

УДК 336.1

ОСОБЕННОСТИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА БЮДЖЕТНЫХ УЧРЕЖДЕНИЙ

Морозова А.Е. e-mail: nasse - 18@mail.ru

ШМБУ «Модельный дворец культуры», г.Шебекино

Рассмотрены особенности организации, функционирования и ведения бухгалтерского учета в бюджетных учреждениях. Дана характеристика и задачи организаций, относящихся к бюджетным. Рассмотрены такие понятия как целевое использование бюджетных средств, ориентированность на результат, бюджетное финансирование по смете, субсидирование. Представлены характерные отличия бюджетного учета в организациях непроизводственной формы и бухгалтерского учета в коммерческих организациях, а также выявлены общие черты. Произведено сравнение структуры построения баланса в бюджетных организациях и коммерческих, представлена структура счета в бюджетном учете. Выявлены особенности учета основных средств, амортизации, инвентаризации, учета денежных средств в бюджетном учете. Представлен особый порядок функционирования заработной платы бюджетных учреждений. Рассмотрены особенности нормативных документов, используемых в бюджетном учете, а также характерные черты предоставления отчетности в соответствующие органы. Представлен анализ эффективности функционирования бюджетного учреждения по этапам.

Ключевые слова: бухгалтерский учет; бюджетный учет; баланс; бюджетная организация.

FEATURES OF ACCOUNTING IN BUDGETARY ORGANIZATIONS

Morozova A.E. e-mail: nasse - 18@mail.ru

SHMBU «Model Palace of culture», Shebekino

Features of the organization, functioning and keeping of accounting in budgetary institutions are considered. The characteristic and tasks of the organizations concerning budgetary are given. Considered such concepts as the targeted use of budgetary funds, the focus on the result, budgetary financing by estimate, subsidizing. Typical differences between budget accounting in non-production organizations and accounting in commercial organizations are presented, and common features are also revealed. A comparison is made between the structure of the balance in budget organizations and commercial organizations. Features of accounting of fixed assets in the budgetary accounting are revealed. The features of the normative documents used in the budgetary accounting, as well as the characteristic features of the balance used in budget institutions and the structure of the account in the budgetary accounting are considered. The analysis of efficiency of functioning of budgetary establishment on stages is presented.

Keywords: accounting; budget accounting; balance; budgetary organization.

Введение

На данный момент в России функционируют разные виды организаций. В связи с этим появилась необходимость адаптировать бухгалтерский учет и отчетность в соответствии с видом организации, ее особенностями, нюансами ведения учета и составления отчетностей. Одним из видов организаций являются бюджетные.

Цель исследования: выявить характерные особенности ведения бюджетного учета, дать характеристику бюджетным учреждениям и выявить отличительные черты ведения бюджетного учета от коммерческого.

К бюджетным относят организации, основная деятельность которых полностью или частично формируется за счет средств бюджета на основе смет доходов и расходов [1]. Бюджетное финансирование по смете и ведение бухгалтерского учета по бюджетному плану счетов – обязательное условия для определения организации как бюджетной. Смета позволяет эффективно осуществлять бюджетное планирование и целевое использование предоставленных средств. Данный способ планирования позволяет экономно и структурированно использовать бюджетные средства. Тем не менее бюджетные учреждения могут иметь внебюджетные поступления: безвозмездные поступления, средства во временном распоряжении, средства от предпринимательской деятельности и поступления от государственных внебюджетных фондов. Каждый из перечисленных видов поступлений внебюджетных средств учитывается на счетах в кредитных организациях или органах казначейства. В зависимости от объема работы по учету расходов и доходов по сметам, бухгалтерский учет может вестись как централизованной бухгалтерией, так и главным бухгалтером самого учреждения.

Главная задача для коммерческой организации – извлечение прибыли, в то время как для бюджетной организации – достижение социальных, культурных, образовательных, а также научных и духовных потребностей и другое. Так же, бюджетные учреждения имеют право заниматься деятельностью, которая приносит доход. Выполнение платных услуг в основное рабочее время персонала допускается только с последующим внесением данных в таблицу учета рабочего времени.

Бухгалтерский учет в бюджетных организациях имеет ряд особенностей, в соответствии с законодательными документами в сфере бюджетного процесса и устройства:

- Контроль исполнения смет расходов;
- Организация бухгалтерского учета в разрезе статей бюджетной классификации;
- Выделение в учете фактических и кассовых расходов;
- Особенности, связанные с отраслевой сферой и так далее.

Совершенствование бухгалтерского учета, усиление его контрольных функций за финансовой и хозяйственной деятельностью организации – основа укрепления финансово-бюджетной дисциплины [2].

На данный момент учет в бюджетных учреждениях регламентируется Бюджетным кодексом, положениями по бухгалтерскому учету, указаниями Минфина России. Главными документами, регулирующими деятельность вышеуказанных учреждений, являются инструкции 162н, 174н, 183н.

Для бюджетных учреждений применяется Приказ Минфина РФ от 16.12.2010 г. № 174н «Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учёта бюджетных учреждений и Инструкции по его применению».

Отличительной чертой функционирования бухгалтерского учета в бюджетных организациях является постатейный учет расходования и поступления средств из бюджета, а также внебюджетных средств, контроль за их использованием в соответствии с поставленными целями (целевое использование). В усовершенствованных правилах бюджетная организация не имеет статуса получателя средств из бюджета. На данный момент получателем бюджетных средств является учредитель. Он осуществляет учет притока и оттока бюджетных средств. Для функционирования и выполнения основных обязанностей, бюджетное учреждение использует нефинансовые активы, услуги сторонних организаций, которые оплачиваются за счет бюджетных субсидий. Главной особенностью бюджетной субсидии является тот факт, что при ее использовании результата в виде прибыли как такого не может быть. То есть счета расходов и доходов в итоге в балансе закрываются, баланс становится нулевым. При предоставлении целевой субсидии учреждение предоставляет учредителю документ: сведения об операциях с целевыми субсидиями, предоставленными государственному (муниципальному) учреждению [3]. Статьи направления расходов за счет субсидий из бюджета отражаются в плане финансово-хозяйственной деятельности, сформированный и утвержденный учредителем.

Так как на практике было выявлено, что реализация многих программ в течение одного финансового года невыполнима, появилось среднесрочное финансовое планирование сроком от двух до четырех лет.

Так же баланс организаций, финансируемых из бюджета, имеет свои отличительные черты. Баланс состоит из двух колонок, актива и пассива соответственно. Это стандартная общепринятая конструкция баланса. Но в балансе бюджетных организаций содержится более подробная информация по каждой строке, имеет другое оформление.

Группировка имущества в бюджетных учреждениях подразумевает разделение на: недвижимое, движимое особо ценное и движимое иное имущество. Данное разделение считается достаточно удобным. К недвижимому имуществу относят земельные участки и все что связано с землей. К движимому имуществу относят все что нельзя включить в группу недвижимого, включая ценные бумаги, деньги. Данное структурирование удобно для главы учреждения, для того чтобы знать какой частью имущества он может управлять сам, и в каком случае согласовать действия с учредителем.

Немаловажным и интересным является План счетов бюджетного учета и его структура. План счетов включает двадцать шесть разрядов.

С первого по семнадцатый разряды определяется код доходов. Для того что бы верно его определить используются Указания о порядке применения бюджетной классификации Российской Федерации.

Восемнадцатый разряд является кодом деятельности учреждения, который в свою очередь подразделяется на бюджетную деятельность, деятельность, которая приносит доход и деятельность за счет средств, которые находятся во временном распоряжении.

С девятнадцатого по двадцать первый разряд указывается код синтетического Плана счетов бюджетного учета.

Двадцать второй и двадцать третий разряды содержат код аналитического счета Плана счетов бюджетного учета.

Последние три разряда занимает код КОСГУ (Классификация операций сектора государственного управления). Классификация операций сектора государственного управления – это группировка этих операций в зависимости от их экономического содержания. КОСГУ утверждена Приказом Минфина России от 1 июля 2013 г. N 65н. Приказом, являющимся одним из документов, осуществляющих нормативное регулирование бюджетного учета, установлены указания о порядке применения бюджетной классификации Российской Федерации. Данная классификация группирует расходы и доходы предприятия для создания информации об материальной составляющей, ее составе, структуре и так далее.

На забалансовых счетах учитываются ценности, которые не принадлежат учреждению, например, временно находящиеся. Забалансовые счета не учитываются составлении бухгалтерского баланса организации.

Сам баланс исполнения бюджета главного распорядителя (получателя) средств состоит из актива и пассива. В актив входит два раздела: нефинансовые активы, финансовые активы. В пассиве находятся так же два раздела: обязательства и финансовый результат. Счета последнего пятого раздела, санкционирование расходов бюджета, не входят в отчетные балансы, но отражаются в течении года и влияют на финансовый результат учреждения. Остатки данного раздела не переносятся на следующий год. Сравнив план счетов бюджетного и коммерческого учреждения можно выявить характерные отличия. Сравнение представлено в таблице 1.

Таблица 1 – Сравнение плана счетов

План счетов бюджетного учреждения	План счетов коммерческого учреждения
1. Нефинансовые активы	1. Внеоборотные активы
2. Финансовые активы	2. Производственные запасы
3. Обязательства	3. Затраты на производство
4. Финансовый результат	4. Готовая продукция и товары

5. Санкционирование расходов	5. Денежные средства
	6. Расчеты
	7. Капитал
	8. Финансовые результаты
Забалансовые счета	Забалансовые счета

Исходя из представленной таблицы видно, что план счетов коммерческого учреждения имеет больше разделов, чем план счетов бюджетного учреждения. В раздел «Нефинансовые активы» плана счетов бюджетного учреждения вошли «Внеоборотные активы», «Производственные запасы» и «Готовая продукция» из плана счетов коммерческого учреждения. В свою очередь такие разделы как «Финансовые активы» и «Обязательства» плана счетов бюджетного учреждения объединены в один раздел под названием «Расчеты» в плане счетов коммерческого учреждения. Такое понятие как «Капитал организации» в бюджетном учреждении отсутствует. «Затраты на производство» коммерческого учреждения аналогично «Финансовому результату» в бюджетном. В бюджетном учреждении, в отличие от коммерческого, где актив подразделяется на оборотные и внеоборотные активы, есть финансовые и нефинансовые активы, средства подразделяются на те, что выражаются в денежном эквиваленте или же имеют материальную форму. Обязательства бюджетного учреждения не распределяются на краткосрочные и долгосрочные. В бюджетном балансе дается более полное описание имущества за счет раскрытия информативной информации о первоначальной стоимости, остаточной стоимости, амортизации и так далее. Так же существует отличие, заключающееся в том, что в балансе бюджетного учреждения отражаются данные за отчетный и предшествующий год, в то время как в коммерческом за отчетный год и два предыдущих.

Особенности касаются и сроков предоставления отчетностей. Для бухгалтера коммерческой организации следует предоставлять отчетность раз в год, в то время как для бюджетного учреждения этого будет мало. Бюджетное учреждение предоставляет отчетность следуя графику, который устанавливает Минфин России и другие соответствующие органы. В случае, когда бюджетное учреждение не предоставляет отчетность в установленные сроки финансирование может быть приостановлено. Бюджетная отчетность в бюджетном учреждении подписывается руководителем и главным бухгалтером главного распорядителя, получателя средств бюджета. Отчетность предоставляется главному распорядителю средств бюджета.

Основа бюджетной системы – ориентирование на результат. Данная ориентированность позволяет органам власти и другим организациям направить свою деятельность на достижения определенных и заранее поставленных результатов. В условиях

бюджетирования, ориентированного на результат, организациям бюджетного сектора необходимо составлять отчетность для комплексной оценки эффективности управления бюджетными ресурсами[4]. Немаловажным является тот факт, что данный подход позволяет проанализировать затраченные бюджетные ресурсы и оценить результат, которого добились за счет выделенных ресурсов, сделать выводы и найти альтернативные решения для достижения результата. В итоге, немаловажным становится выявление и анализ причин, не позволивших прийти к поставленным задачам или же наоборот, приведших к достижению цели.

Применение метода начисления в бюджетном учете, в отличие от кассового метода, который не дает детального представления об обязательствах и активах бюджетной системы, позволяет давать оценку результату исполнения программ. Данный метод повышает прозрачность действий сектора государственного управления.

Важной особенностью бюджетного учета является подход к учету основных средств. В бюджетном учреждении главной задачей бухгалтерского учета основных средств существует верное документальное оформление и во время отраженные в учетных документах и регистрах поступления, выбытие и внутреннее перемещение объектов основных средств, правильно рассчитанные и указанные суммы амортизации, грамотный контроль и учет затрат, использованных на ремонт основных средств и так далее. Отличительной чертой является амортизация и порядок ее начисления. Амортизация не начисляется на объекты, стоимость которых меньше трех тысяч рублей включительно. Ювелирные изделия и драгоценности не являются исключениями. Начисление амортизации в стопроцентном размере осуществляется на объекты стоимостью от трех тысяч до двадцати тысяч рублей. На все объекты стоимостью которых превышает ранее указанную норму амортизация начисляется в установленном порядке. Однако данный подход неприемлем для расчета амортизации библиотечного фонда. Стопроцентная амортизация начисляется на объекты библиотечного фонда стоимостью до двадцати тысяч рублей. Если стоимость превышает указанную сумму, то амортизация начисляется в соответствии с установленными нормами. При учете объектов стоимостью до трех тысяч рублей, основное средство списывается с баланса при выдаче в эксплуатацию. Встает вопрос о дальнейшем учете таких средств. Если основные средства списаны с баланса и выданы в эксплуатацию, это не значит, что объект не используется, поэтому необходима дальнейшая организация учета таких «малоценных» основных средств в целях обеспечения сохранности[5].

При приобретении основных средств бюджетной организацией следует указать за счет какого источника было данное приобретение – за счет внебюджетной и бюджетной деятельности. Различия заключаются по многим аспектам, один из которых является

формирование и возмещение НДС, а именно включение или не включение НДС в первоначальную стоимость.

Не менее интересную позицию в бюджетном учете занимает инвентаризация. Инвентаризация – это проверка фактического наличия имущества организации, а также обязательное документальное подтверждение наличия данных объектов. Внешняя инвентаризация имеет своей целью проверить рациональное использование средств, выделенных из бюджета, правомерность операций. На федеральном уровне Счетная палата является контрольным органом. В бюджетном учреждении инвентаризация проводится в несколько этапов. Важное значение имеют подготовительные действия и мероприятия до начала самой проверки. На этом этапе выбирается и назначается инвентаризационная комиссия, устанавливаются даты и сроки проведения инвентаризации, определяется вид имущества, который будет подвергнут проверке, создаются инструкции, определяются остатки по учетным данным. Следующим этапом является проверка вещественного и документального наличия объектов. Завершающим этапом является сопоставление данных инвентаризационной описи и акта инвентаризации с данными учета, находят расхождения, составляют сличительные ведомости, вносятся бухгалтерские записи. При наличии расхождений между фактическим наличием объектов и документальными данными создается ведомость расхождений по результатам инвентаризации. По данной ведомости составляется акт о результатах инвентаризации. При обнаружении излишек они принимаются к учету по рыночной стоимости.

В учете денежных средств так же существуют некоторые характерные особенности. Операции по учету денежных средств функционирует в разрезе таких групп как «Денежные средства на лицевых счетах учреждения в органе казначейства», «Денежные средства на счетах учреждения в кредитной организации», «Денежные средства в кассе учреждения». В отличие от автономного учреждения, бюджетное имеет право вести свои расчетные операции только через открытые лицевые счета в органе казначейства.

Оплата труда работников бюджетных учреждений функционирует в особом порядке:

- размер доходов работника устанавливается в соответствии с Единой тарифной сеткой (ЕТС) по оплате труда бюджетных работников;
- система оплаты труда зависит от уровня финансирования учреждения, положений, соответствующих нормативных правовых актов субъекта того региона РФ, к которому относится бюджетное учреждение;
- система оплаты труда формируется с учетом понятие «Эффективный контракт», введенного распоряжением Правительства РФ от 26.11.2012 № 2190-р.

Для анализа деятельности бюджетного учреждения используется поэтапный подход. На начальном этапе определяется объект исследования, ставятся приоритетные цели, выбираются и указываются задачи исследования.

Следующим этапом является выбор главных показателей работы организации.

На третьем этапе необходимо определить источники, из которых возможно взять необходимую информацию. Таковыми могут являться: аналитический учет, финансовый учет, статистический учет.

Далее проводится сам анализ финансового состояния.

На пятом этапе выявляются не вовлеченные и перспективные резервы, с помощью которых можно повысить эффективность работы предприятия.

Шестым этапом является выявление самых перспективных видов деятельности организации вне бюджета.

На седьмом этапе разрабатывается план мероприятий по повышению производительности и эффективности предприятия. Данный анализ является информативным и емким.

Заключение

Ряд отличительных особенности учета в бюджетных организациях создают необходимость расширить и дополнить общие задачи бухгалтерского учета наиболее конкретными и целенаправленными, такими как исполнение поставленного бюджета и пристальный контроль такого исполнения, контроль выполнения отдельно взятого факта хозяйственной деятельности обособленно, согласованность деятельности бюджетных учреждений в достижении поставленных целей, которые утверждают государство.

Как видно из вышесказанного, бюджетный бухгалтерский учет более строго регламентирован и имеет специфические особенности, в отличии от бухгалтерского учета коммерческого предприятия.

Список литературы

1. Полещук Т.А., Митина О.В. Бухгалтерский учет в бюджетных организациях: учеб. пособие – 2-е изд., испр. и доп. – М.: Вузовский учебник: ИНФРА-М, 2014. – 144с.
2. Вейнбендер Т.Л. Особенности бухгалтерского учета в бюджетных учреждениях. М.: ТюмГНГУ, 2015. – 61с.
3. Воробьева И.П., Государственные (муниципальные) учреждения, особенности учета бюджетной деятельности // Проблемы учета и финансов. – 2012. – № 1(5). – С. 64-70.
4. Глущенко А.В., Набойщикова Т.Ю. Рациональная система учета в бюджетных учреждениях // Вестник Волгоградского государственного университета. Серия3: Экономика.Экология. – 2009. – №2(15). – С. 214-221.

5. Ламовская О.Г., Малицкая Я.Г. Бюджетный учет основных средств // Вестник аграрной науки Дона. – 2009. – №3.