

## 2.5. ФОРМИРОВАНИЕ ФИНАНСОВОГО РЕЗУЛЬТАТА БЮДЖЕТНЫХ УЧРЕЖДЕНИЙ

Антипова Т.В., к.э.н., докторант  
Финансовой академии при Правительстве РФ

В статье определены основные аспекты перехода бюджетного учета на метод начисления. В концепции предполагается, что кассовый метод учета позволяет лишь отследить потоки денежных средств и не дает полного представления об активах и обязательствах бюджетов бюджетной системы, а метод начислений позволит оценивать результат исполнения программ, а также сопоставлять себестоимость оказываемых государством услуг и затраты на возможное приобретение указанных услуг на рынке. Финансовый результат бюджетных учреждений в настоящее время определяется методом начисления путем сопоставления сумм начисленных расходов учреждения с суммами начисленных доходов.

Рассматривается механизм формирования финансового результата бюджетных учреждений методом начисления как по бюджетной, так и по внебюджетной деятельности.

С 01.01.2006 определение величины всех доходов и расходов бюджетных учреждений, в том числе и по бюджетной деятельности, осуществляется по методу начисления. До этого все бюджетные учреждения работали по кассовому методу.

Переход на метод начисления обусловлен Концепцией реформирования бюджетного процесса в РФ в 2004–2006 гг., одобренной постановлением Правительства РФ от 22.05.2004 №249 «О мерах по повышению результативности бюджетных расходов» (далее – Концепция). В Концепции обобщены некоторые недостатки бюджетного процесса, такие как отсутствие системы оценки финансового результата деятельности органов власти разных уровней.

Целью принятия Концепции является создание условий и предпосылок для максимально эффективного управления государственными (муниципальными) финансами в соответствии с приоритетами государственной политики и международного опыта. При этом максимальный эффект управления выражается в повышении результативности бюджетных расходов. Результативность при этом определяется по методу начисления. В отличие от кассового метода учета, который позволяет лишь отследить потоки денежных средств и не дает полного представления об активах и обязательствах бюджетов бюджетной системы, метод начислений позволит оценивать результат исполнения программ, а также сопоставлять себестоимость оказываемых государством услуг и затраты на возможное приобретение указанных услуг на рынке.

В Концепции предполагается, что учет по методу начислений значительно повысит прозрачность операций сектора государственного управления и даст информацию о финансовых последствиях принимаемых решений в налогово-бюджетной сфере. Для оценки влияния решений, принимаемых в налогово-бюджетной сфере, на состояние активов и обязательств, а также для оценки и формирования отчетности об исполнении бюджета план счетов бюджетного учета интегрирован с бюджетной классификацией. Эта интеграция вылилась в конечном итоге во введении 26-значного кода счетов бюджетного учета.

Статистическим управлением Международного валютного фонда (МВФ) в 2001 г. было пересмотрено и утверждено новое Руководство по статистике государ-

ственных финансов (СГФ)<sup>1</sup>. В переработанной системе СГФ потоки отражаются в учете по методу начисления, что означает отражение потоков в учете на момент создания, преобразования, обмена, передачи или исчезновения экономической стоимости. В Руководстве по СГФ 1986 года операции отражались в учете при получении или выплате денежных средств (то есть по кассовому методу).

По мнению МВФ, использование метода начисления означает полную интеграцию операций, не носящих денежно-кредитного характера, в переработанную систему СГФ. В системе СГФ метод начисления применяется МВФ главным образом в связи с тем, что при этом методе время отражения в учете соответствует времени, когда потоки ресурсов фактически имеют место. В результате учет по методу начисления обеспечивает наилучшую оценку макроэкономического воздействия налогово-бюджетной политики органов государственного управления, тогда как при использовании кассового метода учета время отражения в учете может существенно отстоять от времени осуществления соответствующей экономической деятельности и операций. Учет по методу начисления обеспечивает наиболее полную информацию, поскольку при этом отражаются все потоки ресурсов, включая внутренние операции, операции в натуральной форме и другие экономические потоки. Кроме того, такое полное отражение позволяет интегрировать потоки с изменениями в балансе активов и пассивов.

Таким образом, согласно Концепции, методы российского бюджетного учета приведены в соответствие с международными методами учета, утвержденными МВФ.

С 01.01.2006 бюджетный учет в РФ регламентируется нормативным актом «Инструкция по бюджетному учету», утвержденным приказом МФ РФ от 10.02.2006 №25н (далее – Инструкция).

Опыт сдачи отчетов по новой Инструкции показал, что наибольшее число ошибок связано с определением финансового результата. Механизм определения финансового результата для бюджетников требует детального рассмотрения, поскольку для повышения результативности необходимо как минимум располагать информацией о величине этой результативности, складывающейся из результатов деятельности каждого из бюджетных учреждений. Поэтому бюджетные учреждения должны ежеквартально определять результат своей финансовой деятельности и отражать в отчетности. Отчетность бюджетных учреждений составляют в соответствии с приказом Минфина РФ от 24.08.2007 №72н «Об утверждении инструкции о порядке составления и представления годовой, квартальной и месячной отчетности об исполнении бюджетов бюджетной системы Российской Федерации».

Существующая на сегодняшний день система оценки финансового результата имеет ряд недостатков, рассмотренных ниже.

Финансовый результат бюджетных учреждений определяется по Инструкции методом начисления путем сопоставления сумм начисленных расходов учреждения с суммами начисленных доходов. То есть формула определения финансового результата чрезвычайно проста:

$$\text{Финансовый результат} = \text{Начисленные доходы} - \text{Начисленные расходы.}$$

<sup>1</sup> Руководство по статистике государственных финансов 2001 года / Статистическое управление МВФ.

Результаты финансовой деятельности учреждения отражаются на счете 040100000 «Финансовый результат учреждения». Кредитовый остаток по счету отражает положительный результат от деятельности учреждения, а дебетовый остаток – отрицательный результат.

Проще говоря, в кредите счета 040100000 «Финансовый результат учреждения» должны собираться все начисленные доходы учреждения, а в дебете – расходы.

Исходя из предусмотренных Инструкцией проводок по заключению счетов в конце финансового года, можно сделать вывод, что в конце года в кредит счета 040103000 «Финансовый результат прошлых отчетных периодов» попадает общегодовая сумма платежей из бюджета (кассовые выбытия с бюджетного лицевого счета), а в дебет счета 040103000 «Финансовый результат прошлых отчетных периодов» – общегодовая сумма начисленных расходов. Данные по счету 040103000 «Финансовый результат прошлых отчетных периодов» формируются путем сложения данных по всем видам деятельности бюджетного учреждения: по бюджетной, предпринимательской и за счет целевых средств.

При определении финансового результата по бюджетной деятельности начисленные расходы учреждения сравниваются с кассовыми выбытиями. Годовая сумма начисленных расходов собирается по дебету счета 140101200 «Расходы учреждения по бюджету», затем списывается с кредита 140101200 «Расходы учреждения по бюджету» в дебет 140103000 «Финансовый результат прошлых отчетных периодов по бюджетной деятельности». А годовая сумма кассовых выбытий, собранная в течение года в кредите счета 130405000 «Расчеты по платежам из бюджета с органами, организующими исполнение бюджетов», в конце года списывается с дебета счета 130405000 «Расчеты по платежам из бюджета с органами, организующими исполнение бюджетов» в кредит счета 140103000 «Финансовый результат прошлых отчетных периодов по бюджетной деятельности». И в конечном итоге сальдо по счету 140103000 «Финансовый результат прошлых отчетных периодов по бюджетной деятельности» покажет сумму финансового результата по бюджетной деятельности (рис. 1). Если получается дебетовое сальдо, то финансовый результат отрицательный (убыток), если кредитовое – положительный (прибыль).

140101200		140103000		130405000	
Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
Текущие начисленные расходы	Годовые начисленные расходы	Годовые начисленные расходы	Годовые кассовые выбытия	Годовые кассовые выбытия	Кассовые выбытия
Годовые начисленные расходы		Финансовый результат			Годовые кассовые выбытия

Рис. 1. Схема определения финансового результата по бюджету

Но бюджетная деятельность имеет существенный нюанс. В соответствии с п. 14, п. 1 ст. 251 НК РФ, при определении налоговой базы по налогу на прибыль не учитываются доходы в виде имущества, полученного налогоплательщиком в рамках целевого финансирования.

То есть объем финансирования доходом не считается. Видимо, поэтому при расчете финансового результата бюджетных учреждений объем финансирования (объем поступления денежных средств) был заменен на

величину кассовых выбытий (объем расходования денежных средств за счет финансирования). Казалось бы, произведена равноценная замена. Ведь в бюджетных учреждениях объем финансирования должен быть равен величине кассовых выбытий. На этом построена казначейская система исполнения бюджетов. Но при этом нарушается логика. Вместо уменьшения доходов на величину расходов при определении финансового результата расходы (кассовые выбытия) уменьшаются на величину начисленных расходов.

То есть величина финансового результата по бюджетной деятельности определяется как разница между кассовыми выбытиями и начисленными расходами. В бюджетном учете эта величина определяется как разница между итоговыми годовыми дебитовыми и кредитовыми оборотами по счету 140103000 «Финансовый результат прошлых отчетных периодов по бюджетной деятельности».

Рассмотрим процесс формирования финансового результата по бюджетной деятельности на примере 1.

**Пример 1**

Бюджетному учреждению утверждена смета расходов на 2007 г. (извлечение из сметы – табл. 1).

**Таблица 1**  
УТВЕРЖДАЮ  
Начальник Главного распорядителя  
Иванов М.И.

**СМЕТА РАСХОДОВ НА 2007 г.**

Тыс. руб.

Экономическая классификация расходов (ЭКР)	Код	Утверждено на 2007 г.
Заработная плата	211	3 753
Прочие выплаты	212	106
Начисления на оплату труда	213	980
Услуги связи	221	18
Транспортные услуги	222	12
Коммунальные расходы	223	256
Прочие услуги	226	532
Увеличение стоимости материальных запасов	340	498
<b>ВСЕГО</b>	-	<b>6 155</b>

Учреждение ФО ВП.  
Ведомство 177.  
Раздел, подраздел 0310.  
Целевая статья 2180000.  
Вид расхода 260.

В соответствии со сметой поступило финансирование, за счет которого произведены расходы за счет бюджетных средств с лицевого счета в Казначействе.

140101200		140103000		130405000	
Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
211 3755274					3753000 211
212 105215	6378078 →	6378078	6155000 ←	6155000	106000 212
213 986589					980000 213
221 21000					18000 221
222 15000					12000 222
223 315000					256000 223
226 530000					532000 226
340 480000					498000 340
271 170000					
<b>6378078</b>	<b>6378078</b>	<b>6378078</b>	<b>6155000</b>	<b>6155000</b>	<b>6155000</b>
		223078			

Рис. 2. Схема определения финансового результата по бюджету

Сводные бухгалтерские проводки по общегодовым суммам начисленных и произведенных расходов из бюджетных средств учреждения приведены в табл. 2, а схема сформировавшегося финансового результата – на рис. 2.

Таблица 2

**ФОРМИРОВАНИЕ ФИНАНСОВОГО РЕЗУЛЬТАТА ПО БЮДЖЕТУ**

№	Содержание операции	Проводка		Сумма, руб.
		Д	К	
<b>Начислены расходы по бюджету за весь 2007 год</b>				
1	Начислена заработная плата	140101211	130201730	3 755 274
2	Начислены прочие выплаты	140101212	130201730	105 215
3	Начисления на оплату труда	140101213	130302730	986 589
4	Акцептованы счета-фактуры за услуги связи	140101221	130202730	21 000
5	Оказаны транспортные услуги	140101222	130203730	15 000
6	Акцептованы счета-фактуры за коммунальные расходы	140101223	130204730	315 000
7	Начислена оплата труда по договорам подряда	140101226	130207730	530 000
8	Списаны материальные запасы на нужды учреждения	140101340	110500440	480 000
9	Начислена амортизация основных средств	140101271	110104410	170 000
10	Списаны начисленные расходы в конце 2007 г.	140103000	140101200	6 378 078
<b>Произведены расходы из бюджета в целом за 2007 год</b>				
11	Выплачена заработная плата	130201830	130405211	3 753 000
12	Выданы прочие выплаты	130201830	130405212	106 000
13	Перечислены начисления на оплату труда	130302830	130405213	980 000
14	Оплачены услуги связи	130202830	130405221	18 000
15	Оплачены транспортные услуги	130203830	130405222	12 000
16	Оплачены коммунальные расходы	130204730	130405223	256 000
17	Оплачены договора подряда	130207830	130405226	532 000
18	Оплачена стоимость материальных запасов	130220830	130405340	498 000
18	Списаны платежи, произведенные за весь 2007 г.	130405000	140103000	6 155 000

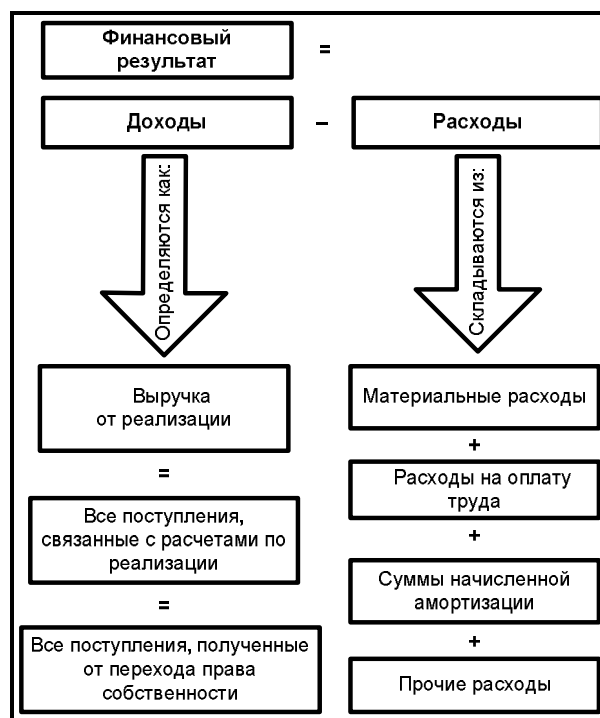
Из данных рис. 2 видно, что величина отрицательного финансового результата за 2007 год бюджетного учреждения ФО ВП составляет 223 078 руб. (6 378 078 – 6 155 000). Величина отрицательного финансового результата состоит из суммы начисленной амортизации 170 000 руб., удорожания стоимости услуг связи на 3 000 руб. (21 000 – 18 000), удорожания транспортных услуг на 3 000 руб. (15 000 – 12 000), удорожания стоимости коммунальных услуг на 59 000 руб. (315 000 – 256 000) и прочими составляющими.

Таким образом, по бюджетным расходам финансовый результат изначально не может быть положительным, так как в начисленных расходах есть сумма начисленной амортизации, а в произведенных за счет бюджетных средств выплат из бюджета сумм амортизации быть не может. Ведь финансирование на покрытие сумм начисленной амортизации не дается.

То есть отрицательный финансовый результат будет равен сумме начисленной амортизации при всех других равных условиях. Кроме того, как правило, не все приобретенные материальные запасы списываются на нужды учреждения. Часть их может оставаться на складе и не входит в состав начисленных расходов. А также в течение года возможны увеличения стоимости услуг связи, транспортных и коммунальных услуг, обусловленные ростом тарифов на эти услуги.

Несколько иная ситуация складывается по внебюджетной деятельности. Там работает немного другой механизм формирования финансового результата.

Финансовый результат по деятельности, приносящей доход, формируется на счете 240101130 «Доходы от рыночных продаж готовой продукции, работ, услуг» и в конце года чистый финансовый результат списывается на счет 240103000 «Финансовый результат прошлых отчетных периодов по деятельности, приносящей доход». Схематично модель определения финансового результата бюджетных учреждений по деятельности, приносящей доход, изображен на рис. 3.



**Рис. 3. Модель формирования финансового результата по деятельности, приносящей доход**

Расходы, связанные с оказанием платных услуг в рамках деятельности, приносящей доход, в соответствии с п. 2 ст. 253 НК РФ подразделяются на:

- материальные расходы;
- расходы на оплату труда;
- суммы начисленной амортизации;
- прочие расходы.

При этом необходимо учитывать, что начисления на оплату труда (в частности, ЕСН) относятся к прочим расходам<sup>2</sup>, а не к расходам на оплату труда.

Сумма расходов собирается на счете 210604340 «Увеличение стоимости готовой продукции (работ, ус-

<sup>2</sup> П. 1 ст. 264 НК РФ.

луг)», затем списывается с кредита счета 210604440 «Уменьшение стоимости изготовления материалов, готовой продукции (работ, услуг)» в дебет счета 240101130 «Доходы от рыночных продаж товаров, работ, услуг». И на счете 240101130 формируется финансовый результат от оказания платных услуг.

Механизм формирования финансового результата по деятельности, приносящей доход, виден на примере отражения в бюджетном учете комплекса проводок по оказанию платных услуг (см. пример 2).

**Пример 2**

Бюджетным учреждением оказываются платные услуги в рамках предпринимательской деятельности, не облагаемой НДС. Сумма начисленного дохода при этом за 4 квартал 2005 года составила 150 000 руб.

При оказании платных услуг произведены следующие расходы бюджетного учреждения:

- материальные расходы (МР) – на сумму 45 978 руб.;
- расходы на оплату труда (РОТ) – 60 000 руб.;
- суммы начисленной амортизации (Ам) – 11 022;
- прочие расходы (ПР):
  - ЕСН = 26% \* 60 000 = 15 600 руб.;
  - взносы на страхование от несчастных случаев = 0,2% \* 60 000 = 120 руб.;
  - коммунальные услуги – 6 000 руб.

Итого прочих расходов на сумму 15 600 + 120 + 6 000 = 21 720 руб.

Последовательность отражения операций в бюджетном учете представлена в табл. 3. Обратите внимание, что перед отражением шестой операции необходимо определить финансовый результат от оказания услуг, схема определения которого изображена на рис. 4.

Таблица 3

**РЕАЛИЗАЦИЯ ПЛАТНЫХ УСЛУГ**

№	Содержание операции	Проводка		Сумма, руб.
		Д	К	
1	Начислен доход за оказанные услуги	220503560	240101130	150 000
<b>Произведены расходы</b>				
2	Списана стоимость материалов, использованных при оказании услуг	210604340	210505440	45 978
3	Начислена заработная плата работникам	210604340	230201730	60 000
4	Начислена амортизация по основным средствам, задействованным при оказании услуг	210604340	210404410	11 022
5	Списаны прочие расходы, осуществленные в процессе оказания услуг:			
	• ЕСН	210604340	230302730	15 600
	• взносы от несчастных случаев	210604340	230306730	120
	• коммунальные расходы	210604340	230204730	6 000
6	Списана общая сумма расходов, связанных с оказанием реализованных услуг, в конце 4-го квартала	240101130	210604440	138 720
<b>Определен финансовый результат</b>				
7	Начислен налог на прибыль	240101130	230303730	2 707
8	Перечислен налог на прибыль	230303830	230405290	2 707
9	Поступила оплата за реализованные услуги	221002130	220503660	150 000
10	При завершении финансового года произведено заключение счетов	240101130	240103000	8 573

140101200		140101200		140101200	
Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
МР 45978			138720	138720	150000
РОТ 60000				2707	
Ам 11022				8573	
ПР 21720					
138720			138720	150000	150000

Рис. 4. Схема определения финансового результата от оказания услуг

**ФР = 150000 – 138720 = 11280 руб.;**

**НП = 11280 \* 24% = 2707 руб.;**

**ЧФР = 150000 – 138720 – 2707 = 8573 руб.**

где

**ФР** – финансовый результат;

**НП** – налог на прибыль;

**ЧФР** – чистый финансовый результат.

Десятая операция табл. 3 по заключению счетов произведена при уравнивании дебетового и кредитового оборота по счету 240101130 «Доходы от рыночных продаж товаров, работ, услуг». Поскольку сумма доходов (по кредиту счета 240101130) больше суммы расходов, кредитовый оборот принимаем за константу. И далее нужно к дебетовому обороту счета 240101130 добавить сумму чистого финансового результата для того, чтобы итоговый дебетовый оборот стал равен кредитовому обороту для закрытия счета. Чистый финансовый результат (ЧФР) определяется как разница между общей суммой доходов и общей суммой расходов минус налог на прибыль. Сумма чистого финансового результата добавляется в дебет счета 240101130 для того, чтобы итоговый дебетовый оборот стал равен итоговому кредитовому обороту. Сальдо на конец года счет 240101130 не имеет.

Таким образом, в итоге рассмотрения примеров 1-2, мы получим общую сумму финансового результата бюджетного учреждения по двум видам деятельности: бюджетной деятельности и деятельности, приносящей доход.

Общий результат финансовой деятельности бюджетного учреждения формируется в конце года на счете 040103000 «Финансовый результат прошлых отчетных периодов». Для этого нужно сложить информацию по двум счетам: 140103000 + 240103000. В конечном итоге получим схему, изображенную на рис. 5.

140103000		240103000		040103000	
Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
6378078	6155000		8573	6378078	6155000
					8573
6378078	6155000		8573	6378078	6163573
223078			8573	214505	

Рис. 5. Схема определения финансового результата по всем видам деятельности

Таким образом, общая сумма финансового результата бюджетного учреждения равна 214 505 руб. Эта общая сумма финансового результата является чис-

тым операционным результатам, поскольку уже «очищена» от налога на прибыль.

В конечном итоге при составлении годового отчета за 2007 год в гр. 8 строки 493 «Баланс исполнения бюджета» ф. 0503130, равно как и в графе 6 строки 290 «Отчета о финансовых результатах деятельности на 01.01.2008» ф. 0503121 должна стоять отрицательная величина (214 505) руб.

## ВЫВОД

Исправить ситуацию по формированию отрицательного финансового результата по бюджетной деятельности поможет принятие следующих мер.

1. Введение единого счета бюджетного учета по поступлению и расходованию денежных средств, как бюджетных так и внебюджетных; то есть необходим счет, на котором бы учитывалось именно поступление финансирования. На сегодняшний день поступление финансирования на счетах бюджетного учета не отражается, отражается только использование этого финансирования. При желании бюджетные учреждения могут учитывать поступление финансирования только за балансом. Поскольку при определении финансового результата по бюджетной деятельности учитываются расходы по бюджету, то и объем поступившего финансирования на лицевой счет в Казначействе также должен учитываться при расчете величины финансового результата в «Отчете о финансовых результатах». Для этого в «Отчете о финансовых результатах» нужно ввести строку по данным счета по поступлению финансирования.
2. Кроме того, необходимо решить вопрос о сумме начисленной амортизации. Ведь финансирование на погашение амортизации не выделяется, а в расходы по бюджету включается сумма амортизации. При устранении проблемы с учетом объема финансирования остается проблема с суммой начисленной амортизации. Возможно, целесообразно не включать амортизацию в состав расходов по бюджету, а перенести ее на какую-нибудь другую статью. Это вызвано тем, что во многих бюджетных учреждениях на балансе числится огромное количество устаревших основных средств, стоимость которых непомерно возросла по итогам двух переоценок. Например, автомобиль 1957 года выпуска, от которого осталась одна рама, в результате проведенных переоценок стоит 360 000 руб., а списать такой автомобиль практически невозможно, поскольку порядка списания основных средств до сих пор нет. И механизм переоценки не предусматривает уценку морально устаревшего или фактически недействующего основного средства. Поэтому и огромная сумма начисленной амортизации формирует отрицательную величину финансового результата.

При принятии вышеперечисленных мер должна решиться проблема возникновения в финансовой отчетности отрицательных величин финансового результата при положительной результативности бюджетной деятельности.

*Антипова Татьяна Валентиновна*

## Литература

1. Брайчева Т.В. Государственные финансы. – С-пб, 2001.
2. Степашин С.В., Столяров Н.С., Шохин С.О., Жуков В.А. Государственный финансовый контроль: Учебник для вузов. – СПб.: Питер, 2004.
3. Суслов Д.А. Анализ управления бюджетной системой России в начале XXI века. – М.: Издательская группа «Юрист», 2004.
4. Хорина Л.Я. Правовое обеспечение контроля исполнения федерального бюджета. – М.: Изд-во МГУ, 2004.
5. Шохин С.О. Проблемы и перспективы развития финансового контроля в Российской Федерации. – М.: Финансы и статистика, 1999.

## 2.6. ANALYSIS OF TARGET EQUATION OF PARAMETERS OF PRODUCTION COSTS IN ACTIVITY OF THE MANAGING SUBJECT

V.P. Fomin, Candidate of Science (Economic), the Senior Lecturer of Chair «Book Keeping and Economic Analysis»

*Samara state economic University*

Modern business demands new approaches and a corresponding supply with information for a substantiation of economic decisions. One of them is the concept of system of the balanced parameters. Fruitful development of the given concept is connected with an estimation of an interlinking of the key parameters reflecting efficiency of activity of managing subjects. It is necessary to find all possible structural components of business providing a gain of the capital. For this purpose it is necessary to allocate geographical, grocery, resource, technological, organizational and other segments of business.

## РЕЦЕНЗИЯ

В предлагаемой для публикации статье рассматриваются актуальные вопросы формирования финансового результата бюджетных учреждений в контексте Концепции реформирования бюджетного процесса в Российской Федерации, одобренной постановлением Правительства РФ от 22.05.2004 №249 «О мерах по повышению результативности бюджетных расходов».

В реалиях настоящего времени, обусловленными созданием условий и предпосылок для максимально эффективного управления государственными финансами в соответствии с приоритетами государственной политики и международного опыта, особенно актуальным является определение результативности деятельности бюджетных учреждений. В рамках этого направления предусмотрено введение интегрированного с бюджетной классификацией плана счетов бюджетного учета, основанного на методе начислений и обеспечивающего учета бюджетных расходов по функциям и программам.

Результативность деятельности бюджетных учреждений определяется в бюджетном учете величиной финансового результата. В статье на примере с использованием цифрового материала приводится порядок формирования финансового результата бюджетных учреждений. Ценность материала состоит в том, что рассмотрены механизмы определения финансового результата не только по бюджетной, но и по внебюджетной деятельности.

Данная статья содержит элементы научной новизны и рекомендует к публикации в журнале «Аудит и финансовый анализ».

*Блинова У.Ю., д.э.н., профессор кафедры бухгалтерского учета ФГОУ ВПО «Финансовая академия при Правительстве Российской Федерации»*