

2.10. О СИСТЕМЕ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА В БЮДЖЕТНОЙ СФЕРЕ РОССИИ КАК ОСНОВЕ БЮДЖЕТНОГО КОНТРОЛЯ

Шинкарева О.В., к.э.н., доцент

*Российская академия народного хозяйства
и государственной службы при Президенте РФ*

В статье подробно рассматривается система бухгалтерского учета в бюджетной сфере Российской Федерации, показана его роль при организации бюджетного контроля. Выделяются его цель, задачи, предмет, объекты и субъекты. Раскрываются методологические основы и формы осуществления учета в бюджетной сфере.

Без правильно организованной системы бухгалтерского учета в бюджетной сфере невозможно эффективное функционирование системы бюджетного контроля. Проведение аудита эффективности, элементы которого в последнее время все более активно внедряются в нашей стране, вообще невозможен без достоверных отчетных данных, на которых он базируется.

Говоря о бухгалтерском учете в бюджетной сфере, следует отметить, что данное понятие в настоящее время не тождественно понятию «бюджетный учет».

В соответствии с Бюджетным кодексом РФ, бюджетный учет представляет собой упорядоченную систему сбора, регистрации и обобщения информации в денежном выражении о состоянии финансовых и нефинансовых активов и обязательств Российской Федерации, субъектов РФ и муниципальных образований, а также об операциях, изменяющих указанные активы и обязательства [1, ст. 264.1]. Здесь можно отметить пробел в законодательстве: в нем нет упоминания о таком элементе отчетности, как капитал, и, соответственно, указывается неполный перечень источников формирования активов территориальных образований. Соответственно, желательно скорректировать понятие бюджетного учета в РФ.

Принятие в 2010 г. Федерального закона «О внесении изменений в отдельные законодательные акты РФ в связи с совершенствованием правового положения государственных (муниципальных) учреждений» №83-ФЗ, разделившим государственные (муниципальные) учреждения на три типа: казенные, бюджетные и автономные, повлекло за собой и изменение бухгалтерского учета в сфере общественного сектора.

Остановимся на этом аспекте подробнее.

К казенному относится государственное (муниципальное) учреждение, осуществляющее оказание государственных (муниципальных) услуг, выполнение работ и (или) исполнение государственных (муниципальных) функций в целях обеспечения реализации предусмотренных законодательством РФ полномочий органов государственной власти (государственных органов) или органов местного самоуправления, финансовое обеспечение деятельности которого осуществляется за счет средств соответствующего бюджета на основании бюджетной сметы [1, с. 6].

Бюджетным учреждением признается некоммерческая организация, созданная РФ, субъектом РФ или

муниципальным образованием для выполнения работ, оказания услуг в целях обеспечения реализации предусмотренных законодательством РФ полномочий соответствующих органов государственной власти (государственных органов) или органов местного самоуправления в сферах науки, образования, здравоохранения, культуры, социальной защиты, занятости населения, физической культуры и спорта, а также в иных сферах [3, с. 9.2].

Автономным учреждением признается некоммерческая организация, созданная РФ, субъектом РФ или муниципальным образованием для выполнения работ, оказания услуг в целях осуществления предусмотренных законодательством РФ полномочий органов государственной власти, полномочий органов местного самоуправления в сферах науки, образования, здравоохранения, культуры, средств массовой информации, социальной защиты, занятости населения, физической культуры и спорта, а также в иных сферах в случаях, установленных федеральными законами (в том числе при проведении мероприятий по работе с детьми и молодежью в указанных сферах) [4, с. 2].

Вышеупомянутый закон предоставил бюджетным и особенно автономным учреждениям достаточно широкие финансовые полномочия по распоряжению доходами от использования имущества и оказания платных услуг – данные типы учреждений имеют право самостоятельного распоряжения ими для достижения уставных целей. В то же время изменились и их финансовые источники осуществления деятельности:

- учредитель в лице РФ;
- субъекта РФ или муниципального образования финансирует выполнение государственного (муниципального) задания;
- расходы на содержание недвижимого и особо ценного движимого имущества и развитие в рамках принятых программ.

Остальные же средства бюджетные и автономные учреждения должны зарабатывать самостоятельно.

Деятельность казенного же учреждения финансируется в соответствии с бюджетной сметой, а его доходы поступают в соответствующий бюджет.

Эти изменения привели к тому, что такие типы государственных (муниципальных) учреждений, как бюджетные и автономные, были выведены из сферы бюджетного учета, что повлекло за собой принятие новых нормативно-правовых актов с данной сфере: вместо приказа Министерства финансов РФ (Минфин РФ) «Об утверждении Инструкции по бюджетному учету» от 30 декабря 2008 г. №148н были приняты Единый план счетов бухгалтерского учета для органов государственной власти, местного самоуправления, органов управления государственными внебюджетными фондами, государственных академий наук, государственных (муниципальных) учреждений и Инструкция по его применению, утвержденные приказом Минфина РФ от 1 декабря 2010 г. №157н.

Таким образом понятие «бухгалтерский учет в бюджетной сфере» является более широким, чем «бюджетный учет»: к нему добавляется учет в бюджетных и автономных учреждениях. Однако до сих пор ни в одном нормативно-правовом акте РФ нет определения понятия «бухгалтерский учет в бюджетной сфере».

Можно предложить следующее определение: бухгалтерский учет в бюджетной сфере – учет финансовых и нефинансовых активов и источников их образования участников бюджетных правоотношений.

Для того, чтобы сформировать представление о системе бухгалтерского учета в бюджетной сфере как о целостном объекте, необходимо рассмотреть составляющие его элементы, а также их место в этой системе.

К элементам вышеупомянутой системы должны относиться:

- цель, задачи и функции учета;
- структура:
 - предмет;
 - объект;
 - субъект;
- методологические основы учета:
 - принципы;
 - нормативно-правовая база;
 - технология;
 - формы осуществления учета.

Цель бухгалтерского учета в бюджетной сфере – раскрытие информации о финансовом положении территориальной единицы и учреждений, ее составляющих.

К задачам бухгалтерского учета в бюджетной сфере следует отнести:

- формирование полной и достоверной информации о наличии государственного (муниципального) имущества, его использовании, о принятых учреждением обязательствах, полученных учреждением финансовых результатах, и формирование бухгалтерской отчетности, необходимой внутренним и внешним пользователям бухгалтерской отчетности;
- предоставление информации, необходимой внутренним и внешним пользователям бухгалтерской отчетности для осуществления ими полномочий по внутреннему и внешнему финансовому контролю за соблюдением законодательства Российской Федерации при осуществлении субъектом учета хозяйственных операций и их целесообразностью, наличием и движением имущества и обязательств, использованием материальных, трудовых и финансовых ресурсов в соответствии с утвержденными нормами, нормативами;
- предоставление информации для оценки деятельности органов государственной власти, местного самоуправления, иных государственных (муниципальных) учреждений.

Можно выделить следующие функции учета в бюджетной сфере.

1. Функция наблюдения позволяет получить информацию в процессе создания и использования финансовых ресурсов государства.
2. Функция отображения базируется на том, что все операции, которые осуществляются за счет бюджетных средств, в соответствии со сметами доходов и расходов, отражаются в соответствующих бухгалтерских документах.
3. Функция обобщения осуществляется в конце периода при составлении бухгалтерской финансовой отчетности.

Данные функции обеспечивают количественный и качественный учет исполнения бюджетов всех уровней, изменений, внесенных в них в процессе выполнения, что позволяет выявить отклонения от утвержденных в бюджете ассигнований и внести соответствующие изменения в бюджет или сметы расходов. Таким образом, через выполнения вышерассмотренных функций органы власти обеспечивают управление бюджетами всех уровней согласно своим полномочиям.

Отдельно можно выделить четвертую функцию – функцию контроля, которая благодаря осуществлению учета поступления доходов по их видам и исполнения расходной части бюджета по соответствующим ведомствам, учреждениям и организациям, финансируемым из бюджета, позволяет проконтролировать использование бюджета по назначению и отследить целевое использование средств в соответствии с расписанием и бюджетной классификацией.

Теперь перейдем к структуре бухгалтерского учета в бюджетной сфере. К ней относятся предмет, объект и субъект учета.

Предмет бухгалтерского учета в бюджетной сфере является финансово-хозяйственная деятельность ее участников.

К объектам учета относятся:

- нефинансовые активы – имущество, находящееся в собственности РФ, субъектов РФ, муниципальных образований, бюджетных и автономных учреждений и относящееся к основным средствам, нематериальным активам, неизменным активам, материальным запасам, имуществу, составляющему государственную (муниципальную) казну, иным видам материальных ценностей;
- финансовые активы – средства, находящиеся на счетах учреждений, открытых в кредитных организациях или в органах Федерального казначейства (в финансовом органе соответствующего бюджета), а также наличные денежные средства и денежные документы;
- обязательства – принятые долговые обязательства в рамках привлечения средств (по государственному (муниципальному) долгу), а также долговые обязательства, принятые в соответствии с законодательством РФ бюджетными и автономными учреждениями;
- финансовый результат – результат финансовой деятельности учреждений, а также финансовый результат публично-правового образования по результатам исполнения соответствующего бюджета бюджетной системы РФ, сметы (плана финансово-хозяйственной деятельности) бюджетного либо автономного учреждения за текущий финансовый год и за прошлые финансовые периоды;
- санкционирование расходов – это показатели бюджетных ассигнований, лимиты бюджетных обязательств, суммы утвержденных сметой доходов и расходов по приносящей доход деятельности (планы финансово-хозяйственной деятельности учреждения) показатели по доходам (поступлениям) и расходам (выплатам), а также принятые учреждениями обязательства на текущий (очередной, первый год, следующий за очередным, второй год, следующий за очередным) финансовый год.

Субъектами бухгалтерского учета в бюджетной сфере являются:

- главные распорядители бюджетных средств — это органы государственной власти, которые распределяют средства федерального бюджета (средства бюджета субъекта РФ, средства местного бюджета) по подведомственным учреждениям. Главным распорядителем может быть также наиболее значимое бюджетное учреждение науки, образования, культуры, здравоохранения и средств массовой информации. Главный распорядитель бюджетных средств утверждает сметы доходов и расходов подведомственных учреждений, составляет бюджетную роспись, распределяет лимиты бюджетных обязательств, исполняет соответствующую часть бюджета и контролирует подведомственные ему единицы;
- распорядители бюджетных средств – органы государственной власти или органы местного самоуправления, которые имеют право распределять бюджетные средства по подведомственным получателям бюджетных средств и осуществлять контроль за использованием бюджетных средств подведомственными получателями бюджетных средств;
- получатели бюджетных средств – распорядители бюджетных средств в рамках финансирования по собственной смете, учреждение или иная организация, имеющая право на получение бюджетных средств, в соответствии с бюджетной росписью на соответствующий год;
- органы, организующие исполнение бюджета. К ним относятся финансовые органы РФ, финансовые органы субъектов РФ, финансовые органы муниципальных образований. В число их функций включены такие, как формирование бюджетов и направление средств бюджетов на выполнение обязательств, принятых субъектами бюджет-

ного учета и отчетности, входящими в систему данного финансового органа, консолидация и представление бюджетной отчетности в Правительство РФ, высший исполнительный орган государственной власти субъектов РФ, местную администрацию;

- органы, осуществляющие кассовое обслуживание исполнения бюджета всех уровней бюджетной системы – территориальные органы Федерального казначейства.

Субъекты бухгалтерского учета в бюджетной сфере находятся между собой в тесном взаимодействии: каждый субъект соответствующего уровня управления наделяется определенными бюджетными полномочиями. Высшие органы законодательной и исполнительной власти устанавливают государственные гарантии исполнителям бюджетных услуг; необходимые объемы бюджетных расходов по ведомственной и функциональной структуре; источники и принципы финансирования соответствующих учреждений; уровни бюджетной системы, ответственные за реализацию соответствующих расходных обязательств.

Принципы бухгалтерского учета в бюджетной сфере представляют собой закономерности, применяемые в практической деятельности субъектов учета и, как правило, закрепленные в нормативно-правовой базе. Рассуждая о принципах, необходимо помнить, что бухгалтерский учет в бюджетной сфере является частью бухгалтерского учета, и соответственно, ему присущи общие принципы, на которых он базируется. По нашему мнению, можно выделить следующие принципы.

1. Принцип автономности заключается в том, что имущество субъекта учета обособлено от имущества его учредителей и иных лиц.
2. Принцип непрерывности деятельности предусматривает возможность нормального функционирования субъекта учета в будущем и отсутствия у него намерений существенного сокращения деятельности или ликвидации, и, следовательно, обязательства будут погашаться в установленном порядке.
3. Принцип непрерывности ведения бухгалтерского учета – он ведется с момента регистрации до момента ликвидации и реорганизации субъекта учета без каких-либо пропусков и изъятий.
4. Принцип последовательности применения учетной политики логически вытекает из принципа непрерывности деятельности и подразумевает применение принятой субъектом учетной политики последовательно от одного отчетного периода к другому.
5. Принцип осмотрительности предполагает следующую оценку имущества и обязательств: первое не должно быть переоценено, а последнее – недооценено.
6. Принцип временной определенности фактов хозяйственной жизни – все операции признаются и регистрируются по мере их возникновения вне зависимости от притока и оттока денежных средств.

Система правового регулирования бухгалтерского учета в бюджетной сфере состоит из нескольких уровней.

1. К первому уровню относится Бюджетный кодекс РФ, определяющий основополагающие принципы бюджетного учета, Федеральный закон «О бухгалтерском учете» от 6 декабря 2011 г. №402-ФЗ, устанавливающий правила организации учета и составления отчетности в части, не урегулированной Бюджетным кодексом РФ, иные федеральные законы, указы Президента РФ и постановления Правительства РФ в данной области.
2. Второй уровень включает в себя Единый план счетов бухгалтерского учета для органов государственной власти, местного самоуправления, органов управления государственными внебюджетными фондами, государственных академий наук, государственных (муниципальных) учреждений и Инструкция по его применению, утвержденные приказом Минфина РФ от 1 декабря 2010 г. №157н, раскрывающий

методологию ведению бухгалтерского учета в бюджетной сфере. К нему также относятся Планы счетов для отдельных видов государственных (муниципальных) учреждений, Инструкция о порядке составления и представления годовой, квартальной и месячной отчетности об исполнении бюджетов бюджетной системы РФ, утвержденная приказом Минфина РФ от 28 декабря 2010 г. №191н и иные нормативно-правовые акты Минфина РФ, касающиеся методологических аспектов осуществления бюджетного учета для всех организаций сектора государственного (муниципального) управления. Следует отметить, что в международной практике учета в общественном секторе конкретные аспекты учета рассматриваются в отдельных документах – Международных стандартах отчетности общественного сектора.

3. К третьему уровню можно отнести приказ Минфина РФ «Об утверждении форм первичных учетных документов и регистров бухгалтерского учета, применяемых органами государственной власти (государственными органами), органами местного самоуправления, органами управления государственными внебюджетными фондами, государственным академиями наук, государственными (муниципальными) учреждениями и Методических указаний по их применению» от 15 декабря 2010 г., иные нормативно-правовые документы органов исполнительной власти об особенностях осуществления бюджетного учета в системе здравоохранения, социальной защиты, образования и др.
4. Нормативно-правовые акты, касающиеся постановки бюджетного учета с учетом отраслевых особенностей отдельных субъектов учета.
5. Рабочие документы конкретного субъекта бюджетного учета по организации им учетного процесса, в частности, приказ об учетной политике, приведении инвентаризаций имущества и обязательств и т.п.

Теперь необходимо рассмотреть технологию бухгалтерского учета в бюджетной сфере, включающую совокупность процедур и методов для регистрации фактов хозяйственной жизни субъектов учета.

Процедуру бухгалтерского учета в бюджетной сфере, как и в обычной коммерческой организации, можно разбить на четыре этапа, которые отражены на рис. 1. Там же можно увидеть и методы учета как совокупность конкретных способов и приемов, используемых субъектами учета.

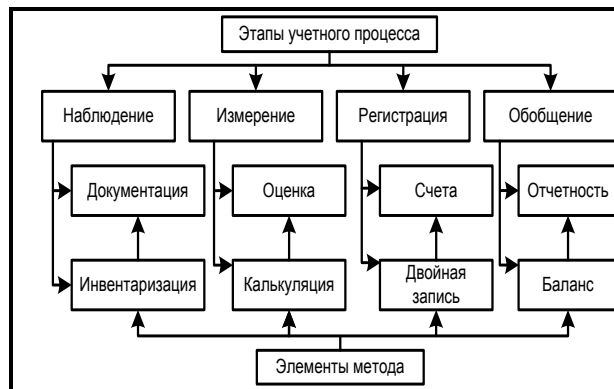


Рис. 1. Процесс бухгалтерского учета в бюджетной сфере

Рассмотрим этапы учетного процесса и соответствующие каждому этапу методы осуществления учета более подробно.

Первый этап – наблюдение – заключается в получении сотрудниками, осуществляющем бухгалтерский учет, информации о совершении какого-либо факта хозяйственной жизни. Каждый такой факт для возможности его отражения в учете должен быть подтвер-

жден оправдательным документом – в это заключается метод документации.

Итак, документация – это письменное свидетельство о совершенной хозяйственной операции, придающее юридическую силу данным бухгалтерского учета. Все хозяйственные операции, проводимые организацией, должны оформляться оправдательными документами. Эти документы служат первичными учетными документами, на основании которых ведется бухгалтерский учет.

Данные документы должны составляться непосредственно при совершении факта хозяйственной жизни, а в случае невозможности такой операции – сразу после ее окончания, на бумажном носителе либо в виде электронного документа, подписанного электронной подписью [2, с. 9].

При составлении первичных документов в виде электронного документа субъект учета обязан за свой счет изготовить копию данного документа в бумажном виде для передачи в государственный орган или своему контрагенту по их письменному запросу.

Законодательством РФ установлены учетные формы первичных учетных документов организаций бюджетной сферы. В случае их отсутствия фирмы утверждают их руководителем субъекта учета с обязательным наличием следующих реквизитов:

- наименование документа и дата его составления;
- наименование участника хозяйственной операции и его идентификационные коды;
- содержание хозяйственной операции и величина натурального и (или) денежного его измерения;
- наименование должностей лиц, ответственных за совершение операции и правильность ее оформления и их подписи с расшифровкой [5, с. 7].

Первичный учетный документ составляется в момент совершения хозяйственной операции, а в случае невозможности – после ее совершения. Ответственность за правильное оформление документа и составление его в надлежащие сроки несет лицо, составившее и подписавшее данный документ. Если в документ необходимо внести исправления, то они должны быть согласованы с лицами, составившими документ, что подтверждается их подписями, надписью «Исправлено верить» или «Исправлено» и датой внесения исправлений. В документах, отражающих операции с денежными средствами, исправления не допускаются.

Важной составляющей процесса наблюдения является и инвентаризация – уточнение фактического наличия объектов бухгалтерского учета, отраженных в регистрах учета. Случаи, сроки и порядок проведения инвентаризации, а также перечень объектов, подлежащих инвентаризации, определяются экономическим субъектом, за исключением обязательного проведения инвентаризации, которое устанавливается законодательством РФ, федеральными и отраслевыми стандартами. Выявленные при инвентаризации расхождения между фактическим наличием объектов и данными регистров бухгалтерского учета подлежат регистрации в бухгалтерском учете в том отчетном периоде, к которому относится дата, по состоянию на которую проводилась инвентаризация. [2, с. 11]. По результатам инвентаризации составляется акт – документ, придающий результатам инвентаризации юридическую силу.

Вторым этапом учетного процесса является измерение, которое дает возможность определить количественный показатель, характеризующий какой-либо объект. Одним из методов измерения является оценка

– способ выражения в денежном измерении имущества субъекта учета и его источников.

Существуют различные варианты оценки объектов учета. Наиболее распространена оценка по первоначальной стоимости, в соответствии с которой активы оцениваются по стоимости их приобретения, а для обязательства по сумме, полученная в обмен на него. Также используются такие виды оценки, как оценка по остаточной, рыночной, приведенной стоимости.

Особняком стоит такой метод измерения, как калькуляция – способ группировки затрат и определения себестоимости отдельных видов продукции (работ, услуг). В настоящее время в связи с внедрением бюджетирования, ориентированного на результат, данный метод играет все большую роль в сфере организаций государственного сектора: бюджетные и автономные организации должны правильно определять себестоимость и тщательно анализировать свои затраты для планирования своей деятельности по выполнению государственного (муниципального) задания.

Третьим этапом учетного процесса является регистрация хозяйственных операций – их отражение в бухгалтерском учете. Основными элементами метода на данном этапе являются счета и двойная запись.

Счета – это способ группировки и текущего отражения имущества и источников его формирования по качественно однородным признакам. В бухгалтерском учете в бюджетной сфере счета бывают двух типов:

- активные – счета, на которых отражаются активы учреждений, т.е. их имущество;
- пассивные – счета, на которых учитываются источники формирования имущества учреждений.

Каждый счет представляет собой двустороннюю таблицу, левая сторона которой представляет дебет, правая – кредит. Отражение операций происходит с помощью метода двойной записи – способа взаимосвязанного отражения хозяйственных операций на счетах бухгалтерского учета, когда одинаковая сумма записывается по дебету одного счета и по кредиту другого. Выраженная в письменной форме связь между счетами называется бухгалтерской записью (проводкой) – это оформление корреспонденции счетов, когда одновременно делается запись (в журнале операций) по дебету и кредиту счетов на сумму хозяйственной операции.

Для получения различной по степени детализации информации все счета в бухгалтерском учете делятся на две группы:

- синтетические – для укрупненной группировки и учета однородных объектов;
- аналитические – для подробной характеристики, раскрывают содержание синтетического счета.

Структура номера счета бюджетного учета построена по каталожному принципу (принципу вложенных модулей) и включает в себя 26 разрядов.

Коды в номере счета рабочего Плана счетов отражаются:

- в разрядах 1-17 – код по классификационному признаку поступлений и выбытий (в том числе разряды 1-3 – код главы администратора средств бюджета, разряды 4-14 – направление бюджетных средств на выполнение функций единицами сектора государственного управления, разряд 15-17 – вида расходов);
- в разряде 18 – код вида финансового обеспечения (деятельности);
- в разрядах 19-23 – синтетический счет объекта учета единого Плана счетов;

- в разрядах 24-26 – код операций сектора государственного управления (КОСГУ). Он позволяет системно классифицировать и учитывать финансовые операции, совершаемые объектами бюджетного учета:
 - при осуществлении операций доходам бюджета присваивается код 100;
 - расходам – 200, поступлениям нефинансовых активов – 300;
 - выбытию нефинансовых активов – 400;
 - поступлению финансовых активов – 500;
 - выбытию финансовых активов – 600;
 - увеличению обязательств – 700;
 - уменьшению, обязательств – 800.
- Внутри КОСГУ последовательно осуществляется более детальное отражение видов вышеперечисленных операций: например, если поступают материальные запасы, то применяется код 340, их выбытие отражается кодом 440.

План счетов учета в бюджетной сфере представляет собой систематизированный перечень синтетических счетов объектов учета (синтетических кодов счетов (счетов первого порядка) и аналитических кодов синтетических счетов) и их корреспонденцию.

Единый план счетов состоит из пяти разделов, сгруппированных по экономическому содержанию в целях составления достоверной финансовой отчетности и отражения показателей, необходимых для формирования государственного задания, бюджетной сметы (сметы доходов и расходов, плана финансово-хозяйственной деятельности) учреждения, и состоит из пяти разделов.

Раздел 1 «Нефинансовые активы»

Объекты нефинансовых активов учитываются в разрезе групп, формируемых таким образом.

1. По имуществу:
 - недвижимое имущество;
 - иное движимое имущество;
 - имущество, являющееся предметом лизинга;
 - имущество, составляющее государственную (муниципальную) казну;
2. По затратам на производство готовой продукции, работ, услуг:
 - себестоимость готовой продукции, работ, услуг — прямые расходы или затраты, непосредственно связанные с производством продукции, работ, услуг;
 - накладные расходы — косвенные затраты, сопровождающие, сопутствующие основному производству, но не связанные с ним напрямую. К ним, в частности, относятся расходы на содержание и эксплуатацию основных средств, на управление, организацию, обслуживание производства, на командировки, обучение работников;
 - общехозяйственные расходы;
 - издержки обращения — издержки, связанные со сбытом и приобретением товаров, с их продвижением в сфере обращения.

Раздел единого Плана счетов «Нефинансовые активы» состоит из девяти групп:

- 10100 «Основные средства»;
- 10200 «Нематериальные активы»;
- 10300 «Непроизведенные активы»;
- 10400 «Амортизация»;
- 10500 «Материальные запасы»;
- 10600 «Вложения в нефинансовые активы»;
- 10700 «Нефинансовые активы в пути»;
- 10800 «Нефинансовые активы имущества казны»;
- 10900 «Затраты на изготовление готовой продукции, выполнение работ, услуг».

Раздел 2 «Финансовые активы»

Раздел 2 включает в себя следующие группы синтетических счетов:

- 20100 «Денежные средства учреждения»;
- 20200 «Средства на счетах бюджета»;
- 20300 «Средства на счетах органа, осуществляющего кассовое обслуживание»;
- 20400 «Финансовые вложения»;
- 20500 «Расчеты по доходам»;
- 20600 «Расчеты по выданным авансам»;
- 20700 «Расчеты по кредитам, займам (ссудам)»;
- 20800 «Расчеты с подотчетными лицами»;
- 20900 «Расчеты по ущербу имуществу»;
- 21000 «Прочие расчеты с дебиторами»;
- 21100 «Внутренние расчеты по поступлениям»;
- 21200 «Внутренние расчеты по выбытиям»;
- 21500 «Вложения в финансовые активы».

Раздел 3 «Обязательства»

Раздел 3 состоит из восьми групп синтетических счетов:

- 30100 «Расчеты с кредиторами по долговым обязательствам»;
- 30200 «Расчеты по принятым обязательствам»;
- 30300 «Расчеты по платежам в бюджеты»;
- 30400 «Прочие расчеты с кредиторами»;
- 30600 «Расчеты по выплате наличных денег»;
- 30700 «Расчеты по операциям на счетах органа, осуществляющего кассовое обслуживание»;
- 30800 «Внутренние расчеты по поступлениям»;
- 30900 «Внутренние расчеты по выбытиям».

Раздел 4 «Финансовый результат»

Раздел 4 включает в себя следующие счета:

- 40100 «Финансовый результат хозяйствующего субъекта»;
- 40200 «Результат по кассовым операциям бюджета».

Раздел 5 «Санкционирование расходов»

Состоит из следующих групп счетов:

- 50100 «Лимиты бюджетных обязательств»;
- 50200 «Принятые обязательства»;
- 50300 «Бюджетные ассигнования»;
- 50400 «Сметные (плановые) назначения»;
- 50600 «Право на принятие обязательств»;
- 50700 «Утвержденный объем финансового обеспечения»;
- 50800 «Получено финансового обеспечения».

Единый План счетов бухгалтерского учета для органов государственной власти, местного самоуправления, органов управления государственными внебюджетными фондами, государственных академий наук, государственных (муниципальных) учреждений и Инструкция по его применению, утвержденные приказом Минфина РФ от 1 декабря 2010 г. №157н, является обязательным для исполнения всеми субъектами учета. Он дополняется следующим Планом счетов в зависимости от вида субъекта учета:

- органами государственной власти, местного самоуправления, управления государственными внебюджетными и территориальными государственными внебюджетными фондами, государственными (муниципальными) казенными учреждениями, государственными академиями наук, иными юридическими лицами, осуществляющими согласно законодательству РФ бюджетные полномочия получателя бюджетных средств – приказ Минфина РФ «Об утверждении Плана счетов бюджетного учета и Инструкции по его применению» от 6 декабря 2010 г. №162н;
- бюджетными учреждениями – приказ Минфина РФ «Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета бюджетных учреждений и Инструкции по его применению» от 16 декабря 2010г. №174н;
- автономными учреждениями – приказ Минфина РФ «Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета автономных учреждений и Инструкции по его применению» от 23 декабря 2010 г. №183н.

На основе соответствующих Планов счетов и Инструкций по их применению учреждением разрабатывается и утверждается рабочий план счетов бухгалтерского учета каждого конкретного субъекта.

Для систематизации и отражения принятой к учету информации предназначены регистры бухгалтерского учета, которые формируются в виде книг, журналов, карточек на бумажных носителях, а при наличии технической возможности – на машинном носителе в виде электронного документа, содержащего электронную цифровую подпись.

Схематично регистр бюджетного учета можно разделить на три части:

- заголовочную, которая дает возможность определить форму регистра;
- содержательную, в которой и происходит отражение и систематизация учетных данных;
- оформляющую, придающую данному регистру юридическую силу.

В бухгалтерском учете в бюджетной сфере используются следующие регистры [5, с. 11]:

- журнал операций по счету «Касса» необходим для отражения движения денежных средств в кассе учреждения;
- журнал операций с безналичными денежными средствами позволяет отразить и систематизировать движение средств по лицевому счету учреждения;
- журнал операций расчетов с подотчетными лицами имеет своим назначением отражение расчетов с подотчетными лицами по выданным авансам, произведенным расходам, сданным в кассу остатком неиспользованного аванса;
- журнал операций расчетов с поставщиками и подрядчиками позволяет вести синтетический и аналитический учет расчетов с данными лицами;
- журнал операций расчетов с дебиторами по доходам необходим для отражения операций по начислению доходов;
- журнал операций расчетов по оплате труда предназначен для отражения операций по начислению и выплате заработной платы сотрудникам учреждения, а также удержаний из нее;
- журнал операций по выбытию и перемещению нефинансовых активов позволяет показывать операции, производимые с объектами основных средств, нематериальных активов и иных нефинансовых активов;
- журнал по санкционированию;
- журнал по прочим операциям предназначен для учета тех финансово-хозяйственных операций, которые не нашли отражения в иных журналах;
- Главная книга.

По истечении каждого отчетного периода (месяца, квартала, года) первичные учетные документы, сформированные на бумажном носителе, относящиеся к соответствующим Журналам операций, хронологически подбираются и сброшюровываются. На обложке указывается:

- наименование субъекта учета;
- название и порядковый номер папки (дела);
- период (дата), за который сформирован журнал операций, с указанием года и месяца (числа); его наименование;
- количество листов в папке (деле).

Регистры бухгалтерского учета подписываются лицом, ответственным за его формирование. По истечении месяца данные оборотов по счетам из журналов операций переносятся в Главную книгу [5, с. 11].

Исправление ошибок, обнаруженных в регистрах бухгалтерского учета, производится в следующем порядке:

- ошибка за отчетный период, обнаруженная до момента представления бухгалтерской отчетности и не требующая внесения изменений данных в регистрах бухгалтерского учета, исправляется путем зачеркивания тонкой чертой непра-

вильных сумм и текста так, чтобы можно было прочитать зачеркнутое, и написания над зачеркнутым исправленного текста и суммы. Одновременно в регистре бухгалтерского учета, в котором производится исправление ошибки, на полях против соответствующей строки за подписью главного бухгалтера делается надпись «Исправлено»;

- ошибка, обнаруженная до момента представления бухгалтерской отчетности и требующая внесения изменений в регистр бухгалтерского учета, в зависимости от ее характера, отражается последним днем отчетного периода дополнительной бухгалтерской записью, либо бухгалтерской записью, оформленной по способу «Красное сторно» (записанные таким образом данные при подсчете учитываются со знаком минус), и дополнительной бухгалтерской записью;
- ошибка, обнаруженная в регистрах бухгалтерского учета за отчетный период, за который бухгалтерская отчетность в установленном порядке уже представлена, в зависимости от ее характера, отражается датой обнаружения ошибки дополнительной бухгалтерской записью, либо бухгалтерской записью, оформленной по способу «Красное сторно», и дополнительной бухгалтерской записью.

Дополнительные бухгалтерские записи по исправлению ошибок, а также исправления способом «Красное сторно» оформляются первичным учетным документом, составленным субъектом учета – справкой, содержащей информацию по обоснованию внесения исправлений, наименование исправляемого регистра бухгалтерского учета (журнала операций), его номер (при наличии), а также период, за который он составлен [5, с. 18].

Последний этап осуществления бухгалтерского учета – составление отчетности.

Назначение бухгалтерской (финансовой) отчетности – достоверно представлять финансовое положение субъекта учета на отчетную дату, финансовый результат его деятельности и движение денежных средств за отчетный период.

В бухгалтерском учете в бюджетной сфере можно выделить следующие виды отчетности:

- бюджетная;
- бухгалтерская отчетность государственных (муниципальных) бюджетных и автономных учреждений.

Бюджетная отчетность представляет собой обобщенные данные данных об имущественном и финансовом положении субъекта бюджетного учета и о результатах его деятельности.

Она включает в себя [1]:

- баланс исполнения бюджета;
- отчет о финансовых результатах деятельности;
- отчет об исполнении бюджета;
- отчет о движении денежных средств;
- пояснительную записку.

Баланс исполнения бюджета содержит данные о нефинансовых и финансовых активах, обязательствах и финансовом результате деятельности РФ, субъектов РФ и муниципальных образований. Он является одной из основных форм отчетности и позволяет проанализировать динамику данных по финансовым и нефинансовым активам, дебиторской и кредиторской задолженности, финансовому результату деятельности.

Данный отчетный документ внешне представляет собой таблицу, состоящую из двух частей: актива (где отражаются нефинансовые и финансовые активы по составу и размещению) и пассива (где группируются данные об источниках имущества субъекта – его обязательствах и финансовом результате).

Отчет о финансовых результатах деятельности дает наглядное представление о сумме доходов и расходов

субъекта, позволяя тем самым определить результат его деятельности за период – чистый операционный результат.

Информация, отраженная в рассмотренных документах, сгруппировывается в соответствии с видами финансового обеспечения деятельности:

- бюджетная деятельность;
- приносящая доход деятельность;
- деятельность со средствами во временном распоряжении.

В такой форме, как отчет об исполнении бюджета, показано исполнение бюджета в разрезе кодов бюджетной классификации по доходам и расходам. Он формируется в соответствии с кассовым методом учета и заверяется органом, осуществляющим кассовое обслуживание исполнения бюджета. Детализация исполнения как доходной, так и расходной части документа происходит по методам исполнения бюджета:

- через органы Казначейства РФ;
- через банковские счета;
- через некассовые операции.

Отчет о движении денежных средств раскрывает операции по счетам бюджетов в соответствии с кодами классификаций операций сектора государственного управления. его составление происходит на основании данных о движении денежных средств на едином счете бюджета, открытом в органе, осуществляющем кассовое обслуживание исполнения бюджета, и на данных, представленных главными распорядителями бюджетных средств, главными администраторами источников финансирования дефицита бюджета, главными администраторами доходов бюджета о движении денежных средств на счетах в рублях и иностранной валюте, открытых в кредитных организациях.

Пояснительная записка к отчету включает в себя анализ результатов выполнения показателей основной деятельности, исполнения бюджетной сметы и бюджетной отчетности, а также другие необходимые для целей управления данные.

Отчетность бюджетных и автономных учреждений включает в себя [6, с. 12]:

- баланс государственного (муниципального) учреждения;
- справка по консолидируемым расчетам учреждения;
- справка по заключению учреждением счетов бухгалтерского учета отчетного финансового года;
- отчет об исполнении плана финансово-хозяйственной деятельности;
- отчет о принятых учреждением обязательствах;
- отчет о финансовых результатах деятельности учреждения;
- пояснительная записка.

Можно говорить о двух формах осуществления учета.

- Первая – это бухгалтерское обслуживание силами самого субъекта учета: для этого он либо создает специализированное структурное подразделение – бухгалтерскую службу, возглавляемой главным бухгалтером (при значительном объеме хозяйственных операций) либо передает учет одному сотруднику – главному бухгалтеру (бухгалтеру) (в случае небольших объемов учета).
- Вторая форма – передача учетных функций на аутсорсинг, т.е. ведение бухгалтерского учета централизованной бухгалтерией. Как при самостоятельном ведении учета, так и при привлечении централизованной бухгалтерии ответственность за ведение учета возлагается на руководителя учреждения.

В случае осуществления учета своими силами на созданные специализированные структурные подразделения либо штатные единицы, осуществляющие учет, приходится следующие обязанности:

- осуществление учета в строгом соответствии с законодательством РФ;
- начислению и выплате в установленные сроки заработной платы работникам, стипендий учащимся, студентам, аспирантам учебных заведений, денежного довольствия военнослужащим;
- своевременному проведению расчетов с юридическими и физическими лицами в пределах средств по бюджетной смете;
- формированию дел в соответствии с правилами организации государственного архивного дела, а также ведение регистров бюджетного учета и создание первичных учетных документов согласно утвержденной номенклатуре по учреждению;
- составлению и представлению в предусмотренные сроки в соответствующие органы отчетности;
- осуществлению следующих видов контроля:
 - внутренний контроль совершаемых фактов экономической жизни;
 - предварительный контроль соответствия заключаемых государственных контрактов лимитам бюджетных обязательств и законности совершаемых операций;
 - контроль сохранности собственности субъекта учета путем инвентаризации имущества и обязательств.

При такой форме осуществления учета, как аутсорсинг, рассмотренные выше обязанности принимает на себя централизованная бухгалтерия.

Рассматривая систему бухгалтерского учета в бюджетной сфере РФ, следует отметить, что наше законодательство в этой области отстает от экономической реальности, задач государства в сфере муниципальных финансов.

В первую очередь это касается формулировки терминов «бюджетный учет» и «бухгалтерский учет в бюджетной сфере». По нашему мнению, необходимо изменить определение термина «бюджетный учет» следующим образом: бюджетный учет представляет собой упорядоченную систему сбора, регистрации и обобщения информации в денежном выражении о состоянии активов, обязательств и капитала РФ, субъектов РФ и муниципальных образований, а также об операциях, их изменяющих. Следует ввести понятие «бухгалтерский учет в бюджетной сфере», представляющий собой учет финансовых и нефинансовых активов и источников их образования участников бюджетных правоотношений. Как представляется, целесообразно закрепить в законодательстве и такие элементы системы учета в бюджетной сфере, как его принципы.

Касательно нормативной и правовой базы учета в бюджетной сфере нашей страны, следует отметить, что такая его особенность, как использования каждым видом учреждения двух Планов счетов и инструкций к ним (которые плохо структурированы и часто дублируют друг друга), значительно усложняют учет. Поэтому, с нашей точки зрения, следует ускорить работу над внедрением национальных стандартов учета в бюджетной сфере на базе существующих Международных стандартов финансовой отчетности общественного сектора для повышения структурированности, логичности и понятности его нормативно-правовой базы.

Предложенные автором меры позволят совершенствовать бухгалтерский учет в бюджетной сфере нашей страны, что будет способствовать повышению качества бюджетного контроля.

Шинкарева Ольга Владимировна

Литература

1. Бюджетный кодекс РФ [Электронный ресурс] : федер. закон. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
2. О бухгалтерском учете [Электронный ресурс] : федер. закон от 6 дек. 2011 г. №402-ФЗ. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
3. О некоммерческих организациях [Электронный ресурс] : федер. закон от 12 янв. 1996 г. №7-ФЗ. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
4. Об автономных учреждениях [Электронный ресурс] : федер. закон от 3 нояб. 2006 г. №174-ФЗ. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
5. Об утверждении Единого плана счетов бухгалтерского учета для органов государственной власти (государственных органов), органов местного самоуправления, органов управления государственными внебюджетными фондами, государственных академий наук, государственных (муниципальных) учреждений и Инструкции по его применению [Электронный ресурс] : приказ М-ва финансов РФ от 1 дек. 2010 г. №157н. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
6. Об утверждении Инструкции о порядке составления, представления годовой, квартальной бухгалтерской отчетности государственных (муниципальных) бюджетных и автономных учреждений [Электронный ресурс] : приказ М-ва финансов РФ от 25 марта 2011 г. №33н. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
7. Попова М.И. Бухгалтерский учет в казенных учреждениях [Текст] / М.И. Попова, И.И. Жуклинец. – М. : Юрайт, 2012. – 509 с.
8. Захарьин В.Р. Бухгалтерский учет в бюджетных учреждениях с изменениями, действующими с 2010 года [Текст] / В.Р. Захарьин. – М. : Омега-Л, 2011. – 443 с.
9. IFAC handbook of International public sector accounting pronouncements. New York: International federation of accountants, 2009. 1221 p.
10. IPSAS 1. Handbook of International public sector accounting pronouncements. New York: International federation of accountants. 2012. p. 24-83.

Ключевые слова

Бухгалтерский учет; бюджетный учет; бюджетная сфера; Международные стандарты финансовой отчетности для общественного сектора; отчетность; активы; обязательства; финансовый результат; План счетов; казенные; бюджетные и автономные учреждения.

РЕЦЕНЗИЯ

Актуальность темы статьи не вызывает сомнений. Без нормально функционирующей системы бухгалтерского учета в бюджетной сфере достаточно трудно осуществлять как организацию работы, так и управление соответствующими структурами, а тем более провести контрольные мероприятия по поводу законности и целесообразности расходования бюджетных средств. Оценка эффективности расходования бюджетных средств в свою очередь не представляется правильной без надлежаще организованной системы учета, данным которой можно доверять.

Научная новизна рецензируемой рукописи выражается в авторском видении системы бухгалтерского учета в бюджетной сфере. Оно носит, как представляется, вполне научно-содержательное наполнение, характеризуемое определенной новизной. О.В. Шинкарева раскрывает поставленную цель публикации, ее задачи, ряд методологических основ. В заключение она формулирует достаточно квалифицированный вывод о том, что для отечественного законодательства характерно много проблем в обозначенной области, конструктивно предлагает закрепить в нем ряд целесообразных элементов системы учета в бюджетной сфере, которые обогащают его как систему.

Практическая значимость статьи выражается в том, что ее идеи могут быть использованы как непосредственно в практическом бухгалтерском учете в бюджетной сфере, так и управленческими властными органами различных уровней в стране, курирующими данную сферу. Одновременно они вполне применимы как в соответствующей научно-исследовательской деятельности, так и в учебном процессе учебных заведений.

Заключение. Исследование логически завершено и представляет собой самостоятельный научный труд, который может быть рекомендован для опубликования в научном журнале.

Мацуляк И.Д., д.э.н., профессор, заслуженный деятель науки РФ Государственного университета управления