического и практического применения понятий «целевые средства и безвозмездные поступления», «предпринимательская деятельность», «реализация» в контексте составляющих, регламентированных Инструкцией по бухгалтерском учету в бюджетных учреждениях [34] и предложена автором новая трактовка понятий; выявлена и наглядно проиллюстрирована терминологическая связь понятий «затраты», «издержки» и «расходы» и продемонстрирована специфика их применения в бюджетном учете; раскрыт механизм учета затрат на образовательную деятельность на применительно к высшим учебным заведениям; раскрыты содержательные и методические особенности существующего методического обеспечения бухгалтерского учета предпринимательской деятельности; предложены новые подходы к отражению в учете информации о формировании доходов от предпринимательской деятельности; обоснована и предложена новая методика учета затрат на платные дополнительные образовательные услуги; по итогам критического анализа налогового, бюджетного и гражданского законодательства в части формирования внебюджетных источников образовательной системы внесены конкретные предложения, способствующие увязке интересов государства и других собственников бюджетных учреждений и самых бюджетных организаций и направленные на объективное восприятие непредпринимательской деятельности в образовательной сфере.

Теоретическое и практическое значение работы. Основные теоретические выводы и предложения, содержащиеся в диссертационной работе, могут найти применение при разработке новых и уточнении действующих нормативных документов по бухгалтерскому учету в системе образования, а также при подготовке учебного курса по бюджетному учету.

Апробация и внедрение результатов работы. Выводы и рекомендации, изложенные в диссертации, рассматривались в ходе проведения лекционных и практических занятий в Кубанском университете. Методические разработки, основные положения и выводы, полученные в диссертации, в настоящее время внедряются в системе образовательных учреждений Краснодарского края.

Результаты исследования докладывались на республиканских и региональных научных и научно-практических конференциях.

Публикации. Основные положения диссертации изложены в 12 работах, общим объемом 3,2 п.л.

## Заключение диссертации по теме "Бухгалтерский учет, статистика", Федченко, Елена Алексеевна

Заключение

Проведенные исследования и разработанные на их основе предложения позволяют выполнить научно обоснованные обобщения и сделать выводы, имеющие значение для дальнейшего развития теории и практики бухгалтерского учета в бюджетных организациях образовательной системы.

В работе предложена детальная группировка внебюджетных источников финансирования.

Внебюджетная деятельность образовательных учреждений делится на целевую и предпринимательскую. Платные дополнительные образовательные услуги можно выделить отдельной категорией, так как они имеет свою особенность — обязательное и достоверное отражение в составе целевой непредпринимательской деятельности.

Платные дополнительные образовательные услуги, оказываемые государственными и муниципальными образовательными учреждениями за счёт средств, получаемых непосредственно от потребителей данных услуг (обучающихся, их родителей или представителей), не относятся к предпринимательской деятельности в соответствии с п.2 ст.45 Закона РФ «Об образовании», поскольку отсутствует признак полной самостоятельности осуществления деятельности, предусмотренной ст.2 ГК РФ.

Дополнительные образовательные услуги, оказываемые за счёт внебюджетных поступлений от лиц, не связанных непосредственно с потребителями образовательных услуг (от спонсоров, дарителей, благотворителей и т.п.), не признаются предпринимательской деятельностью, поскольку нет встречной реализации в адрес оплачивающего эти услуги (услуги нельзя признать платными, оказываемыми на возмездной основе). Следует отметить, что средства, получаемые отспонсоров, дарителей, благотворителей на оказание дополнительных образовательных услуг сторонним потребителем, рассматриваются как целевые поступления.

Не относятся к предпринимательской деятельности: образовательные услуги, оказываемые некоммерческими образовательными организациями, включая образовательные учреждения всех форм собственности (в том числе бюджетные), за счет поступлений из бюджета и от лиц, никак не связанных с потребителями данных услуг (от учредителей, спонсоров, благотворителей, дарителей, членов самой организации и т.д.); дополнительные платные образовательные услуги, оказываемые государственными и муниципальными образовательными учреждениями.

Объектами предпринимательской деятельности в момент реализации считаются, но не относятся впоследствии к таковой в части доходов, реинвестируемых в образовательный процесс учреждения, предусмотренные уставом: сопутствующие услуги, оказываемые государственными, муниципальными и негосударственными образовательными учреждениями; сопутствующие работы, выполняемые государственными, муниципальными и негосударственными образовательными учреждениями; продукция, работы, услуги, реализуемые государственными, муниципальными и негосударственными образовательными учреждениями в рамках учебно-производственной деятельности; реализация издательско-полиграфической продукции государственными, муниципальными и негосударственными образовательными учреждениями; торговля покупными товарами, осуществляемая государственными, муниципальными и негосударственными образовательными учреждениями; посреднические услуги, оказываемые государственными, муниципальными и негосударственными образовательными учреждениями; иная продукция, работы, услуги, предусмотренные уставом образовательного учреждения.

Внебюджетную деятельность образовательного учреждения можно классифицировать на непредпринимательскую и предпринимательскую деятельность.

В категорию непредпринимательской деятельности нами включены: иная деятельность при условии реинвестирования доходов (платные образовательные услуги); целевая деятельность.

Предпринимательская деятельность классифицируется на деятельность, приносящую доходы реализационные и внереализационные. Существующее до недавнего времени в российском бухгалтерском учете деление доходов только на реализационные и внереализационные (именуемые также внереализационными прибылями), и в зависимости от времени признания — доходы отчетного периода (отражаемые в отчете о прибылях и убытках) и доходы будущих периодов (показываемые в бухгалтерском балансе) не характеризует состав доходов в полной мере.

Реализационные доходы включают в себя доходы, связанные с переходом права собственности на имущество (товары, готовую продукцию, прочие активы), произведенные работы и оказанные услуги к третьим лицам (покупателям, заказчикам, работникам организации, прочим кредиторам).

К внереализационным отнесены поступления, удовлетворяющие критериям определения дохода, но не связанные с продажей, отчуждением имущества или продуктов деятельности организации. Следовательно, отличительный признак деления доходов на реализационные и внереализационные — наличие факта продажи (реализации), которому сопутствует переход права собственности (заметим, что продажа может осуществляться на возмездной и безвозмездной основе).

На наш взгляд, в состав внереализационных доходов в бюджетных организациях не должны входить доходы от продажи неиспользуемых материальных ценностей, так как присутствует факт продажи, поэтому реализацию неденежных активов следует включить в реализационные доходы.

Следует отметить, что требует доработки Инструкция 107н в соответствии со ст. 250 НК РФ в части признания внереализационных доходов в виде использованных не по целевому назначению имущества (в том числе денежных средств), работ, услуг, которые получены в рамках благотворительной деятельности, целевых поступлений, целевого финансирования за исключение бюджетных средств. Указанные доходы для целей налогообложения подлежат включению в состав внереализационных доходов в момент, когда получатель таких доходов фактически использовал их не по целевому назначению (нарушил условия их получения).

Инструкция №107н, выделяет три основных источника получения средств, направляемых на содержание учреждения и другие мероприятия: бюджетное финансирование (отличительный признак «1»); средства от предпринимательской деятельности (отличительный признак «2»); целевые средства и безвозмездные поступления (отличительный признак «3»).

В Инструкции №107н, к сожалению, четко не урегулирован бухгалтерский учет так называемых средств от иной приносящей доход деятельности. Часть таких средств, связанных с выполнением бюджетными учреждениями государственных полномочий на основе прямого указания закона и (или) нормативного правового акта РФ, п. 107 Инструкции №107н предлагает учитывать в составе целевых поступлений (отличительный признак «3»). Другая часть таких средств от непредпринимательской, но приносящей доход деятельности (например, в учреждениях образования при условии реинвестирования доходов), подлежит отражению по счетам бухгалтерского учета с отличительным признаком «2».

По нашему мнению, отличительному признаку «2» следовало бы присвоить соответствующее название — «Предпринимательская и (или) иная приносящая доход деятельность», либо «Самостоятельно осуществляемая деятельность», а отличительному признаку «3» присвоить название «Целенаправленные поступления».

Обобщая два понятия «Самостоятельно осуществляемая деятельность» и «Целенаправленные поступления», классифицируем их как внебюджетное финансирование. В свою очередь, внебюджетное финансирование образуется из поступления «внебюджетных средств».

Термин «внебюджетные средства» вроде бы понятен всем. Но четкого его определения нет ни в Бюджетном кодексе, ни в Законе о бюджете на 2002 г. Скорее всего, этот термин берет свое начало из Инструкции 107н и выступает сокращенным вариантом словосочетания «средства, полученные за счет внебюджетных источников». Этот же вывод позволяет сделать упоминание о средствах, полученных за счет внебюджетных источников (п.4 ст. 166 БК РФ).

Некоторые авторы термин «внебюджетные средства» заменяют на «внебюджетные доходы».

Бюджетное финансирование подразделяется на основное финансирование и дополнительные источники бюджетного финансирования.

Появление в Инструкции №107н такого понятия, как дополнительный источник бюджетного финансирования, связано со ст.41 — 42 БК РФ, предусматривающими учет в составе неналоговых доходов соответствующего бюджета доходов от использования имущества, находящегося в государственной и муниципальной собственности, доходов от платных услуг, иных доходов от предпринимательской и иной приносящей доход деятельности бюджетных учреждений. Размеры дополнительного источника бюджетного финансирования учреждение фактически определяет самостоятельно. По дополнительным источникам бюджетного финансирования должна составляться отдельная форма №2 «Отчет об исполнении сметы доходов и расходов по бюджетным средствам».

Любые доходы, в том числе доходы, полученные от предпринимательской деятельности, в качестве неналоговых доходов могут составлять доходную часть бюджета муниципального образования после уплаты налогов и сборов.

Формулировка «целевые средства и безвозмездные поступления» в Инструкции № 107н связана с выделением в гражданском законодательстве из договоров дарения в самостоятельный вид такого договора, как договор пожертвования. Понятию «Безвозмездные поступления» в Инструкции №107н в целом соответствует договор дарения (ст.572 ГК РФ), который предполагает безвозмездную передачу бюджетному учреждению имущества в собственность либо освобождение учреждения от имущественной обязанности перед дарителем или перед третьим лицом. При этом гражданское законодательство не предусматривает наличие в договоре дарения целей использования подаренного имущества. Понятие «Целевые средства» в Инструкции №Ю7н связано, в частности, с договором пожертвования (ст.582 ГК РФ). Гражданское законодательство относит пожертвование к видам дарения, называя отличительным признаком пожертвования назначение дара (общеполезную цель).

В бюджетных учреждениях понятия «издержки», «затраты», «расходы» также зачастую воспринимаются как синонимы. По мнению соискателя это ошибочно. Данные термины можно рассматривать как синонимы только в части бюджетного финансирования. Последнее объясняется тем, что расходование бюджетных средств производится в строгом соответствии с утвержденными сметами доходов и расходов.

Бюджетное учреждение при исполнении сметы доходов и расходов самостоятельно в расходовании средств, полученных за счет внебюджетных источников (в соответствии со ст. 161 БК РФ). Поэтому при учете расходов по предпринимательской деятельности и за счет средств целевого финансирования в бюджетных учреждениях необходимо разграничить понятия «расходы», «затраты» и «издержки».

Таким образом, для формирования и реализации дополнительных образовательных услуг понятия «затраты» и «расходы» имеют одинаковое экономическое толкование. В части реализации предпринимательской деятельности образовательных учреждений действие понятий «затраты», «расходы», «издержки» аналогично коммерческим организациям.

Предлагается группировка затрат, формирующих себестоимость обра

Разнообразная группировка затрат на образовательные услуги по различным классификационным признакам позволяет изучить поведение себестоимости услуг образования, установить взаимосвязи между объемом образовательных услуг, их себестоимостью и финансовыми результатами деятельности учреждения, использовать данные о сгруппированных затратах для оперативного планирования, контроля, анализа, тактического и стратегического управления деятельностью высших учебных заведений.

Целевые средства, переданные образовательному учреждению, и использованные не по целевому назначению, подлежат налогообложению. Причем в соответствии с Налоговым кодексом РФ, главой 25 «Налог на прибыль организаций», подлежит налогообложению в части, направленной учреждением не по целевому назначению. Поэтому, по нашему мнению, целевые средства, переданные образовательному учреждению для уставной деятельности, нужно учитывать насубсчете 110 «Целевые средства и безвозмездные поступления», а если доход от них направлен не по назначению, его следует учитывать на субсчете 111 «Средства, полученные от предпринимательской деятельности».

Возникает проблема отражения в учете такой операции, поскольку Инструкция 107н не предусматривает отражения остатка неиспользованных или использованных не по назначению целевых средств, как от предпринимательской деятельности. Предлагается в течение отчетного периода целевые доходы учитывать на субсчете 110 «Целевые средства и безвозмездные поступления», а в момент нецелевого использования остаток средств отражать следующей бухгалтерскойзаписью:

Дебет 111 «Средства, полученные от предпринимательской деятельности» — Кредит 110 «Целевые средства и безвозмездные поступления».

Одновременно необходима вторая бухгалтерская запись по дебету субсчета 270 «Целевые средства на содержание учреждения и другие мероприя

В образовательных учреждениях не разработан механизм учета затрат на образовательные услуги. Рекомендовано прямые затраты непосредственно относить на конкретный вид деятельности в момент возникновения расходов, т.е. в дебет субсчетов:

220 «Расходы по предпринимательской деятельности» (платные образовательные услуги);

225 «Расходы по целевым средствам на содержание учреждения и другие мероприятия» (доходы от оплаты за проживание в общежитии).

Косвенно-распределяемые расходы нельзя относить непосредственно в момент возникновения на определенный вид деятельности, поэтому их целесообразно предварительно учитывать по дебету специально предусмотренного для этого субсчета 210 «Расходы к распределению» и кредиту субсчетов материальных ресурсов и начисленных обязательств.

В конце месяца расходы, накопленные в дебете субсчета 210 «Расходы к распределению», следует распределять согласно выбранной базе на отдельные виды деятельности по источникам финансирования. В образовательных учреждениях наиболее целесообразно использовать в качестве базы распределения таких расходов объем поступлений, полученных от каждого вида платных образовательных услуг. Для этого необходимо выполнять следующую процедуру:

1) определяется общая сумма всех полученных средств;

2) подсчитывается поступившая сумма от каждого вида платных образовательных услуг;

3) рассчитывается коэффициент распределения для каждого вида платных образовательных услуг.

Далее общая сумма косвенно-распределяемых расходов (дебетовый оборот субсчета 210 «Расходы к распределению») распределяется пропорционально рассчитанному коэффициенту и списывается с кредита субсчета ,.! . LI .1 ■■■■■ " ■.

181

210 в дебет соответствующих субсчетов счета 220 «Расходы по предпринимательской деятельности». По дебету субсчета 220 «Расходы по предпринимательской деятельности» собирается вся сумма расходов, относящихся к определенному виду деятельности образовательного учреждения. Эти расходы списываются в конце отчетного периода соответственно на субсчета внебюджетного финансирования по видам деятельности в дебет субсчета 400 «Доходы» с кредитасубсчета 220 «Расходы по предпринимательской деятельности». Предложенный метод учета затрат даст возможность собрать наиболее точную информацию о фактической сумме расходов в разрезе каждого вида образовательных услуг.

Разработана новая методика учета затрат на платные дополнительные образовательные услуги. При оказании образовательным учреждением платных дополнительных образовательных услуг может быть установлен порядок оформления бухгалтерскими проводками следующих основных операций: учет затрат на образовательные услуги на субсчете 226 «Расходы на дополнительные платные образовательные услуги»; учет реализации образовательных услуг на субсчете 281 «Реализация дополнительных образовательных услуг»; учет расчетов с заказчиками по оплате образовательных услуг на субсчете 152 «Расчеты с заказчиками за образовательными услуги, подлежащие оплате»— по авансовым платежам за образовательные услуги; учет взносов за обучение как самостоятельного источника финансирования образовательной деятельности на субсчете 271 «Взносы за обучение в учебных заведениях»; учет расчетов по начисленной сумме оплаты за обучение на субсчете 176 «Расчеты за обучение».

Автором предлагается рационализировать процесс учета затрат на образовательные услуги в образовательных учреждениях следующим образом: а) учет затрат на образовательные услуги и исчисление полной себестоимости образовательных услуг целесообразно производить по каждому отдельному объекту отнесения затрат, например, в вузах — по специальности (заказу). Для этого необходимо использовать карточки учета затрат на образовательные услуги с указанием подробной номенклатуры прямых и косвенно-распределяемых затрат для каждого отдельного заказа (приложение А). б) для расчета нормативной себестоимости образовательных услуг предлагается карточка-расчет (приложение Б). в) прямые затраты на образовательные услуги целесообразно списывать непосредственно на объект отнесения затрат — заказ. Косвенно-распределяемые затраты должны предварительно в течение месяца учитываться на субсчете 210 «Расходы к распределению». Ежемесячно эти затраты распределяются между отдельными объектами учета пропорционально избранной базе. После распределения в конце отчетного месяца косвенно - распределяемые затраты также списываются на отдельные объекты затрат — заказ. г) списание фактических расходов, учтенных на карточках учета затрат на образовательные услуги, производится на основании акта сдачи образовательных услуг (по окончанию срока обучения) заказчика и предъявления ему счетов на оплату услуг. Списание фактических расходов, отраженных в карточках аналитического учета затрат на образовательные услуги, производится по каждому заказу в отдельности, для чего делается запись по кредиту субсчета 226 «Расходы на дополнительные платные образовательные услуги». д) в отдельном мемориальном ордере должен быть сосредоточен учет операций, связанных с расчетами за обучение в учебных заведениях. Основанием для записей считаются акты сдачи образовательных услуг и предъявление заказчику счетов для их оплаты или договор на платные образовательные услуги. Предлагается разработанный автором мемориальный ордер №7 «Свод ведомостей по расчетам за обучение в учебных заведениях» (приложение В). ж) организация и ведение отдельного самостоятельного учета затрат на образовательные услуги в учебных заведениях предполагает использование специальной методики, позволяющей учитывать затраты и исчислять себестоимость образовательных услуг. Соискателем разработаны рекомендации по учету затрат на образовательные услуги с их подразделением на прямые и косвенно-распределяемые и возможностью определения полной себестоимости этих услуг.

При оказании образовательными учреждениями различных видов предпринимательской деятельности по реализации товаров, продукции, работ, услуг, может быть установлен порядок оформления бухгалтерскими проводками следующих основных операций: учет реализации основных фондов (излишнего, неиспользуемого оборудования, транспортных средств, зданий сооружений и т.д.), излишних, неиспользуемых материалов и малоценных предметов на субсчетах 282 «Реализация и прочее выбытие основных средств», 283 «Реализация прочих активов»; учет торговых операций на самостоятельных субсчетах 081 «Товары», 082 «Торговая наценка».

В целом учет операций предпринимательской деятельности образовательных учреждений должен быть направлен на правильное формирование финансового результата по разным видам деятельности. Соискателем предлагается решить проблемы организации учета операций реализации предпринимательской деятельности образовательных учреждений следующим образом.

На операционно-результатных субсчетах 282 «Реализация и прочее выбытие основных средств», 283 «Реализация прочих активов», по дебету и кредиту отражать одни и те же факты хозяйственной жизни, но в разных оценках, по кредиту — по ценам реализации, а по дебету — фактическую себестоимость реализованной продукции. Такой подход позволит путем сопоставления дебетового и кредитового оборота выявить результат и перенести его на финансово-результатный счет. Правильно сформировать финансовый результат от реализационной деятельности возможно следующим образом: Дебет 282 «Реализация и прочее выбытие основных средств», 283 «Реализация прочих активов» — Кредит 410 «Прибыли и убытки».

Представляется целесообразным основные средства, приобретенные за счет средств предпринимательской деятельности, отражать в балансе исполнения сметы доходов и расходов по остаточной стоимости, без начисления фонда в основные средства, а начисление износа отражать по Дебету производственных счетов и Кредиту «Износ основных средств».

При ведении учета по реализации малоценных предметов, приобретенных ранее за счет средств предпринимательской деятельности, не имеет смысла определять контрольное значение в малоценных предметах (А 070 — 073 = П 260), так как контрольное значение фонда должно быть за счет средств бюджетного финансирования. При реализации малоценных предметов следует отражать их по Дебету 283 «Реализация прочих активов» и Кредиту 070 — 073-2 «Малоценныепредметы».

Разработана система бухгалтерских проводок по ведению торговых операций. Предлагаемый метод основан на варианте розничной торговли с учетом положений Федерального закона №36-Ф3 от 02.01.2000 г. «О внесении изменений в Закон РФ «О налоге на добавленную стоимость», введенного в действие с 01.01.2000 г. Приведенные бухгалтерские проводки по действующему плану счетов для торговых операций представляются методологически неверными.

Приведена корреспонденция счетов по сдаче имущества в аренду образовательными учреждениями, при условии, что имущество, сдаваемое в аренду, считается собственностью арендодателя. Изложена финансовая и инвестиционная деятельность образовательного учреждения в типовых бухгалтерских записях, согласно Инструкции №107н.

В работе особое внимание уделено изменениям в бухгалтерском учете бюджетных организаций, связанным с введением гл.25 «Налог на прибыль»

НК РФ, в связи которыми «реинвестирование» теряет свою смысловую нагрузку, так как на основании Закона «Об образовании» реинвестировать доход в образовательное учреждение необходимо до налогообложения прибыли, т.е. уменьшение прибыли на сумму реинвестированных доходов до налогообложения, что идет в противоречие налоговому законодательству. В соответствии с гл.25 НК РФ отменяются все льготы по налогу на прибыль, таким образом, льгота по реинвестированию теряет свою силу, поэтому необходимо проводить реинвестирование после налогообложения прибыли. Хотя Закон «Об образовании» сохраняет терминологические понятия о реинвестировании.

В работе рассмотрены варианты отражения расходов по реинвестированию в бухгалтерском учете двумя способами:

Согласно первому из них покрываются ранее произведенные фактические расходы по бюджетной деятельности, учтенные по дебету субсчета 200 «Расходы по бюджету на содержание учреждения и другие мероприятия» в части расходов, оплаченных за счет внебюджетных источников. Реинвестирование, заключающееся в списании проведенных фактических расходов по бюджету, отражается по дебету субсчета 220 «Расходы по предпринимательской деятельности» и кредиту субсчета 200 «Расходы по бюджету на содержание учреждения и другие мероприятия» с одновременным погашением кредиторской задолженности по дебету субсчета 178 «Расчеты с разными кредиторами и дебиторами»и кредиту субсчета 111 «Средства, полученные от предпринимательской деятельности». Эта запись нарушает баланс по отличительным признакам: 1 — по бюджетной деятельности, 2 — по предпринимательской. Для того, чтобы не нарушался баланс по признакам, предпочтительнее сторнировать сумму, учтенную по дебету субсчета 200-1 «Расходы по бюджету на содержание учреждения и другие мероприятия» и кредиту субсчета 178-1 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», одновременно отразив их на субсчетах по дебету субсчета 220-2 «Расходы по предпринимательской деятельности» и кредиту субсчета 178-2 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

По второму варианту реинвестирование отражается через проведение расходов по дебету субсчета 220-р «Расходы по предпринимательской деятельности» в части реинвестирования и кредиту соответствующих субсчетов. Уменьшение прибыли после налогообложения на сумму реинвестированных расходов производится записью:

Дебет 410 «Прибыли и убытки»,

Кредит 220-р «Расходы по предпринимательской деятельности».

Проведен критический анализ налогового, бюджетного и гражданского законодательства в части формирования внебюджетных источников образовательной системы предлагается: ввести в Налоговый кодекс нормы по налогообложению и налоговым льготам образовательных учреждений, которые содержатся в Федеральных законах «Об образовании» (ст.45,46, 47). сохранить действовавшие ранее льготы по налогообложению прибыли высших учебных заведений. создавать резервные фонды за счет доходов от предпринимательской деятельности. четко разделить бюджетное финансирование образовательных учреждений и получение ими дополнительных внебюджетных средств.

Кардинальное решение вопроса о налогообложении системы образования невозможно без существенных изменений в гражданском, налоговом и бюджетном законодательстве.

## Список литературы диссертационного исследования кандидат экономических наук Федченко, Елена Алексеевна, 2002 год

1. Гражданский Кодекс Российской Федерации (часть первая) №51-ФЗ от 30.11.94 г. (в ред. от 21.03.02 г.).

2. Гражданский Кодекс Российской Федерации (часть вторая) № 14-ФЗ от 26.01.96 г. (в ред. от 17.12.99 г.).

3. Бюджетный кодекс Российской Федерации: №145-ФЗ от 31.07.1998 г. (в ред. от 10.07.02 г.).

4. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) №146-ФЗ от 31.07.98 г. (в ред. от 30.12.01 г.).

5. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) №117-ФЗ от 05.08.00 г. (в ред. от 24.07.02 г.).

6. Трудовой кодекс Российской Федерации №197-ФЗ от 30.12.01 г. (в ред. от 25.07.02 г.).

7. Об образовании: Закон Российской Федерации №3266-1 от 04.06.92 г. (в ред. 25.07.02 г.).

8. Об основах налоговой системы в Российской Федерации: Закон Российской Федерации №2116-1 от 27.12.1991 г. (в ред. от 24.07.02 г.).

9. О бухгалтерском учете: Федеральный закон №129-ФЗ от 21.11.96 г. (в ред. от 23.07.98 г.).

10. О бюджетной классификации: Федеральный закон №115-ФЗ от 15.08.1996 г. (в ред. от 07.05.02 г.).

11. О внесении изменений и дополнений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и в отдельные законодательные акты Российской Федерации: Федеральный закон №57-ФЗ от 29.05.2002 г.

12. О высшем и послевузовском профессиональном образовании: Федеральный закон №125-ФЗ от 22.08.96 г. (в ред. от 25.06.02 г.).

13. О налоге на добавленную стоимость: Федеральный закон №36-Ф3 от 02.01.00 г.

14. О некоммерческих организациях: Федеральный закон №7-ФЗ от1201.96 г.

15. О федеральном бюджете на 1999 год: Федеральный закон №36-Ф3 от 22.02.1999 г. (в ред. от 02.01.00 г.).

16. О федеральном бюджете на 2000 год: Федеральный закон №227-ФЗ от3112.1999 г. (вред, от30.12.01 г.).

17. О федеральном бюджете на 2001 год: Федеральный закон №150-ФЗ от2712.2000 г. (в ред. от 14.12.01 г.).

18. О федеральном бюджете на 2002 год: Федеральный закон №194-ФЗ от3012.2001 г. (в ред. от 25.07.02 г.).

19. О дифференциации в уровнях оплаты труда работников бюджетной сферы на основе единой тарифной сетки: Постановление Правительства РФ №785 от 14.10.1992 г. (в ред. от 27.02.95 г.).

20. О классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы: Постановление Правительства РФ №1 от 01.01.2002 г.

21. Положение о главных бухгалтерах: Постановление Совмина СССР №59 от 24.08.80 г.

22. Программа реформирования бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности: Постановление Правительства РФ от 06.03.98 г., №283.

23. Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ: Приказ Минфина РФ №34н от 29.07.98 г. (в ред. от 24.03.00 г.).

24. Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика предприятия» (ПБУ 1/98): Приказ Минфина РФ №60н от 01.12.98 г. (в ред. от 30.12.99 г.).

25. Положение по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организаций» (ПБУ 4/99): Приказ Минфина РФ №43н от 06.07.99 г.

26. Положение по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» (ПБУ 5/01): Приказ Минфина РФ №44н от 09.06.01 г.

27. Положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» (ПБУ 6/01): Приказ Минфина РФ №26н от 30.03.01 г.

28. Положение по бухгалтерскому учету «Доходы организации» (ПБУ 9/99): Приказ Минфина РФ №32н от 06.05.99 г. (в ред. от 30.12.99 г.).

29. Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» (ПБУ 10/99): Приказ Минфина РФ №33н от 06.05.99 г. (в ред. от 30.12.99 г.).

30. Положение по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» (ПБУ 14/00): Приказ Минфина РФ №91н от 16.10.00 г.

31. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий и Инструкция по его применению: Приказ Минфина РФ от №94нЗ 1.10.00 г.

32. Инструкция по бухгалтерскому учету в бюджетных учреждениях: Приказ Минфина РФ №107н от 30.12.99 г. (в ред. от 10.07.00 г.).

33. Инструкция по бухгалтерскому учету в учреждениях, состоящих на бюджете: Приказ Минфина РФ №122 от 03.11.93 г.

34. Инструкция о годовой, квартальной и месячной бухгалтерской отчетности бюджетных учреждений и иных организаций, получающих финансирование из бюджета в соответствии с бюджетной росписью: Приказ Минфина РФ №54н от 15.06.2000 г. (в ред. от 10.09.01 г.).

35. Инструкция о порядке открытия и ведения территориальными органами федерального казначейства Министерства Финансов Российской Федерациилицевых счетов для учета операций по исполнению расходов федерального бюджета: Приказ Минфина РФ №106н от 30.12.99 г.

36. Методические указания по инвентаризации имущества и финансовых обязательств: Приказ Минфина РФ №49 от 13.06.95 г.

37. Об изменении норм возмещения командировочных расходов на территории Российской Федерации: Приказ Минфина РФ №49н от 06.07.01 г. (в ред. от 09.11.01 г.).

38. Указания о порядке применения бюджетной классификации Российской Федерации: Приказ Минфина РФ №38н от 25.05.99 г.

39. Положение о документах и документообороте в бухгалтерском учете: Приказ Минфина СССР по согласованию с ЦСУ СССР №105 от 29.07.83 г.

40. Инструкция о порядке исчисления и уплаты налогов, поступающих в дорожные фонды: Приказ МНС РФ №59 от 04.04.00 г. (в ред. от 20.10.00 г.).

41. О порядке исчисления и уплаты в бюджет налога на прибыль бюджетными организациями (учреждениями) и представления отчетности в налоговые органы: Инструкция Госналогслужбы России №48 от 20.08.98 г.

42. Положение о порядке предоставления государственной статистической отчетности в Российской Федерации: Постановление Госкомстата РФ №130 от 14.08.92 г.

43. Об отражении в учете и отчетности об исполнении федерального бюджета арендной платы за пользование федеральным недвижимым имуществом: Письмо Минфина РФ №3-12-5/69 от 10 09.99 г.

44. О порядке перевода бухгалтерского учета на новый план счетов: Письмо Минобразования РФ №21-55-44ин/03 от 10.03.00 г.

45. Методические рекомендации по расчету тарифов на медицинские услуги: Письмо Минздрава РФ №19015/03 от 01.09.92 г.

46. Англо-русский словарь по бухгалтерскому учету, аудиту и финансам. М., 1994.

47. Аудит / Под ред. В.И. Подольского. Изд. 2-е перераб. и доп. — М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2000. — 665 с.

48. Бакаев А. С. Бухгалтерские термины и определения. — М: Бухгалтерский учет, 2002. — 160 с.

49. Бакаев А. С. Регулирование бухгалтерского учета в России. / Диссертация на соискание ученой степени кандидата экономических наук. Специальность 08.00.12. —М., 1995.

50. Безруких П.С. Комментарий к Положению о составе затрат. — М.: Бухгалтерский учет, 1999.

51. Белов. А.Н. Бухгалтерский учет в учреждениях непроизводственной сферы. 2-е изд., прераб. и доп. — М.: Финансы и статистика, 1998.

52. Белоконева Ф.Н. Учет источников финансирования медицинских услуг в лечебных учреждениях // Здравоохранение. — 1999. №12. С. 153 — 157.

53. Бенке P.JT., Холт Р.Н. Полный цикл финансового учета. — М., 1993.

54. Бернстайн JI.A. Анализ финансовой отчетности: теория, практика и интерпретация. — М.: Финансы и статистика, 1996. — 624 с.

55. Бетге Й. Балансоведение. — М.: Бухгалтерский учет, 2000. — 454 с.

56. Блейк Д., Амат О. Европейский бухгалтерский учет. Справочник / Пер. с англ. — М.: ИИД «Филин», 1997. — 400 с.

57. Большой бухгалтерский словарь / Под ред. А.Н. Азриэляна. — М.: Институт новой экономики, 1999. — 574 с.

58. Брызгстин А.В., Берник В.Р., Головкин А.Н., Демешева Е.В. Налоговый учет и налоговая политика предприятия. — М.: Аналитика-Пресс, 1997. — 112 с.

59. Булгакова С.В. Учет затрат на платные медицинские услуги. — Воронеж, 1994.

60. Бухгалтерский словарь: настольная книга / Сост. К.С. Азизян. — М., 1994.

61. Бухгалтерский учет / Под ред. П.С. Безруких. — 4-е изд., перераб. и доп. — М.: Бухгалтерский учет, 2002. — 719 с.

62. Бюджетная система Российской Федерации / под ред. М.В. Романовского. — М.: Юрайт, 1999. — 621 с.

63. Васильев Ю.С., Глухое В.В., Федоров М.П., Федотов. А.В. Экономика и организация управлением вузом. — СПб.: Лань, 1999. — 448 с.

64. Введение в бухгалтерское дело: Пер. с англ. — Киев: Торгово-издательское бюро BHV, 1994. — 384 с.

65. Вильяме Ян Справочник Miller GAAP с комментариями. — М., 1998.

66. Володина Т. В. Учет платных услуг. // Финансовая газета. Региональный выпуск.— 2001. №33.

67. Воробьева Л.П. Учет доходов и расходов в государственных образовательных учреждениях / Диссертация на соискание ученой степени кандидата экономических наук. — Москва, 2001.

68. Воробьева Л.П. Анализ главы 25 Налогового кодекса Российской Федерации «Налог на прибыль организации» // Советник бухгалтера. — 2001. №4. С. 77 — 89.

69. Воробьева Л.П. Возможности совмещения бухгалтерского и налогового учета // Советник бухгалтера. — 2002. №1. С. 21 — 28.

70. Воробьева Л.П. Учет доходов и расходов от предпринимательской деятельности // Советник бухгалтера. — 2000. №4(8).

71. Воронина С.В. Об оказании платных образовательных услуг в сфере дошкольного и общего образования // Советник бухгалтера. — 2002. №1. С. 59 — 63.

72. Воронов Е.П. Учет и основные направления анализа в условиях хозяйственного расчета высшего учебного заведения / Диссертация на соискание ученой степени доктора экономических наук. — Ленинград, 1988.

73. Габуева Л.А., Линькова И.В. Учетная политика медицинской организации. — М., 2000.

74. Гальперин В.М. Слово о словах. // Экономическая школа. — 1993. №3. С.18 —23.

75. Гамольский П.Ю. Некоммерческие организации: бухгалтерский учет и налогообложение. — М.: Бухгалтерский учет, 2000.

76. Голощапов В.А. Бюджетный учет.— М.: Госфиниздат, 1963.

77. Гусева Т.М., Шеина Т.Н. Основы бухгалтерского учета: теория, практика, тесты: Учеб. пособие / Под ред. В.Г. Гетьмана. — М.: Финансы и статистика, 2000. — 320 с.

78. Дайновский А.Б. Экономика высшего образования. — М.: Экономика, 1976.

79. Дедков Е.П. Бухгалтерский учет в бюджетных учреждениях и его централизация. —М.: Финансы, 1966.

80. Дедков Е.П. Бюджетный учет. — М.: Финансы и статистика, 1983.

81. Делор Ж. Образование: сокрытое сокровище // Доклад Международной комиссии по образованию для XXI века, представленный ЮНЕСКО. — М.: Университетская книга, 1997. №4. С. 27.

82. Друри К. Введение в управленческий и производственный учет. — М.: Аудит, ЮНИТИ, 1997. — 560 с.

83. Жоромская Н.Н., Долгая В.МБухгалтерский учет и налогообложение бюджетных организаций, Нормативные документы. Комментарии. — М.:

84. Международный центр финансово-экономического развития, 1997. — 192 с.

85. Захарьин В. Р. Бухгалтерский учет в бюджетных учреждениях. — М.: Налоговый вестник, 2002. — 459 с.

86. Земляченко С.В. Новый порядок бухгалтерского учета в бюджетных учреждениях // Главный бухгалтер. — 2000. №5. С. 41 — 55.

87. ЗемляченкоС.В. С какими проблемами столкнутся бюджетные организации в 2001 году? И Главный бухгалтер. — 2001. №4.

88. Иванова Н.Г., Маковник Т.Д. Казначейская система исполнения бюджетов. — С-Пб.: Питер, 2001. — 208 с.

89. Кирьянова З.В. Теория бухгалтерского учета. — М.: Финансы и статистика, 1998. —192 с.

90. Ковалев В.В., Патров В.В. Как читать баланс. — М.: Финансы и статистика, 1998. — 448 с.

91. Ковалева О.В., Хахонова Н.Н. Новый План счетов: изменения, комментарии, рекомендации к применению. — Ростов-на-Дону: «Феникс», 2001. — 256 с.

92. Колеватова О. А. Учет материальных запасов в бюджетном учреждении // Бухгалтерский учет. — 2001. №15.

93. Колеватова О.А. Учет средств и расчетов в бюджетных учреждениях // Бухгалтерский учет. — 2001. №7.

94. Комментарии к международным стандартам финансовой отчетности / Под ред. В.Ф. Палия. — М., 1999.

95. Комментарий к законодательству по бухгалтерскому учету / Под ред. С.А. Николаевой. — М., 2001.

96. Комментарий к Закону Российской Федерации «Об образовании» / Отв. ред. проф. В.И. Шкатулла. — М.: Юристъ, 1998. — 558 с.

97. Комментарий к Международным стандартам финансовой отчетности / Под ред. В.Ф. Палия. —М.: Аскери, 1999. — 352 с.

98. Комментарий к Новому плану счетов бухгалтерского учета / Под ред. А.С. Бакаева. — М.: ИА «ИПБ-БИНФА», 2001. — 435 с.

99. Кондраков Н.П., Кондраков И.Н. Бухгалтерский учет в бюджетных организациях. 3-е изд., перераб. и доп. — М.: Проспект, 2001. — 228 с.

100. Кондрате Н.П., Краснова Л.П. Принципы бухгалтерского учета. — М.: ФБК-ПРЕСС, 1997. — 192 с.

101. Котовская Л.Г. Особенности отражения платных образовательных услуг в бухгалтерском учете // Советник бухгалтера. — 2000. №2(6).

102. Кузнецов П.П., Луговская Л.Л. Комментарии к инструкции по расчету стоимости медицинских услуг // Здравоохранение. — 2000. №4. С. 145 — 166.

103. Купчина Л.А. Управленческий учет помогает увеличить прибыль компании // Проблемы теории и практики управления. — 1998. №6. С. 92 — 95.

104. Кутер М.И. Бухгалтерский учет: основы теории. — М.: Экспертное бю-ро-М, 1997. —496 с.

105. Кутер М.И. Бухгалтерский учет: основы процедуры. — Краснодар: Изд-воКубГУ, 1996. —271 с.

106. Кутер М.И. Теория бухгалтерского учета: Учебник. — М.: Финансы и статистика, 2002. — 640 с.

107. Кутер М.И. Теория и принципы бухгалтерского учета: Учебн. пособие. — М.: Финансы и статистика, 2000. — 544 с.

108. Маклеева Г.И., Артюхин Р.Е. Комментарии к инструкции по бухгалтерскому учету в бюджетных учреждениях. — М., 2000.

109. Международные и российские стандарты бухгалтерского учета: сравнительный анализ, принципы трансформации, направления реформирования. / Под ред. С.А. Николаевой — М.: «Аналитика-Пресс», 2001. — 624 с.

110. Миронова О.А. Финансовый учет в системе управления / Диссертация на соискание ученой степени доктора экономических наук. Специальность 08.00.12. —М., 1998.

111. Наумова Н.АВасилевич И.П., Нуридинова JI.B. Основы бухгалтерского учета: Учебн. пособие для вузов / Под ред. проф. Я.В. Соколова. — М.: Аудит, ЮНИТИ, 1998. — 304 с.

112. Нидлз Б., Андерсон XКолдуэлл Д. Принципы бухгалтерского учета. — М.: Финансы и статистика, 1993. — 496 с.121 .Николаева С.А. Нормативное регулирование бухгалтерского учета // Бухгалтерский учет. — 2000. №2. С.46 — 54.

113. Николаева С. А. Учетная политика в 1994г. — М., 1994.

114. Новодворский В.Д., Хорин А.Н. Об объекте, предмете и принципах бухгалтерского учета // Бухгалтерский учет. — 1995. №1. С. 9 — 12.

115. Палий В.Ф. Управленческий учет. — М., 1997.

116. Палий В.Ф., Палий В.В. Финансовый учет: В 2 ч. — М.: ФБК-ПРЕСС,1998. — ч.1. —304 е., ч.2. —352 с.

117. Палий В.Ф., Соколов Я.В. Теория бухгалтерского учета. — М.: Финансы и статистика, 1984. — 279 с.

118. Панков В.В., Воробьева Л.П. Учет предпринимательской деятельности бюджетных учреждений // Финансовая газета — 2001. №40.

119. Пачоли Л. Трактат о счетах и записях / Под ред. Я.В. Соколова. — М.: Финансы и статистика, 2001. — 368 с.

120. Платные услуги образовательного учреждения. Справочник 2-е изд. — М.: ИФ «Образование в документах», 2001. — 118 с.

121. Привезенцев В.А., Балашов Г.В., Емельянов В.И. Государственный финансовый контроль за целевым и эффективным использованием средств федерального бюджета на образование. — М.: Экономическое образование, 2000,—116 с.

122. Пупшис Т.Ф., Рубан С.А. Новые подходы к организации бухгалтерского учета и калькулированию себестоимости медицинских услуг // Здравоохранение. — 1999. №2. С. 15 — 24.

123. Ришар Ж. Бухгалтерский учет: теория и практика. — М.: Финансы и статистика, 2000. — 160 с.

124. Ришар Ж. Бухгалтерский учет: теория и практика: Пер. с фр. / Под ред. Я В. Соколова. — М.: Финансы и статистика, 2000.

125. Словарь бухгалтера (англо-русский толковый словарь учетно-финансовых терминов) / Сост. А.А. Семяновский. М, 1993.

126. Советский энциклопедический словарь. — М.: Советская энциклопедия, 1984. —1600 с.

127. Советский энциклопедический словарь. — М.: Советская энциклопедия, 1983.

128. Соколов Я.В. Бухгалтерский учет и психология учетных работников // Бухгалтерский учет. — 1999. №4. С.4 — 7.

129. Соколов Я.В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней. — М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996. — 638 с.

130. Соколов Я.В. Основы теории бухгалтерского учета. — М.: Финансы и статистика, 2000. —496 с.

131. Соколов Я.В. Очерки по истории бухгалтерского учета. — М.: Финансы и статистика, 1991. — 400 с.

132. Соколов Я.В., Пятое М.Л. Бухгалтерский учет для руководителя. — М.: ПБОЮЛ Гриженко Е.М., 2001. — 320 с.

133. Справочник бухгалтера и аудитора / Под ред. Е.А. Мизиковского и Л.Г. Макаровой. — М.: Юристъ, 2001. — 992 с.

134. Стаханов Ю.А. Бухгалтерский баланс: международные и российские стандарты, — М.: Агенство «Бизнес-информ», 1999. — 160 с.

135. Стоун Д., Хитчинг К. Бухгалтерский учет и анализ. — СПб., 1994.

136. Ткач В.И., Ткач М.В. Управленческий учет — Международный опыт. — М., 1997.

137. Токарев И.Н. Бухгалтерский учет в бюджетных учреждениях. — М., 2001.

138. Федченко Е.А. Вопросы совершенствования методического обеспечения по ведению бухгалтерского учета платных дополнительных образовательных услуг // Советник бухгалтера. — 2001. №4. С. 90 — 94.

139. Федченко Е.А. Отдельные вопросы балансоведения в бюджетном учете // Бухгалтерский учет: десятилетие рыночных преобразований. Сб. научных трудов. — Краснодар, 2001.С 92 — 97.

140. Федченко Е.А. Проблемы ведения учетной политики в бюджетных организациях // Бухгалтерский учет: десятилетие рыночных преобразований. Сб. научных трудов. — Краснодар, 2001. С.89 — 92.

141. Федченко Е.А. Проблемы организации государственного аудита внешнеэкономической деятельности // Материалы межвузовской научно-практической конференции «Проблемы экономики и управления современности». — Краснодар, 1998. С.129 — 131.

142. Федченко Е.А. Совершенствования бухгалтерского учета с учетом перехода на новую систему бюджетного счетоводства // Наука Кубани вып.6. «Экономика России: Новые вызовы и альтернативы развития». — Краснодар,2001. С.109— 110.

143. ХЫ.Ханкоев ЕЖ Исследования влияния статической и динамической концепций на реформирование российского бухгалтерского учета / Диссертация на соискание ученой степени кандидата экономических наук. — Краснодар,2002.

144. Хендриксен Э.С., Ван Бреда М.Ф. Теория бухгалтерского учета. — М.: Финансы и статистика, 1997. — 576 с.

145. Хорнгрен Ч.Т., ФостерДж. Бухгалтерский учет: управленческий аспект. — М.: Финансы и статистика, 1995. — 416 с.

146. Чмель А. Англо-русский словарь бухгалтерских терминов. М, 1995. \в\.Шнейдман JI.3. Учетная политика при переходе России к рыночной экономике / Диссертация на соискание ученой степени доктора экономических наук. Специальность 08.00.12. — М., 1995.

147. Энтони Р., Рис Дж. Учет: ситуации и примеры. — М.: Финансы и статистика, 1993. — 560 с.

148. Anthony R., Reece J. Accounting: Text and Cases, 8-th ed. — Richard D. Irwin, Inc., 1989.

149. GAAP: Interpretation and Application. — John Wiley and Sons, Inc., 1988.

150. Richard J. History of fair value in the accounting legislation of France and Germany from 1673 to 1914. Copenhagen, 2002.