

И. И. Жуклинец

БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ В БЮДЖЕТНЫХ УЧРЕЖДЕНИЯХ

**УЧЕБНИК И ПРАКТИКУМ
ДЛЯ БАКАЛАВРИАТА И МАГИСТРАТУРЫ**

*Рекомендовано Учебно-методическим отделом
высшего образования в качестве учебника для студентов
высших учебных заведений, обучающихся
по экономическим направлениям и специальностям*

**Книга доступна в электронной библиотечной системе
biblio-online.ru**

Москва ■ Юрайт ■ 2019

УДК 657(075.8)
ББК 65.052я73
Ж85

Автор:

Жуклинец Ирина Ивановна — кандидат экономических наук, доцент кафедры управления и экономики образования Института развития образования, главный бухгалтер Санкт-Петербургской академии постдипломного педагогического образования.

Рецензенты:

Попова М. И. — доктор экономических наук, профессор кафедры управления экономическими и социальными процессами Санкт-Петербургского государственного университета кино и телевидения, заслуженный экономист РФ;

Лебедев В. В. — кандидат экономических наук, доцент кафедры управления и экономики образования Санкт-Петербургской академии постдипломного педагогического образования.

Жуклинец, И. И.

Ж85 Бухгалтерский учет в бюджетных учреждениях : учебник и практикум для бакалавриата и магистратуры / И. И. Жуклинец. — М. : Издательство Юрайт, 2019. — 504 с. — Серия : Бакалавр и магистр. Академический курс.

ISBN 978-5-534-00578-3

В учебнике комплексно и последовательно излагается порядок ведения бухгалтерского учета в бюджетном учреждении, методика составления финансовой отчетности и отчета по результатам деятельности и использования имущества, внутреннего финансового контроля в соответствии с требованиями бюджетного федерального законодательства, Минфина России, Федерального казначейства.

Подробно рассматриваются вопросы методологии учета в современной системе управления финансами общественного сектора, правила учета нефинансовых и финансовых активов, порядок санкционирования расходов. Даны комментарии по составлению бухгалтерской отчетности и приведены рекомендации по увязке показателей форм. Рассмотрены актуальные вопросы по внедрению международных стандартов финансовой отчетности в общественном секторе. Все материалы изложены в соответствии с положениями действующей нормативной правовой базы. Для лучшего усвоения материала разработаны контрольные вопросы и задания, тесты и расчетные задания, составляющие полноценный практикум.

Соответствует Федеральному государственному образовательному стандарту высшего образования четвертого поколения.

Для студентов бакалавриата и магистратуры, обучающихся по направлениям «Бухгалтерский учет, анализ и аудит», «Государственное и муниципальное управление». Может представлять интерес для студентов, аспирантов, преподавателей и других специалистов, интересующихся вопросами бухгалтерского учета в бюджетной сфере.

УДК 657(075.8)
ББК 65.052я73

ISBN 978-5-534-00578-3

© Жуклинец И. И., 2014
© ООО «Издательство Юрайт», 2019

Оглавление

Принятые сокращения.....	6
Предисловие	9
Глава 1. Бюджетное устройство, бюджетный процесс и принципы бюджетной системы Российской Федерации.....	12
1.1. Бюджетное устройство и принципы бюджетной системы Российской Федерации.....	12
1.2. Организация и участники бюджетного процесса	19
<i>Контрольные вопросы и задания</i>	27
Глава 2. Методологические и правовые основы современной системы бухгалтерского учета	28
2.1. Общая характеристика бухгалтерского учета в государственном секторе.....	28
2.2. Правовое регулирование бухгалтерского учета в бюджетных учреждениях	33
2.3. План счетов бухгалтерского учета бюджетных учреждений. Структура номера счета	35
2.4. Первичные учетные документы и регистры бухгалтерского учета	42
<i>Контрольные вопросы и задания</i>	52
Глава 3. Характеристика правового статуса государственного (муниципального) бюджетного учреждения.....	53
3.1. Общие положения функционирования бюджетных учреждений.....	54
3.2. Имущество бюджетного учреждения.....	61
3.3. Крупная сделка	64
3.4. План финансово-хозяйственной деятельности: инструмент управления учреждением	67
3.5. Сравнительная характеристика типов государственных учреждений.....	74
3.6. Организация бухгалтерского учета в бюджетном учреждении	79
<i>Контрольные вопросы и задания</i>	86
Глава 4. Учет нефинансовых активов	87
4.1. Учет основных средств, произведенных и нематериальных активов	87

4.2. Учет имущества, приобретенного по лизингу	117
4.3. Учет имущества, приобретенного за счет субсидии на иные цели	120
4.4. Особенности учета отдельных видов основных средств. Учет объектов библиотечного фонда	122
4.5. Учет материальных запасов.....	129
4.6. Особенности учета отдельных видов материальных запасов. Учет медикаментов и перевязочных средств	142
4.7. Учет готовой продукции.....	160
4.8. Учет себестоимости услуг (работ) при реализации государственного (муниципального) задания и иной приносящей доход деятельности	166
<i>Контрольные вопросы и задания</i>	172
Глава 5. Учет финансовых активов и обязательств.....	173
5.1. Учет финансовых активов.....	173
5.1.1. Учет денежных средств.....	175
5.1.2. Учет расчетов с дебиторами по доходам.....	188
5.1.3. Учет расчетов по выданным авансам.....	191
5.1.4. Учет расчетов с подотчетными лицами	194
5.1.5. Учет расчетов по ущербу имущества	207
5.1.6. Учет расчетов с прочими дебиторами	211
5.2. Учет обязательств	214
5.2.1. Учет расходов на оплату труда работников бюджетной сферы	221
5.2.2. Расчеты по платежам в бюджет и государственные внебюджетные фонды	229
5.3. Организация денежных выплат через специальные карточные счета работников в кредитных организациях	240
<i>Контрольные вопросы и задания</i>	242
Глава 6. Учет финансового результата	243
<i>Контрольные вопросы и задания</i>	248
Глава 7. Санкционирование расходов экономического субъекта	249
<i>Контрольные вопросы и задания</i>	257
Глава 8. Ведение забалансовых счетов.....	258
<i>Контрольные вопросы и задания</i>	272
Глава 9. Инвентаризация имущества и обязательств	273
9.1. Общие положения по проведению инвентаризации	273
9.2. Особенности проведения инвентаризации отдельных видов имущества	279
9.3. Материальная ответственность работников.....	285
9.4. Взыскание ущерба.....	287
9.5. Учет результатов инвентаризации	288
<i>Контрольные вопросы и задания</i>	291

Глава 10. Бухгалтерская (финансовая) отчетность бюджетных учреждений	292
10.1. Международные стандарты финансовой отчетности и перспективы их использования в бюджетной сфере Российской Федерации	292
10.2. Формирование отчетных показателей о результатах деятельности бюджетного учреждения.....	297
10.3. Отчет о результатах деятельности государственного учреждения и об использовании закрепленного за ним имущества.....	306
<i>Контрольные вопросы и задания</i>	309
Глава 11. Финансовый контроль и аудит	310
11.1. Общие положения и содержание финансового контроля	310
11.2. Внутренний финансовый контроль в бюджетном учреждении...	316
11.3. Организация проведения ревизии финансово-хозяйственной деятельности учреждения	322
11.4. Проверки ПФР страховых взносов на пенсионное и медицинское страхование.....	335
11.5. Инициативный аудит расходов бюджетных учреждений	337
<i>Контрольные вопросы и задания</i>	339
Практикум	340
Ответы и решения.....	357
Нормативные правовые акты.....	363
Литература	367
Глоссарий	368
Приложение 1. Федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» (фрагмент).....	375
Приложение 2. Федеральный закон от 12.01.1996 № 7-ФЗ «О некоммерческих организациях» (фрагмент).....	389
Приложение 3. Приказ Минфина России от 01.07.2013 № 65н «Об утверждении Указаний о порядке применения бюджетной классификации Российской Федерации» (фрагмент).....	400
Приложение 4. Постановление Правительства РФ от 01.01.2002 № 1 «Классификация основных средств, включаемых в амортизационные группы» (фрагмент).....	425
Приложение 5. Приказ Министерства здравоохранения и социального развития Российской Федерации от 01.10.2008 № 541н (фрагмент).....	428
Приложение 6. Контрольные соотношения между показателями форм бухгалтерской отчетности бюджетных и автономных учреждений.....	432
Приложение 7. Положение о внутреннем финансовом контроле (примерное).....	498

Принятые сокращения

Государственные органы

Банк России (ЦБ РФ) — Центральный банк Российской Федерации (Банк России)

МВФ — Международный валютный фонд

Минздравсоцразвития России — Министерство здравоохранения и социального развития Российской Федерации

Минкультуры России — Министерство культуры Российской Федерации

Минобрнауки России — Министерство образования и науки Российской Федерации

Минсельхоз России — Министерство сельского хозяйства Российской Федерации

Минтранс России — Министерство транспорта Российской Федерации

Минфин России — Министерство финансов Российской Федерации

Минэкономразвития России — Министерство экономического развития Российской Федерации

Минюст России — Министерство юстиции Российской Федерации

ПФР — Пенсионный фонд Российской Федерации

Росстат — Федеральная служба государственной статистики (ранее — Государственный комитет Российской Федерации по статистике)

Росфинмониторинг — Федеральная служба по финансовому мониторингу

ТОФК — территориальный орган Федерального казначейства (Казначейства России)

Федеральное казначейство — Казначейство России

ФНС России — Федеральная налоговая служба Российской Федерации (ранее — Министерство по налогам и сборам Российской Федерации)

ФСС РФ — Фонд социального страхования Российской Федерации

ФСФБН — Федеральная служба финансово-бюджетного надзора

ФТС России — Федеральная таможенная служба

Документы

БК РФ — Бюджетный кодекс Российской Федерации от 31.07.1998 № 145-ФЗ

ГК РФ — Гражданский кодекс Российской Федерации: часть первая — от 30.11.1994 № 51-ФЗ; часть вторая — от 26.01.1996 № 14-ФЗ; часть третья — от 26.11.2001 № 146-ФЗ; часть четвертая — от 18.12.2006 № 230-ФЗ

КоАП РФ — Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях от 30.12.2001 № 195-ФЗ

НК РФ — Налоговый кодекс Российской Федерации: часть первая — от 31.07.1998 № 146-ФЗ; часть вторая — от 05.08.2000 № 117-ФЗ

ТК РФ — Трудовой кодекс Российской Федерации от 30.12.2001 № 197-ФЗ

УК РФ — Уголовный кодекс Российской Федерации от 13.06.1996 № 63-ФЗ

Закон об автономных учреждениях — Федеральный закон от 03.11.2006 № 174-ФЗ «Об автономных учреждениях»

Закон № 212-ФЗ — Федеральный закон от 24.07.2009 № 212-ФЗ «О страховых взносах в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования и территориальные фонды обязательного медицинского страхования»

Закон № 83-ФЗ — Федеральный закон от 08.09.2010 № 83-ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с совершенствованием правового положения государственных (муниципальных) учреждений»

Закон о бухгалтерском учете — Федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете»

Закон № 44-ФЗ — Федеральный закон от 05.04.2013 № 44-ФЗ «О контрактной системе закупок товаров, работ, услуг для государственных и муниципальных нужд»

Закон о некоммерческих организациях — Федеральный закон от 12.01.1996 № 7-ФЗ «О некоммерческих организациях»

Приказ Минфина России № 173н — приказ Минфина России от 15.12.2010 № 173н «Об утверждении форм первичных учетных документов и регистров бухгалтерского учета, применяемых органами государственной власти, органами местного самоуправления, органами управления государственными внебюджетными фондами, государственными академиями наук, государственными (муниципальными) учреждениями и Методических указаний по их применению»

Инструкция по применению Единого плана счетов бухгалтерского учета — приказ Минфина России от 01.12.2010 № 157н «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»

Прочие сокращения

АУ — автономные учреждения

БУ — бюджетные учреждения

ГСМ — горюче-смазочные материалы

КОСГУ — классификация операций сектора государственного управления

НМА — нематериальные активы

ОКЕИ — Общероссийский классификатор единиц измерения

ОКОФ — Общероссийский классификатор основных фондов

ОКПО — Общероссийский классификатор предприятий и организаций

ОКУД — Общероссийский классификатор управленческой документации

ОС — основные средства

ПБУ — Положения по бухгалтерскому учету

ПКГ — профессионально-квалификационные группы

ПКО — приходный кассовый ордер

ПФХД — План финансово-хозяйственной деятельности

РКО — расходный кассовый ордер

Предисловие

Проводимые государством преобразования, направленные на повышение эффективности и результативности использования средств бюджетов, позволяют судить о позитивных изменениях в общественном секторе экономики. Государственные и муниципальные учреждения, выступая в роли самостоятельных экономических субъектов, осуществляют бухгалтерский учет и формируют отчетность, что позволяет отслеживать не только правильность расходования бюджетных средств, но и результативность их использования при оказании государственных услуг и выполнении работ.

Это требует от руководителей и финансовых работников понимания общих тенденций социально-экономического развития, а также знания конкретных нововведений, непосредственно затрагивающих систему управления общественными финансами. Расширяется диапазон решений, принимаемых на основе достоверной учетной информации. Ключевым фактором становится вовлеченность руководителей в происходящие процессы реформирования учетных технологий, умение и готовность специалистов использовать современные приемы финансового менеджмента.

Наш учебник посвящен прикладным вопросам организации управления финансами в государственных и муниципальных учреждениях через внедрение современной системы бухгалтерского учета и формирование достоверной финансовой отчетности об использовании доверенных активов и исполнении обязательств бюджетными учреждениями. Содержание учебника отражает расширяющееся поле функций руководителей и финансовых работников. Не случайно вопросы бухгалтерского учета в бюджетном секторе страны регламентированы не только Законами «О бухгалтерском учете», «О некоммерческих организациях», но и БК РФ, где определены понятия государственного задания, нормативы финансовых затрат, объекты и субъекты государственного финансового контроля. Руководствуясь положениями БК РФ, Единым планом счетов бухгалтерского учета, Инструкцией по применению плана счетов бухгалтерского учета бюджетных учреждений и другими нормативными правовыми актами, автор акцентирует внимание *на бухгалтерском учете и отчетности в бюджетных учреждениях.*

Надлежащий и качественно осуществляемый бухгалтерский учет является одним из ключевых звеньев внутреннего контроля бюджетных учреждений и должен отвечать требованиям формируемого с 2014 г. программного бюджета. Система учета зависит от множества факторов, условий, правовых ограничений, от применяемых в процессе управления учетных инструментов и положений учетной политики, формируемой каждым учреждением самостоятельно. Для внедрения этой системы требуется планировать мероприятия по стимулированию и профессиональной переподготовке специалистов, что позволит сделать учет еще более эффективным инструментом управления в секторе государственного управления.

В основе учебника лежат принципы лекционной и самостоятельной работы с обучающими материалами, которые включают в себя теоретические, правовые и практические аспекты. Теоретическая часть позволяет освоить понятийный аппарат, концептуальные подходы, формы, методы и инструменты государственного регулирования системы учета. Рассмотрение правовых основ показывает высокую степень регламентации не только данного направления деятельности, но и всего спектра функций, связанных с обеспечением сохранности государственной и муниципальной собственности, расходованием средств субсидий.

В практической части представлены задания для самостоятельной работы, выполнение которых позволит вам развивать навыки управленцев и финансовых работников, широко применять экономические методы управления в реальной ситуации.

Функционирование государственных (муниципальных) учреждений сопровождается не только применением адекватных мер финансового контроля за выполнением государственного задания, использованием на эти цели субсидий со стороны государственных органов, но и обязательной доступностью и открытостью целого ряда документов учреждения для заинтересованных внешних пользователей. В данном издании вопросам государственного (муниципального) финансового контроля, Отчету о результатах деятельности и об использовании закрепленного за бюджетным учреждением имущества посвящены отдельные главы, где изложены особенности разных видов финансового и административного контроля и показателей разделов Отчета.

Изучив курс «Бухгалтерский учет в бюджетном учреждении», представленный в данном учебнике, студент будет:

знать

- структуру бюджетной системы РФ и ее принципы;
- основные нормативные правовые документы по регулированию бухгалтерского учета и отчетности;
- сравнительные характеристики типов государственных учреждений;

- перспективу развития учета и отчетности в секторе государственного управления;
- объекты и субъекты учета, принципы учета и классификацию фактов хозяйственной жизни, состав нефинансовых и финансовых активов, обязательств, доходов, расходов, санкционирование операций экономического субъекта;
- правила формирования и состав бухгалтерской отчетности, а также особенности ее размещения на официальном сайте для ознакомления внешними пользователями;
- организацию и осуществление контроля на уровне государства и на уровне учреждения;
- санкции, применяемые к учреждениям за нарушение ими сроков уплаты налогов и взносов;

уметь

- охарактеризовать правовое положение бюджетных учреждений и рассчитать размер крупной сделки;
- применять на практике приемы и методы определения стоимости основных средств и материальных запасов;
- классифицировать первичные учетные документы для отражения фактов хозяйственной жизни и учитывать требования, предъявляемые к их оформлению;

владеть

- порядком отнесения имущества бюджетного учреждения к категории особо ценного движимого имущества;
- способами распределения накладных расходов;
- методикой инвентаризации имущества и возмещения ущерба;
- общими правилами учета нефинансовых, финансовых активов, обязательств, а также имущества на забалансовых счетах.

При подготовке этого издания использовались публикации в периодических изданиях, авторам которых мы выражаем искреннюю признательность. Надеемся, что наш учебник и практикум будет востребован заинтересованным читателем, позволит не только самостоятельно овладеть бухгалтерским учетом в бюджетном учреждении, но и окажет помощь в подготовке и повышении квалификации финансовых работников сектора государственного управления.

Глава 1

БЮДЖЕТНОЕ УСТРОЙСТВО, БЮДЖЕТНЫЙ ПРОЦЕСС И ПРИНЦИПЫ БЮДЖЕТНОЙ СИСТЕМЫ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

После изучения материалов данной главы студент должен:

знать

- структуру бюджетной системы;
- принципы построения и функционирования бюджетной системы РФ;
- виды бюджетов, входящих в бюджетную систему РФ;
- законодательные и нормативные правовые акты регулирования отдельных стадий бюджетного процесса;
- участников бюджетного процесса;
- перечень государственных программ Российской Федерации;

уметь

- характеризовать основные стадии бюджетного процесса составления федерального бюджета;
- классифицировать календарные годы в терминологии БК РФ;

владеть

- порядком, отражающим рассмотрение и утверждение федерального закона о федеральном бюджете на очередной финансовый год и плановый период;
- основными характеристиками федерального бюджета на 2014 г. и плановый период 2015 г.

Ключевые термины: бюджетное устройство, бюджетная система, бюджетный процесс, принципы бюджетной системы, стадии бюджетного процесса, участники бюджетного процесса.

1.1. Бюджетное устройство и принципы бюджетной системы Российской Федерации

Бюджетное устройство представляет собой организацию бюджетной системы, принципы ее построения, совокупность бюджетов государства.

В соответствии с Бюджетным кодексом РФ *бюджетная система РФ* — это основанная на экономических отношениях и госу-

дарственном устройстве РФ, регулируемая законодательством РФ совокупность федерального бюджета, бюджетов субъектов РФ, местных бюджетов и бюджетов государственных внебюджетных фондов.

Местные бюджеты подразделяются на два типа: бюджеты муниципальных районов, городских округов, внутригородских территорий городов федерального значения и бюджеты городских и сельских поселений.

В нормативных документах и на практике применяется термин «консолидированный бюджет» — свод бюджетов соответствующей территории. В трактовке БК РФ консолидированный бюджет — это свод бюджетов бюджетной системы РФ на соответствующей территории, за исключением бюджетов государственных внебюджетных фондов и без учета межбюджетных трансфертов между этими бюджетами. Консолидированный бюджет составляется для целей прогноза, анализа бюджетных параметров, в обязательном порядке представляется в вышестоящие органы исполнительной власти, депутатскому корпусу в составе законопроекта о бюджете, но не утверждается законодательно.

Федеральный бюджет и свод консолидированных бюджетов субъектов РФ без учета межбюджетных трансфертов между ними образуют *консолидированный бюджет РФ*. Бюджет субъекта РФ (региональный) и свод бюджетов муниципальных образований, входящих в состав субъекта РФ без учета межбюджетных трансфертов между этими бюджетами, образуют *консолидированный бюджет субъекта РФ*. Структура консолидированного бюджета субъекта РФ представлена на рис. 1.1.

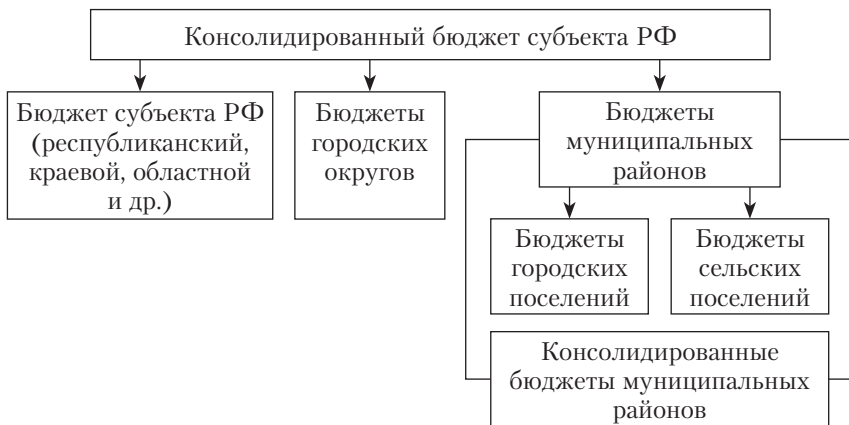


Рис. 1.1. Структура консолидированного бюджета субъекта РФ¹

¹ Финансы : учебник для бакалавров / под ред. М. В. Романовского, О. В. Врублевской. 3-е изд., перераб. и доп. М. : Юрайт, 2012. С. 129.

Принципы бюджетной системы РФ — это основополагающие и руководящие идеи, ведущие положения, определяющие функционирование этой системы и бюджетных правоотношений в целом. Перечень принципов организации и функционирования бюджетной системы приведен в БК РФ. В табл. 1.1 приведена совокупность *принципов построения бюджетной системы и принципов формирования и исполнения бюджетов*.

Таблица 1.1

Принципы бюджетной системы Российской Федерации

Принципы построения бюджетной системы	Принципы формирования и исполнения бюджетов
Единства бюджетной системы РФ	Полноты отражения доходов, расходов и источников финансирования дефицитов бюджетов
Разграничения доходов, расходов и источников финансирования дефицитов бюджетов между бюджетами бюджетной системы РФ	Сбалансированности бюджетов
	Эффективности использования бюджетных средств
	Общего (совокупного) покрытия расходов бюджетов
	Прозрачности (открытости)
Самостоятельности бюджетов	Достоверности бюджета
Равенства бюджетных прав субъектов РФ, муниципальных образований	Адресности и целевого характера бюджетных средств
	Подведомственности расходов бюджетов
	Единства кассы

Ниже приведем характеристику содержания принципов организации и функционирования бюджетной системы.

Принцип единства бюджетной системы РФ означает единство правовой базы — бюджетного законодательства РФ, денежной системы, форм бюджетной документации и бюджетной отчетности, принципов бюджетного процесса в Российской Федерации, санкций за нарушения бюджетного законодательства, а также единый порядок установления и исполнения расходных обязательств, формирования доходов и осуществления расходов бюджетов бюджетной системы РФ, единство бюджетной классификации. Доходы и расходы бюджетов очень разнообразны, поэтому при составлении, рассмотрении, утверждении и исполнении бюджетов необходимо обеспечить их систематизацию по однородным признакам путем применения единой бюджетной классификации.

Бюджетная классификация РФ — это группировка доходов, расходов и источников финансирования дефицитов бюджетов бюджетной системы РФ, используемая для составления и исполнения бюджетов, составления бюджетной отчетности, обеспечения сопоставимости бюджетных показателей бюджетной системы РФ на основе группировочных кодов. Определение принципов назначения, структуры кодов, присвоение кодов составным частям бюджетной классификации, которые в соответствии с БК РФ являются едиными для бюджетов бюджетной системы РФ, осуществляет Минфин России в форме приказа¹.

Разграничение доходов, расходов и источников финансирования дефицитов бюджетов между бюджетами бюджетной системы РФ заключается в закреплении в соответствии с законодательством РФ доходов, расходов и источников финансирования дефицитов бюджетов между бюджетами бюджетной системы РФ, определении полномочий по осуществлению расходов органами государственной власти РФ, органами государственной власти субъектов РФ и органами местного самоуправления.

Принцип самостоятельности бюджетов означает:

- право законодательных (представительных) и исполнительных органов государственной власти и органов местного самоуправления на соответствующем уровне бюджетной системы РФ самостоятельно осуществлять бюджетный процесс;
- наличие собственных источников доходов бюджетов каждого уровня, определяемых в соответствии с законодательством;
- законодательное закрепление регулирующих доходов бюджетов, полномочий по формированию доходов соответствующих бюджетов в соответствии с БК РФ и налоговым законодательством РФ;
- право органов государственной власти и местного самоуправления самостоятельно в соответствии с БК РФ определять направления расходования средств соответствующих бюджетов;
- право органов государственной власти и местного самоуправления самостоятельно в соответствии с БК РФ определять источники финансирования дефицитов соответствующих бюджетов;
- недопустимость изъятия доходов, дополнительно полученных в ходе исполнения законов (решений) о бюджете, сумм превышения доходов над расходами бюджетов и сумм экономии по расходам бюджетов;
- недопустимость компенсации потерь в доходах и дополнительных расходов, возникших в ходе исполнения законов (решений) о бюджете, за счет бюджетов других уровней бюджетной

¹ Более подробно бюджетная классификация рассмотрена в гл. 2 настоящего учебника.

системы РФ за исключением случаев, связанных с изменением законодательства.

Равенство бюджетных прав субъектов РФ, муниципальных образований означает определение бюджетных полномочий органов государственной власти субъектов РФ и органов местного самоуправления, установление и исполнение расходных обязательств, формирование налоговых и неналоговых доходов бюджетов субъектов РФ и местных бюджетов, определение объема, форм и порядка предоставления межбюджетных трансфертов в соответствии с едиными принципами и требованиями, установленными БК РФ.

Принцип полноты отражения доходов, расходов и источников финансирования дефицитов бюджетов свидетельствует, что все доходы, расходы и источники финансирования дефицитов бюджетов подлежат отражению в бюджетах в обязательном порядке и в полном объеме.

Сбалансированность бюджета регламентирует положение, согласно которому объем предусмотренных бюджетом расходов должен соответствовать суммарному объему доходов бюджета и поступлений источников финансирования его дефицита, уменьшенных на суммы выплат из бюджета, связанных с источниками финансирования дефицита бюджета и изменением его остатков на счетах по учету средств бюджетов. При составлении, рассмотрении, утверждении и исполнении бюджета уполномоченные органы должны исходить из необходимости минимизации размера дефицита бюджета.

Суть принципа *эффективности использования бюджетных средств* состоит в том, что при составлении и исполнении бюджетов участники бюджетного процесса в рамках установленных им бюджетных полномочий должны исходить из необходимости достижения заданных результатов с использованием наименьшего объема средств (экономности) или достижения наилучшего результата с использованием определенного бюджетом объема средств (результативности).

Принцип *общего (совокупного) покрытия расходов бюджетов* означает, что расходы бюджета не могут быть увязаны с определенными доходами бюджета и источниками финансирования дефицита бюджета, если иное не предусмотрено законом (решением) о бюджете в части, касающейся:

- субвенций и субсидий, полученных из других бюджетов бюджетной системы РФ;
- средств иностранных целевых кредитов (заимствований);
- добровольных взносов, пожертвований, средств самообложения граждан;
- расходов бюджета, осуществляемых за пределами территории РФ;

- отдельных видов неналоговых доходов, предлагаемых к введению (отражению в бюджете) начиная с очередного финансового года.

Прозрачность (открытость) исполнения бюджетов и представление отчетов об их использовании означают:

- обязательное опубликование в средствах массовой информации утвержденных бюджетов и отчетов об их исполнении; полноту представления информации о ходе исполнения бюджетов, а также доступность иных сведений о бюджетах по решению законодательных (представительных) органов государственной власти, представительных органов муниципальных образований (МО);

- стабильность и преемственность бюджетной классификации РФ, а также обеспечение сопоставимости показателей бюджета отчетного, текущего и очередного финансового года (очередного финансового года и планового периода);

- обязательную открытость для общества и средств массовой информации проектов бюджетов, внесенных в законодательные (представительные) органы государственной власти (представительные органы МО), процедур рассмотрения и принятия решений по проектам бюджетов, в том числе по вопросам, вызывающим разногласия либо внутри законодательного (представительного) органа государственной власти (представительного органа МО), либо между законодательным (представительным) органом государственной власти (представительным органом МО) и исполнительным органом государственной власти (местной администрацией).

Необходимо отметить, что совместным приказом Минфина России, Минрегиона России, Минэкономразвития России от 22.08.2013¹ в целях реализации принципа прозрачности (открытости) и обеспечения полного и доступного информирования граждан (заинтересованных пользователей) о бюджетах субъектов РФ и местных бюджетах были утверждены методические рекомендации по их представлению. Так, на официальном сайте Комитета финансов Санкт-Петербурга размещен «Бюджет для граждан», в котором приводится развернутая информация по бюджету, в том числе по источникам доходов бюджета Санкт-Петербурга.

Пример

Доход бюджета — поступающие в бюджет денежные средства, т.е. денежные средства, поступающие в соответствии с законодательством РФ в распоряжение органов государственной власти Санкт-Петербурга. К доходам бюджетов относятся налоговые доходы, неналоговые доходы и безвозмездные поступления.

¹ Приказ Минфина России № 86н, Минрегиона России № 357, Минэкономразвития России от 22.08.2013 № 468 «Об утверждении Методических рекомендаций по представлению бюджетов субъектов Российской Федерации и местных бюджетов и отчетов об их исполнении в доступной для граждан форме».

Налоговые доходы формируются за счет налоговых отчислений, имеют законодательно (нормативно) установленные процентные отчисления от налогооблагаемой базы и распределение между бюджетами различного уровня. В настоящее время налоговые доходы составляют 80–90% доходной части бюджета Санкт-Петербурга. Неналоговые доходы — формируются за счет неналоговых поступлений, к которым относятся: доходы от использования или продажи имущества, находящегося государственной и муниципальной собственности, сдачи в аренду, кредиты, штрафы и т.д.

Безвозмездные поступления в бюджете Санкт-Петербурга — это дотации, субсидии, субвенции из федерального бюджета и иные межбюджетные трансферты, объем и направление которых соответствуют тому, что предусмотрено в Федеральном законе о федеральном бюджете для Санкт-Петербурга в соответствующем периоде. В случае перечисления безвозмездных поступлений от физических и юридических лиц, международных организаций и правительств иностранных государств, в том числе добровольных пожертвований, эти поступления также отражаются в доходной части бюджета по строке «Безвозмездные поступления»¹.

Достоверность бюджета означает надежность показателей прогноза социально-экономического развития соответствующей территории и реалистичность расчета доходов и расходов каждого бюджета.

Адресность и целевой характер бюджетных средств выражается в том, что бюджетные ассигнования и лимиты бюджетных обязательств доводятся до конкретных получателей бюджетных средств с указанием цели их использования.

Подведомственность расходов бюджетов устанавливает право получателей бюджетных средств на предельные объемы денежных средств, предусмотренных в соответствующем финансовом году для исполнения бюджетных обязательств только от главного распорядителя (распорядителя) бюджетных средств, в ведении которого они находятся.

Суть *принципа единства кассы* заключается в зачислении всех кассовых поступлений и осуществление всех кассовых выплат с единого счета бюджета, за исключением операций по исполнению бюджетов, осуществляемых в соответствии с нормативными правовыми актами органов государственной власти РФ, органов государственной власти субъектов РФ, муниципальными правовыми актами органов местного самоуправления за пределами территории, соответственно, Российской Федерации, субъекта РФ, муниципального образования, а также осуществляемых в соответствии с валютным законодательством операций.

В завершение параграфа приведем определения основных терминов, необходимые для понимания бюджетных процессов и отношений.

¹ URL: <http://fincom.spb.ru/files/cf/npd/budget/2013/full/BudgetForPeople.pdf>

Бюджетные ассигнования — это предельные объемы денежных средств, предусмотренных в соответствующем финансовом году для исполнения бюджетных обязательств.

Бюджетные обязательства — расходные обязательства, подлежащие исполнению в соответствующем финансовом году.

Лимит бюджетных обязательств — объем прав в денежном выражении на принятие казенным учреждением бюджетных обязательств и (или) их исполнение в текущем финансовом году (текущем финансовом году и плановом периоде).

Получатель бюджетных средств (получатель средств соответствующего бюджета) — орган государственной власти (государственный орган), орган управления государственным внебюджетным фондом, орган местного самоуправления, орган местной администрации, находящееся в ведении главного распорядителя (распорядителя) бюджетных средств казенное учреждение, имеющие право на принятие и (или) исполнение бюджетных обязательств от имени публично-правового образования за счет средств соответствующего бюджета.

1.2. Организация и участники бюджетного процесса

Бюджетный процесс представляет собой регламентируемую нормами права деятельность органов государственной власти, органов местного самоуправления, других участников бюджетного процесса по составлению и рассмотрению проектов бюджетов, утверждению и исполнению бюджетов, осуществлению контроля за их исполнением, ведению бюджетного учета, составлению, внешней проверке, рассмотрению и утверждению бюджетной отчетности.

Содержание бюджетного процесса определяется государственным и бюджетным устройством страны, бюджетными правами соответствующих органов власти и органов местного самоуправления. Основными *законодательными актами по регулированию всех стадий бюджетного процесса* являются:

- Конституция РФ, где закреплены федеративное устройство РФ, общие основы разграничения полномочий Президента РФ, законодательных и исполнительных органов государственной власти и органов местного самоуправления, в том числе в области бюджетного процесса на разных уровнях;
- Бюджетный кодекс РФ, в котором определены основы организации бюджетного процесса на всех уровнях бюджетной системы РФ, составления, рассмотрения, утверждения и исполнения бюджетов; компетенции участников бюджетного процесса; вопросы формирования доходов и осуществления расходов бюджетов, бюджетная классификация; установление форм бюджетной

документации и отчетности; санкции за нарушение бюджетного законодательства; организация бюджетного учета и отчетности; порядок составления, рассмотрения, утверждения и исполнения бюджета, находящегося в ведении федеральных органов власти, — федерального бюджета;

- иные законодательные акты федерального уровня, регулирующие отдельные вопросы организации бюджетного процесса на разных уровнях бюджетной системы;
- законодательные акты органов государственной власти субъектов РФ и органов местного самоуправления, определяющие организацию бюджетного процесса в конкретных субъектах РФ и муниципальных образованиях.

Участники бюджетного процесса определены ст. 152 БК РФ и ими являются:

- Президент РФ;
- высшее должностное лицо субъекта РФ, глава муниципального образования;
- законодательные (представительные) органы государственной власти и представительные органы местного самоуправления (далее — законодательные (представительные) органы);
- исполнительные органы государственной власти (исполнительно-распорядительные органы муниципальных образований);
- ЦБ РФ;
- органы государственного (муниципального) финансового контроля;
- органы управления государственными внебюджетными фондами;
- главные распорядители (распорядители) бюджетных средств;
- главные администраторы (администраторы) доходов бюджета;
- главные администраторы (администраторы) источников финансирования дефицита бюджета;
- получатели бюджетных средств, к которым относятся только **казенные** учреждения.

Бюджетный процесс состоит из нескольких стадий, осуществляемых в строгой последовательности в течение бюджетного периода и тесно взаимосвязанных между собой. Рассмотрим эти стадии подробно.

Стадия I. Составление проектов бюджетов. Эта функция закреплена за органами исполнительной власти, непосредственно — за Минфином России, финансовыми органами субъектов РФ и муниципальных образований. С концептуальных позиций, составляя проекты бюджетов, органы исполнительной власти, безусловно, должны руководствоваться Бюджетным

посланием Президента РФ. Так, в Бюджетном послании Президента РФ от 28.06.2012 в частности указано на необходимость разработки бюджетной стратегии Российской Федерации на период до 2030 г., об осуществлении перехода к «программному бюджету» в полном объеме: формирование и исполнение бюджета должно осуществляться на базе государственных программ.

Государственные программы Российской Федерации, включающие в себя федеральные целевые программы и подпрограммы, направленные на реализацию приоритетов в области экономики, национальной безопасности, регионального развития, образования, здравоохранения, пенсионного обеспечения являются новым инструментом бюджетной политики. Оценка вклада государственных программ в решение приоритетных вопросов позволит осуществить анализ эффективности расходования бюджетных средств, а также будет способствовать открытости деятельности федеральных органов исполнительной власти, повышению ответственности их руководителей за результативность принимаемых решений.

Всего в федеральном бюджете предусмотрены средства по пяти ключевым направлениям, состоящим из 42 государственных программ, перечень которых был утвержден распоряжением Правительства РФ от 11.11.2010 № 1950-р. В табл. 1.2 приведены данные по расходам на 2014 г. по направлениям государственных программ.

Таблица 1.2

Распределение бюджетных ассигнований федерального бюджета в 2014 г. по направлениям государственных программ¹

Направления расходов	Млрд руб.
Всего по государственным программам (42 программы)	13 160,0
<i>в % к общему объему расходов федерального бюджета</i>	<i>92,1</i>
I. Новое качество жизни (13 программ)	5841,2
II. Инновационное развитие и модернизация экономики (17 программ)	1844,9
<i>в % к общему объему расходов на государственные программы</i>	<i>14,0</i>
III. Обеспечение национальной безопасности (2 программы)	2758,4
IV. Сбалансированное региональное развитие (4 программы)	554,9
V. Эффективное государство (6 программ)	2160,5

Каждая государственная программа утверждается нормативным актом Правительства РФ, имеет паспорт, в котором отражаются

¹ Перечень государственных программ и объем расходов представлен на сайте: URL: www.budget.gov.ru

цели, задачи, совокупность подпрограмм, интегральные показатели и методика оценки эффективности. Например, по направлению «Эффективное государство», предусмотрено шесть государственных программ, в том числе программа «Управление государственными финансами», утвержденная распоряжением Правительства РФ от 04.03.2013 № 293-р. В рамках реализации этой программы принята Концепция реформирования системы бюджетных платежей на период до 2017 г., в которой определены задачи:

- построения единого банковского счета Казначейства России;
- развития инструментов управления свободными остатками денежных средств на едином банковском счете;
- использования современных электронных платежных сервисов;
- развития Государственной информационной системы о государственных и муниципальных платежах;
- минимизации наличного денежного обращения в секторе государственного управления.

В основу бюджетного планирования заложен широко известный в международной практике метод «скользящей трехлетки», при которой ранее утвержденные проектировки второго и третьего года становятся основой следующего бюджета с ежегодным добавлением к ним проектировок нового третьего года.

Утверждение законом проектировок на второй и третий год не означает запрета на их корректировку в следующем бюджетном цикле. Однако эти изменения не должны ухудшать положение главных распорядителей бюджетных средств и получателей межбюджетных трансфертов.

В ст. 6 БК РФ даны следующие определения: *«текущий финансовый год* — год, в котором осуществляется исполнение бюджета, составление и рассмотрение проекта бюджета на очередной финансовый год и плановый период; *очередной финансовый год* — год, следующий за текущим финансовым годом; *плановый период* — два финансовых года, следующие за очередным финансовым годом; *отчетный финансовый год* — год, предшествующий текущему финансовому году». Наглядно последовательность этих периодов представлена на рис. 1.2.

При составлении проекта федерального бюджета соответствующие органы исполнительной власти должны руководствоваться Положением о составлении проекта федерального бюджета и проектов государственных внебюджетных фондов на очередной финансовый год и плановый период, утвержденным постановлением Правительства РФ от 29.12.2007 № 1010. Согласно данному Положению начало формирования проекта федерального бюджета на очередной год и плановый период осуществляется бюджетной комиссией

в отчетном финансовом году. Она до 1 ноября утверждает представленный Минфином России совместно с Минэкономразвития России, Минздравоохранения России и Минтруда России график подготовки и рассмотрения проектов федеральных законов, документов и материалов; до 15 декабря рассматривает и согласовывает проект основных направлений налоговой и таможенно-тарифной политики, основных направлений бюджетной политики, общий (предельный) объем и предварительное (укрупненное) распределение бюджетных ассигнований на исполнение принимаемых расходных обязательств Российской Федерации и принимает решение о представлении на рассмотрение Правительства РФ концепций долгосрочных (федеральных) целевых программ.

Отчет- ный финан- совый год	Теку- щий финан- совый год	Оче- редной финан- совый год	Пла- новый период	Пла- новый период		
2013 год	2014 год	2015 год	2016 год	2017 год	2018 год	2019 год
			Оче- редной финан- совый год	Пла- новый период	Пла- новый период	
				Оче- редной финан- совый год	Пла- новый период	Пла- новый период

Рис. 1.2. Метод «скользящей трехлетки»

Стадия II. Рассмотрение проектов бюджетов и их утверждение. В рамках данного этапа подготовленные проекты бюджетов рассматриваются законодательным органом — Государственной Думой РФ и представительным органом РФ — Советом Федерации в трех чтениях. При этом согласуются все спорные вопросы проектов бюджета, после этого проекты утверждаются, а после одобрения Советом Федерации Федерального Собрания РФ направляются на подпись Президенту РФ. Принятый законодательно и подписанный Президентом РФ проект бюджета становится федеральным законом. Предметом рассмотрения проектов федеральных законов о бюджетах государственных внебюджетных фондов РФ на очередной финансовый год и плановый период

в первом чтении являются основные характеристики бюджетов, к которым относятся прогнозируемый общий объем доходов, с указанием поступлений из других бюджетов; общий объем расходов; предельный объем дефицита/профицита бюджета.

Федеральный бюджет на 2014 г. и на плановый период 2015 и 2016 гг. был утвержден Федеральным законом от 02.12.2013 № 349-ФЗ, его основные характеристики приведены в табл. 1.3.

Таблица 1.3

Основные характеристики федерального бюджета, млрд руб.

Показатель	2014 г.	2015 г.	2016 г.	2016 к 2014 г., в %
Объем доходов	13 570,5	14 564,9	15 905,7	117,2
Объем расходов	13 960,1	15 361,5	16 392,2	117,4
Дефицит	389,6	796,6	486,5	124,9

На рис. 1.3 приведен порядок рассмотрения и утверждения федерального бюджета¹.

Стадия III. Исполнение бюджетов по доходам и расходам.

Исполнение бюджета по доходам предусматривает распределение в соответствии с утвержденным бюджетом регулирующих доходов; зачисление доходов (собственных и регулирующих) на счета соответствующих бюджетов; возврат излишне уплаченных сумм доходов; учет доходов бюджета и составление отчетности о доходах соответствующего бюджета.

Функции контроля за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью уплаты, начисления, учета, взыскания и принятия решений о возврате (зачете) излишне уплаченных (взысканных) платежей в бюджет, пеней и штрафов по ним осуществляются соответствующими *администраторами доходов*. Это — органы государственной власти (государственный орган), местного самоуправления, местной администрации, орган управления государственным внебюджетным фондом, ЦБ РФ, казенное учреждение.

Например, налоговые органы являются администраторами таких доходов бюджета, как налог на прибыль, налог на добавленную стоимость, налог на доходы физических лиц.

Исполнение бюджета по расходам предусматривает принятие бюджетных обязательств; подтверждение денежных обязательств; санкционирование оплаты денежных обязательств; подтверждение исполнения денежных обязательств. Учет операций по исполнению бюджета участниками бюджетного процесса в рамках их бюджет-

¹ Финансы : учебник для бакалавров / под ред. М. В. Романовского, О. В. Врублевской. 3-е изд., перераб. и доп. М. : Юрайт, 2012. С. 175.

ных полномочий, производится на лицевых счетах открываемых им в Казначействе или финансовом органе субъекта РФ (муниципального образования). Для отражения операций по исполнению бюджетов применяется единая методология и стандарты бюджетного учета и отчетности, которые устанавливаются Минфином России в соответствии с положениями БК РФ.



Рис. 1.3. Порядок рассмотрения и утверждения федерального бюджета

Реализация принципа подведомственности расходов бюджетов исключает возможность получения распорядителями и получателями бюджетных средств бюджетных ассигнований и лимитов бюджетных обязательств от кого-либо кроме вышестоящих для них главных распорядителей или распорядителей бюджетных средств.

При исполнении бюджетов также осуществляется контроль. За Федеральным казначейством закреплены следующие контрольные функции:

- по неперевышению лимитов бюджетных обязательств, бюджетных ассигнований, кассовых расходов, осуществляемых получателями средств федерального бюджета, над доведенными до них лимитами бюджетных обязательств и (или) бюджетными ассигнованиями;

- за соответствием содержания проводимой операции коду бюджетной классификации РФ, указанному в платежном документе, представляемым в Федеральное казначейство получателем средств федерального бюджета;

- за наличием у получателя средств федерального бюджета документов, подтверждающих в соответствии с порядком санкционирования расходов, установленным Министерством финансов России, возникновение у него денежных обязательств.

Стадия IV. Составление бюджетной отчетности, внешняя проверка, рассмотрение и утверждение отчетности. *Отчет об исполнении бюджета* — документ, содержащий установленную нормативными правовыми актами совокупность плановых и фактических показателей, характеризующих исполнение бюджета за определенный период времени. Формы отчетов об исполнении бюджетов всех уровней, порядок их составления и представления определяются Минфином России. Отчет об исполнении бюджета готовит орган, исполняющий бюджет (финансовый или казначейский орган), на основании отчетов главных распорядителей, распорядителей и получателей бюджетных средств. Отчет представляется в соответствующий исполнительный орган власти или орган местного самоуправления.

Годовой отчет об исполнении бюджета до его рассмотрения в законодательном (представительном) органе подлежит внешней проверке, которая включает внешнюю проверку бюджетной отчетности главных распорядителей бюджетных средств и подготовку заключения на годовой отчет об исполнении бюджета (табл. 1.4).

Таким образом, в БК РФ установлены единая методология и порядок составления, проверки, рассмотрения и утверждения бюджетной отчетности.

**Организация внешней проверки годового отчета
об исполнении бюджетов**

Показатели	Федеральный бюджет	Бюджет субъекта РФ	Местный бюджет
Сроки подготовки отчета	Не позднее 1 июня текущего финансового года	Не позднее 15 апреля текущего финансового года	Не позднее 1 апреля текущего финансового года
Органы, осуществляющие внешнюю проверку отчета	Счетная палата РФ	Орган государственного финансового контроля субъекта РФ, образованный законодательным (представительным) органом государственной власти субъекта РФ	Орган муниципального финансового контроля, сформированный на муниципальных выборах или представительным органом муниципального образования
Сроки подготовки заключения	Не позднее 1 сентября текущего финансового года	Не более 1,5 месяцев от даты получения отчета	Не более 1 месяца от даты получения отчета

Анализ показателей бюджетной отчетности позволяет внешним пользователям оценить обоснованность расчетов бюджетных показателей, произведенных на стадиях составления, рассмотрения и утверждения бюджета, эффективность применения норм и нормативов, действенность планирования расходов по разным методикам; установить факторы, обусловившие отклонение фактических данных от запланированных; принять адекватные управленческие решения.

Контрольные вопросы и задания

1. Какие принципы находятся в основе исполнения бюджета? Охарактеризуйте каждый из них.
2. Дайте определение бюджетного процесса, охарактеризуйте его стадии и перечислите состав участников.
3. Охарактеризуйте основные этапы составления федерального бюджета.
4. Что включает в себя исполнение бюджета по доходам и расходам?
5. Перечислите основные функции контроля, осуществляемого Федеральным казначейством.

Глава 2

МЕТОДОЛОГИЧЕСКИЕ И ПРАВОВЫЕ ОСНОВЫ СОВРЕМЕННОЙ СИСТЕМЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

После изучения материалов данной главы студент должен:

знать

- систему нормативного регулирования бухгалтерского учета в государственных учреждениях;
- основные функции, задачи и объекты бухгалтерского учета;
- классификацию фактов хозяйственной жизни;
- обязательные требования к оформлению первичных учетных документов и регистров бухгалтерского учета;

уметь

- излагать требования, предъявляемые к оформлению первичного учетного документа;
- сформировать синтетический счет объекта учета по видам доходов и расходов;

владеть

- методикой исправления ошибок в регистрах бухгалтерского учета;
- последовательностью записей ежемесячных оборотов по счетам Журналов операций в Главную книгу.

Ключевые термины: метод начисления, бухгалтерский учет, факты хозяйственной жизни, нефинансовые и финансовые активы, обязательства, финансовый результат, санкционирование расходов, федеральные, отраслевые стандарты, стандарты экономического субъекта, План счетов бухгалтерского учета бюджетных учреждений; первичные учетные документы и регистры бухгалтерского учета.

2.1. Общая характеристика бухгалтерского учета в государственном секторе

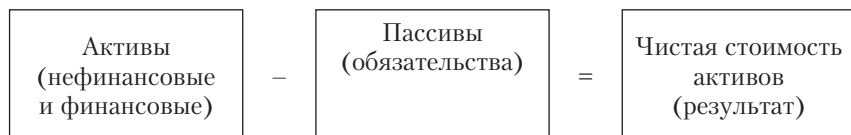
Методология современной системы бюджетного учета и отчетности в бюджетном секторе экономики России изложена в *Руководстве по статистике государственных финансов*, разработанном

МВФ. Этот документ содержит методические рекомендации государствам — членам МВФ, в том числе и России, по гармонизации правил бюджетного учета с коммерческим учетом, где используются метод начисления и два стержневых понятия: потоки и запасы. *Потоками* является денежное выражение экономических и хозяйственных мероприятий или событий, возникающих в процессе взаимодействия между двумя экономическими партнерами или внутри отдельного субъекта хозяйствования в течение определенного периода, например отчетного. Потоки влияют на изменение состава, объема, стоимости активов и обязательств, чистой стоимости активов, т.е. *запасов*. Стоимость запаса на конец года равна его стоимости на начало года с учетом прироста или выбытия в течение этого периода.

Потоки принято называть операциями, учет которых осуществляется по принципу двойной записи: по дебету и кредиту. По дебету отражаются увеличение актива, уменьшение обязательства, по кредиту — наоборот. Использование двойной записи гарантирует безошибочное соблюдение тождества в балансе активов и пассивов.

Метод начисления применяется в бухгалтерском учете коммерческого сектора экономики. Он повышает прозрачность и достоверность учета, позволяет признавать и регистрировать все операции, связанные с изменением активов или обязательств в момент их возникновения. Активы относятся на расходы по мере их использования пропорционально в течение всего срока полезной службы. При этом методом доходами являются поступления, которые увеличивают чистую стоимость активов и отражаются по кредиту, а расходами — выбытия, уменьшающие чистую стоимость активов, что отражается по дебету. Помимо этого формируются данные об остатках финансовых и нефинансовых активов, обязательств.

Преимущество метода начисления для сектора государственного управления заключаются в том, что он позволяет сформировать *результат финансовой деятельности как отдельной институциональной единицы, так и государства в целом*. Сводный результат деятельности, отраженный в балансе активов и пассивов, представляет собой прирост благосостояния в бюджетном секторе, что показано на рис. 2.1.



**Рис. 2.1. Формирование результатов деятельности
в государственном секторе экономики**

Результат деятельности является балансовой величиной и определяется как разница между совокупными активами и совокупными обязательствами экономического субъекта (в нашем случае — бюджетных учреждений). Основными документами по формированию концепции организации государственного бухгалтерского учета и государственной бухгалтерской отчетности в России стали Федеральный закон от 08.05.2010 № 83-ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с совершенствованием правового положения государственных (муниципальных) учреждений», Закон о бухгалтерском учете, а также Международные стандарты финансовой отчетности общественного сектора (МСФООС).

Данные сформированной отчетности, основанной на результатах системы учета по методу начисления, позволяют производить международные сравнения идентичных показателей, сопоставлять себестоимость государственных услуг с затратами на возможное приобретение аналогичных государственных услуг на рынке.

Бухгалтерский учет — это формирование документированной систематизированной информации об объектах и составление на ее основе бухгалтерской (финансовой) отчетности. Бухгалтерский учет построен как учет изменений в хозяйственном положении организации (экономического субъекта), которые произошли в результате совершения фактов хозяйственной жизни. Изменения же в других объектах бухгалтерского учета — *в имуществе и обязательствах* являются следствием совершения определенных фактов хозяйственной жизни.

Требования бухгалтерского учета едины для органов государственной власти, органов управления государственных внебюджетных фондов (в том числе территориальных), органов местного самоуправления, государственных академий наук, государственных (муниципальных) учреждений — казенных, бюджетных, автономных.

Бухгалтерский учет осуществляет информационную, контрольную, и аналитическую функции.

Информационная функция состоит в получении учетно-аналитической информации, характеризующей фактическое состояние финансово-хозяйственной деятельности учреждения.

Контрольная функция призвана осуществлять постоянный контроль, в частности, по обеспечению сохранности ресурсов, выполнению плана финансово-хозяйственной деятельности, рациональному использованию материально-финансовых средств.

Выполнение этих функций требует определенных условий, материальных и трудовых затрат, а также профессиональных навыков и исполнителей. Так, для реализации функции обеспечения сохранности ресурсов необходимы складские помещения,

соответствующие оборудование и контрольно-измерительные приборы, периодическое проведение инвентаризации и др.

Аналитическая функция позволяет осуществлять анализ производственной и финансовой деятельности организации и ее результатов. С использованием полученной в процессе ведения бухгалтерского учета информации проводится анализ имущественного состояния учреждения, его платежеспособности, эффективности использования материальных и трудовых ресурсов, доходности различных видов деятельности учреждения, перспектив развития и др. В процессе анализа фактические показатели за отчетный период сравниваются с плановыми, нормативными, сметными показателями и с фактическими показателями за предыдущий период, выявляются причины отклонений. Поэтому аналитическая функция бухгалтерского учета играет существенную роль при принятии соответствующих управленческих решений и прогнозировании финансово-хозяйственной деятельности учреждения.

Задачами учета являются:

- формирование полной и достоверной информации о состоянии и движении активов и обязательств учреждений, о финансовых результатах их деятельности;
- обеспечение контроля на соответствие операций законодательству РФ, а также за состоянием и движением активов и выполнением обязательств;
- обеспечение внутренних и внешних пользователей отчетными данными о состоянии активов и обязательств.

Объектами бухгалтерского учета экономического субъекта являются:

— *факты хозяйственной жизни*: сделки, события, операции, оказывающие или способные оказывать влияние на финансовое положение экономического субъекта, финансовый результат его деятельности и (или) движение денежных средств. Таким образом, факты хозяйственной жизни (Ф) представляют собой юридическую норму в сфере правового регулирования бухгалтерского учета и в зависимости от изменений в статьях баланса в активе (А) или пассиве (П) бывают четырех типов (табл. 2.1):

— *нефинансовые активы*: недвижимое имущество, особо ценное движимое имущество и иное имущество (основные средства), нематериальные и непроектированные активы, материальные запасы, амортизация, вложения в нефинансовые активы, затраты на изготовление готовой продукции, выполнение работ, услуг;

— *финансовые активы*: денежные средства учреждения, расчеты по доходам, расчеты по выданным авансам, расчеты с подотчетными лицами, расчеты по ущербу имущества, расчеты с кредитором, прочие расчеты с дебиторами;

Типы фактов хозяйственной жизни

Факты хозяйственной жизни			
I	II	III	IV
Характеризуют изменения только в активе баланса: одна статья увеличивается, другая уменьшается на сумму фактов хозяйственной жизни. Итог баланса не изменяется	Отражают изменения только в пассиве бухгалтерского баланса: одна статья увеличивается, другая уменьшается на сумму фактов хозяйственной жизни. Итог баланса не изменяется	Вызывают изменения в активе и пассиве баланса одновременно в сторону увеличения его статей. Итог баланса также увеличивается на сумму факта хозяйственной жизни по активу и пассиву	Вызывают изменения в активе и пассиве баланса одновременно в сторону уменьшения его статей. Итог баланса также уменьшается на сумму факта хозяйственной жизни

— *обязательства*: расчеты по принятым обязательствам, расчеты по платежам в бюджеты, расчеты по средствам, полученным во временное распоряжение, расчеты с депонентами и по удержаниям из выплат по оплате труда, прочие расчеты с кредиторами;

— *финансовый результат*: доходы минус расходы на текущий финансовый год, доходы и расходы будущих периодов;

— *санкционирование расходов*: принятые обязательства, сметные назначения, право на принятие обязательств, утвержденный объем финансового обеспечения и получение финансового обеспечения.

К числу **субъектов** бухгалтерского учета, с которыми приходится взаимодействовать бюджетным учреждениям, относятся:

— органы исполнительной власти, выполняющие функции и полномочия учредителя;

— органы, осуществляющие кассовое обслуживание исполнения бюджетов всех уровней бюджетной системы РФ (в основном это ТОФК);

— органы, организующие исполнение бюджетов всех уровней бюджетной системы: Минфин России, финансовые органы субъектов РФ и муниципальных образований, государственных и территориальных внебюджетных фондов.

Совокупность приемов и способов, используемых для отражения объектов учета в определенной последовательности, называется **методом** учета, включающим в себя: документирование фактов хозяйственной жизни, инвентаризацию имущества и обязательств, оценку имущества и калькулирование себестоимости работ, услуг и продукции, использование двойной записи по счетам учета, формирование бухгалтерской отчетности.

Единый порядок ведения бухгалтерского учета включает применение:

- стандартных Планов счетов для каждого типа учреждений (казенных, бюджетных и автономных);
- журнальной формы ведения бухгалтерского учета;
- обязательных форм первичных учетных документов и регистров бухгалтерского учета;
- рекомендуемых регистров бухгалтерского учета (конкретные формы утверждают финансовые органы каждого региона и каждого муниципалитета);
- единых методов оценки активов и обязательств;
- единой по типам государственных учреждений обязательной для применения корреспонденции счетов по бухгалтерским операциям.

В дальнейшем обязательными к применению будут являться как *федеральные стандарты*, разработанные на основе международных стандартов и утвержденные Минфином России, так и *отраслевые стандарты*.

Таким образом, некоторое сближение бухгалтерского учета в государственном секторе и в коммерческом секторе экономики очевидно, однако есть и существенные различия:

- 1) на коммерческие организации не распространяются нормы БК РФ;
- 2) государственные и муниципальные учреждения не применяют в своей деятельности Положения по бухгалтерскому учету (ПБУ), обязательные для большинства коммерческих фирм;
- 3) бухгалтерский учет в коммерческих организациях и государственных учреждениях ведется по разным инструкциям Минфина России и по разным Планам счетов.

2.2. Правовое регулирование бухгалтерского учета в бюджетных учреждениях

В соответствии с законодательством РФ система нормативного регулирования финансовой деятельности, бухгалтерского учета и отчетности бюджетных учреждений состоит из совокупности нормативно-распорядительных документов.

Первый уровень — законодательный.

1. Закон о бухгалтерском учете является правовым механизмом регулирования бухгалтерского учета и устанавливает единые требования к бухгалтерскому учету, бухгалтерской (финансовой) отчетности.

2. ТК РФ конкретизирует отдельные вопросы материальной ответственности работников, регулирует другие важные вопросы.

3. Иные федеральные законы, указы Президента РФ и постановления Правительства РФ в данной области.

Второй уровень — нормативный.

1. Единый План счетов бухгалтерского учета для органов государственной власти, органов местного самоуправления, органов управления государственными внебюджетными фондами, государственных академий наук, государственных (муниципальных) учреждений и Инструкция по его применению, утверждены приказом Минфина России от 01.12.2010 № 157н. В этом документе закреплена методология ведения бухгалтерского учета во всех субъектах учета. В Инструкции изложены общие требования по оформлению и систематизации первичных документов, приведен перечень учетных регистров, установлены правила исправления ошибок и т.д.

2. План счетов бухгалтерского учета бюджетных учреждений и Инструкция по его применению, утвержденная приказом Минфина России от 16.12.2010 № 174н.

3. Приказ Минфина России от 01.07.2013 № 65н «Об утверждении Указаний о порядке применения бюджетной классификации Российской Федерации».

4. Приказ Минфина России от 25.03.2011 № 33н «Об утверждении Инструкции о порядке составления и представления годовой, квартальной бухгалтерской отчетности государственных (муниципальных) бюджетных и автономных учреждений».

5. Приказ Минфина России от 15.12.2010 № 173н «Об утверждении форм первичных учетных документов и регистров бухгалтерского учета, применяемых органами государственной власти (государственными органами), органами местного самоуправления, органами управления государственными внебюджетными фондами, государственными академиями наук, государственными (муниципальными) учреждениями и Методических указаний по их применению».

Третий уровень — методический.

1. Отраслевые стандарты — стандарты профильных министерств и ведомств.

2. Правовые акты по вопросам бухгалтерского учета, издаваемые Федеральным казначейством и другими уполномоченными органами государственного управления.

Четвертый уровень — субъектовый.

Стандарты экономического субъекта — это рабочие документы бюджетного учреждения, разработка и утверждение которых законодательно предусмотрены и необходимы для финансово-хозяйственной деятельности. Например, это приказы руководителя об учетной политике, проведении инвентаризации имущества и обязательств, о графике документооборота и пр.

2.3. План счетов бухгалтерского учета бюджетных учреждений.

Структура номера счета

План счетов бухгалтерского учета бюджетных учреждений и Инструкция по его применению отражены в приказе Минфина России от 16.12.2010 № 174н и применяется до утверждения уполномоченным органом по государственному регулированию бухгалтерского учета федеральных и отраслевых стандартов. Этот документ конкретизирует положения Единого плана счетов, в том числе применительно к бюджетным учреждениям.

План счетов бухгалтерского учета бюджетных учреждений представляет собой систематизированный перечень счетов и их корреспонденцию и состоит из пяти разделов, сгруппированных по экономическому содержанию, и перечня забалансовых счетов:

- раздел 1 — «Нефинансовые активы»;
- раздел 2 — «Финансовые активы»;
- раздел 3 — «Обязательства»;
- раздел 4 — «Финансовый результат»;
- раздел 5 — «Санкционирование расходов».

Каждый раздел объединяет соответствующую группу однородных счетов, которые делятся на синтетические и аналитические коды, позволяющие детализировать объекты учета.

Счета — это способ группировки текущего отражения имущества и обязательств по качественно-однородным признакам, обусловленным приемом двойной записи. Счета в бухгалтерском учете могут быть только активными либо только пассивными. На *активных счетах* учитываются средства учреждений, их активы. На *пассивных счетах* отражаются источники формирования средств. Основным принципом образования отдельного счета является однородность учитываемых объектов. Двойная запись обеспечивает возможность осуществления контроля за правильностью отражения хозяйственных операций, а взаимосвязь между двумя и более счетами называется **корреспонденцией счетов**.

Синтетический код счета — это учет обобщенных данных бухгалтерского учета о видах имущества, обязательств и хозяйственных операций по определенным экономическим признакам. Данные синтетического счета дают возможность анализировать состояние дел организации в целом. Для более детального учета применяются *аналитические коды счета*, которые открываются в развитие синтетического кода счета и позволяют учитывать данные по конкретным имущественным единицам одного вида. Данные аналитического учета должны соответствовать оборотам и остаткам по счетам синтетического учета.

Структура номера счета бухгалтерского учета построена по каталожному принципу (принципу вложенных модулей) и включает в себя 26 разрядов (кодов) (табл. 2.2).

Таблица 2.2

Структура счета по расходам бухгалтерского учета бюджетного учреждения

Аналитический классификационный код			Код вида финансового обеспечения	Код синтетического счета объекта учета					Код операций сектора государственного управления		
				синтетический код	аналитический код						
					группа	вид					
Номер разряда счета											
1	...	17	18	19	20	21	22	23	24	25	26

Первые семнадцать разрядов в данной таблице — это аналитический код по классификационному признаку поступлений и выбытий, он состоит из четырех составных частей:

— первая часть: 1—3 разряды — код главного распорядителя бюджетных средств (ГРБС). Перечень главных распорядителей средств федерального бюджета, бюджета субъекта РФ, бюджетов государственных внебюджетных фондов, местного бюджета устанавливается законом (решением) о соответствующем бюджете в составе ведомственной структуры расходов. *Для бюджетного учреждения ГРБС является органом исполнительной власти, выполняющим функции и полномочия учредителя;*

— вторая часть: 4—7 разряды — код раздела и подраздела. Полный перечень разделов и подразделов приведен в приказе Минфина России от 01.07.2013 № 65н «Об утверждении Указаний о порядке применения бюджетной классификации Российской Федерации». Для примера в табл. 2.3 приводится фрагмент указанного документа, касающийся образования;

Таблица 2.3

Разделы и подразделы классификации расходов бюджета по разделу 0700 «Образование»

Код	Наименование
0701	Дошкольное образование
0702	Общее образование
0703	Начальное профессиональное образование
0704	Среднее профессиональное образование
0705	Профессиональная подготовка, переподготовка и повышение квалификации
0706	Высшее и послевузовское профессиональное образование

Код	Наименование
0707	Молодежная политика и оздоровление детей
0708	Прикладные научные исследования в области образования
0709	Другие вопросы в области образования

— третья часть: 8–14 разряды — целевые статьи классификации расходов, применяемые в бюджетах бюджетной системы Российской Федерации; они формируются соответствующими финансовыми органами в соответствии с расходными обязательствами, подлежащими исполнению за счет средств соответствующих бюджетов;

— четвертая часть: 15–17 разряды, представляющие коды видов расходов, перечень которых утверждается в составе ведомственной структуры расходов законом (решением) о бюджете, например: 611 «Субсидии бюджетным учреждениям на финансовое обеспечение государственного задания на оказание государственных услуг (выполнение работ)», 612 «Субсидии бюджетным учреждениям на иные цели».

Эти данные являются едиными и используются при составлении, утверждении и исполнении бюджетов на образование, независимо от уровня бюджетной системы РФ. Например, расходы на общее образование отражаются по разделу 07, подразделу 02.

Разряд 18 для бюджетных учреждений имеет одно из следующих значений: 2 — приносящая доход деятельность (собственные доходы учреждения), 3 — средства во временном распоряжении; 4 — субсидии на выполнение государственного (муниципального) задания; 5 — субсидии на иные цели; 6 — субсидии на цели осуществления капитальных вложений; 7 — средства по обязательному медицинскому страхованию.

Разряды 19–23 отражают синтетический код объекта учета. Разряд 19 может иметь одно из следующих значений по номеру раздела Плана счетов бухгалтерского учета: 1 — нефинансовые активы, 2 — финансовые активы, 3 — обязательства, 4 — финансовый результат, 5 — санкционирование расходов. Эти значения показывают, в каком разделе Плана счетов бухгалтерского учета находятся объекты учета.

Разряды 20 и 21 служат для детализации объектов учета, включенных в разделы. Например, раздел 1 «Нефинансовые активы» Плана счетов бухгалтерского учета включает восемь групп активов: основные средства, нематериальные активы, непроектированные активы, амортизация, материальные запасы, вложения в нефинансовые активы, нефинансовые активы в пути, затраты на изготовление готовой продукции, выполнение работ, услуг. Несмотря на то,

что имеется только восемь групп, разряды 19—21 могут иметь значения от 101 до 109.

Разряд 22 показывает группу аналитического кода синтетического счета объекта учета. Например, объект учета «Основные средства», к которым относятся здания, сооружения, транспортные средства и т.п., объединены в четыре группы: недвижимое имущество, особо ценное движимое имущество, иное движимое имущество, предметы лизинга. Соответственно, они имеют значения 1, 2, 3, 4, а каждая группа и вид основных средств имеет собственный аналитический код. Так, производственный и хозяйственный инвентарь, включенный в группу «Иное движимое имущество» учреждения, имеет код 10136.

Разряд 23 — вид аналитического кода синтетического счета объекта учета. Он принимает значения от 1 до 9. Например, по объекту учета первого раздела Плана счетов бюджетного учреждения «Нефинансовые активы» первой группы «Основные средства» — «Основные средства — недвижимое имущество учреждения» его значения таковы:

1 — «Жилые помещения — недвижимое имущество учреждения»;

2 — «Нежилые помещения — недвижимое имущество учреждения»;

3 — «Сооружения — недвижимое имущество учреждения»;

5 — «Транспортные средства — недвижимое имущество учреждения»;

8 — «Прочие основные средства — недвижимое имущество учреждения».

Раздел 2 «Финансовые активы» Плана счетов бюджетного учреждения включает такие активы как денежные средства учреждения (в том числе на лицевых счетах в органе казначейства, денежные средства на счетах учреждения в кредитной организации, денежные средства в кассе учреждения, касса, денежные документы), финансовые вложения, расчеты по доходам, расчеты по выданным авансам. Код синтетического счета может принимать значения 201, 204, 205, 206, 207, 208, 209, 210, 215.

Раздел 3 «Обязательства» Плана счетов бюджетного учреждения включает четыре группы, к примеру, расчеты по платежам в бюджеты.

Раздел 4 «Финансовый результат» Плана счетов бюджетного учреждения включает код синтетического учета (с 19 по 21 разряд) — 401 «Финансовый результат экономического субъекта». 22, 23 разряды — код аналитического счета (группа и вид) принимают значения 10 «Доходы», 20 «Расходы».

Раздел 5 «Санкционирование расходов» Плана счетов бюджетного учреждения включает пять групп объектов учета: при-

нятые обязательства (код 502); сметные (плановые) назначения (504); право на принятие обязательств (506); утвержденный объем финансового обеспечения (507); получено финансового обеспечения (508).

Разряды 24–26 — это код операций сектора государственного управления (КОСГУ). КОСГУ позволяет системно классифицировать и учитывать все без исключения финансовые операции, совершаемые бюджетными учреждениями, финансовыми органами и органами казначейства, систематизированные по экономическому содержанию. При ведении бухгалтерского учета бюджетными учреждениями и составлении бухгалтерской (финансовой) отчетности доходам бюджета присвоен 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 указанных операций. Например, если начислена заработная плата, то расходы отражаются по коду 211, если необходимо перечислить средства на оплату услуг связи, то применяется код 221, если поступают материальные запасы, то применяется код 340, а при их выбытии — 440.

Для удобства изложения материала при рассмотрении примеров корреспонденций счетов бюджетного учреждения разряды с 18 по 26 будем именовать **код счета бухгалтерского учета БУ**. При наличии в бухгалтерских записях в 22 и 23 разрядах обозначения «хх» применяется код аналитического счета (группа и вид) (например, перечисление авансовых платежей за транспортные услуги 2 206 22 560); при наличии в бухгалтерских записях в 24–26 разрядах «xxx» — применяется КОСГУ по экономическому содержанию.

Пример

Государственное образовательное бюджетное учреждение высшего профессионального образования, учредителем которого является Минобрнауки России, будет отражать начисленную заработную плату работникам на счете бухгалтерского учета, имеющем следующее значение:

074 0706 0210059 611 4 401 20 211,

где с 1 по 3 разряд — код Минобрнауки России — 074;

с 4 по 7 разряд — раздел 0700 «Образование», подраздел 06 «Высшие учебные заведения»;

с 8 по 14 разряд — 02 1 0059 «Расходы на обеспечение деятельности (оказание услуг) государственных учреждений в рамках подпрограммы “Развитие профессионального образования” государственной программы Российской Федерации “Развитие образования на 2013–2020 годы” (предоставление субсидий бюджетным, автономным учреждениям и иным

некоммерческим организациям) утверждена Федеральным законом от 02.12.2013 № 349-ФЗ «О федеральном бюджете на 2014 год и на плановый период 2015 и 2016 годов»»;

с 15 по 17 разряд — вид расходов 611 «Субсидии бюджетным учреждениям на финансовое обеспечение государственного задания на оказание государственных услуг (выполнение работ)»;

18 разряд — 4 — субсидия на выполнение государственного задания;

с 19 по 21 разряд — синтетический код объекта учета раздела 4 Плана счетов бухгалтерского учета бюджетного учреждения;

22 — группа аналитического кода синтетического счета объекта учета раздела 4 Плана счетов бухгалтерского учета бюджетного учреждения;

23 разряд — вид аналитического кода синтетического счета объекта учета раздела 4 Плана счетов бухгалтерского учета бюджетного учреждения;

с 24 по 26 разряд — код операции сектора государственного управления.

Пример

Государственное образовательное бюджетное учреждение общеобразовательная школа, учредителем которой является администрация Центрального района г. Санкт-Петербурга, будет отражать начисленную заработную плату работникам на счете бухгалтерского учета, имеющем следующее значение:

863 0702 1350103 611 4 401 20 211,

где с 1 по 3 разряд — код администрации Центрального района г. Санкт-Петербурга — 863;

с 4 по 7 разряд — раздел 0700 «Образование», подраздел 02 «Общее образование»;

с 8 по 14 разряд — 1350103 целевая статья расходов, утвержденная законом Санкт-Петербурга от 27.11.2013 № 654-102 «О бюджете Санкт-Петербурга на 2014 год и на плановый период 2015 и 2016 годов»;

с 15 по 17 разряд — вид расходов 611 «Субсидии бюджетным учреждениям на финансовое обеспечение государственного задания на оказание государственных услуг (выполнение работ)»;

18 разряд — 4 — субсидия на выполнение государственного задания;

с 19 по 21 разряд — синтетический код объекта учета раздела 4 Плана счетов бухгалтерского учета бюджетного учреждения;

22 разряд — группа аналитического кода синтетического счета объекта учета раздела 4 Плана счетов бухгалтерского учета бюджетного учреждения;

23 разряд — вид аналитического кода синтетического счета объекта учета раздела 4 Плана счетов бухгалтерского учета бюджетного учреждения;

с 24 по 26 разряд — код операции сектора государственного управления.

Помимо учета расходов в бюджетных учреждениях применяются счета учета доходов, также имеющие 26 разрядов. Для учета полученных субсидий, бюджетных инвестиций в объекты государ-

ственной (муниципальной) собственности разряды принимают значения аналогичные номерам, указанным в табл. 2.2, а для учета доходов от иной приносящей доход деятельности в разрядах с 1 по 17 — нули, с 24 по 26 — значение КОСГУ, относящейся к доходам бюджета среди которых:

120 — доходы от собственности — доходы от использования имущества, находящегося в государственной и муниципальной собственности, в том числе доходы от аренды; суммы, поступающие в виде платы за право на заключение договоров, государственных (муниципальных) контрактов;

130 — доходы от оказания платных услуг, в числе которых доходы от возмещения расходов, понесенных в связи с эксплуатацией закрепленного на праве оперативного управления государственного имущества (возмещение коммунальных и других услуг арендаторами);

140 — суммы принудительного изъятия — доходы от административных платежей и штрафов, пеней, санкций;

151 — поступления от других бюджетов бюджетной системы РФ;

152 — поступления от наднациональных организаций и правительств иностранных государств;

153 — поступления от международных финансовых организаций;

160 — страховые взносы на обязательное социальное страхование;

170 — доходы от операций с активами;

180 — прочие доходы — субсидии, получаемые государственными (муниципальными) учреждениями из соответствующих бюджетов, доходы от возмещения ущерба, выявленного в связи с недостатками денежных средств.

Пример

Государственное образовательное бюджетное учреждение высшего профессионального образования, учредителем которого является Минобрнауки России, будет начислять доход в сумме субсидии, предоставленной на выполнение государственного задания в текущем финансовом году на счете бухгалтерского учета 4 раздела Плана счетов бухгалтерского учета бюджетного учреждения, имеющего следующее значение: 074 0706 0210059 611 4 401 10 180, а в случае начисления доходов от сдачи имущества в аренду: 000 0000 0000000 000 2 401 10 120.

Рабочий план счетов. Поскольку не все счета Плана счетов бухгалтерского учета бюджетного учреждения предназначены для использования на уровне БУ, учреждению необходимо сформировать рабочий план счетов и утвердить его собственным приказом «Об учетной политике». В нем отражаются лишь те синтетические счета объекта учета, которые свойственны конкретному бюджетному учреждению. Например, далеко не все учреждения имеют

право осуществлять операции с векселями, облигациями, акциями, поэтому счет 020400000 «Финансовые вложения» такими учреждениями применяться не будет.

2.4. Первичные учетные документы и регистры бухгалтерского учета

Первичный учетный документ является письменным свидетельством о совершении факта хозяйственной жизни, имеющим юридическую силу и не требующим дальнейших пояснений и детализации. Он является основой документального оформления различных финансовых операций и их последующего отражения в бухгалтерском учете. При этом каждый первичный учетный документ отражает один факт хозяйственной жизни.

Ответственные за оформление факта хозяйственной жизни лица обеспечивают своевременную передачу первичных учетных документов для регистрации и отражения данных в регистрах бухгалтерского учета, а также достоверность этих данных. Ответственность за соответствие первичных учетных документов свершившимся фактам хозяйственной жизни также возложена на ответственных лиц. При этом главный бухгалтер, работники бухгалтерских служб и работники централизованных бухгалтерий не несут ответственности за соответствие данных в первичных учетных документах, составленных другими лицами.

Первичные учетные документы учреждениями сектора государственного управления принимаются к учету, если они составлены по утвержденным формам, перечень которых применительно к разделам учета приведен в табл. 2.4. В целях обеспечения полноты отражения в бухгалтерском учете информации об активах и обязательствах учреждение вправе включить в первичный учетный документ, дополнительные реквизиты.

Таблица 2.4

Перечень унифицированных форм первичных учетных документов

Наименование формы	Нормативный документ
По учету сельскохозяйственной продукции и сырья	Постановление Госкомстата России от 29.09.1997 № 68 «Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету сельскохозяйственной продукции и сырья»
По учету труда и его оплаты	Постановление Госкомстата России от 05.01.2004 № 1 «Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету труда и его оплаты»

Наименование формы	Нормативный документ
По учету основных средств и нематериальных активов	Постановление Госкомстата России от 21.01.2003 № 7 «Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету основных средств»
По учету материалов	Постановление Госкомстата России от 30.10.1997 № 71а «Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету труда и его оплаты, основных средств и нематериальных активов, материалов, малоценных и быстроизнашивающихся предметов, работ в капитальном строительстве»
По учету работ в капитальном строительстве	Постановление Госкомстата России от 11.11.1999 № 100 «Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету работ в капитальном строительстве и ремонтно-строительных работ»
По учету работы строительных машин и механизмов	Постановление Госкомстата России от 28.11.1997 № 78 «Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету работы строительных машин и механизмов, работ в автомобильном транспорте»
По учету работ в автомобильном транспорте	
По учету результатов инвентаризации	Постановление Госкомстата России от 18.08.1998 № 88 «Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету кассовых операций и результатов инвентаризации»
По учету кассовых операций	
По учету торговых операций	Постановление Госкомстата России от 25.12.1998 № 132 «Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету торговых операций»

Формы документов, которые содержатся в альбомах унифицированных форм первичных учетных документов, с введением Закона о бухгалтерском учете с 01.01.2013 для других организаций, за исключением кассовых документов¹, носят рекомендательный характер и организация вправе самостоятельно разрабатывать и применять для документирования фактов хозяйственной жизни другие формы первичных документов.

¹ Информация Минфина России от 04.12.2012 № ПЗ-10/2012 «О вступлении в силу с 1 января 2013 г. Федерального закона от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете»».

Так, например, ФНС России своим письмом от 21.10.2013 № ММВ-20-3/96@ «Об отсутствии налоговых рисков при применении налогоплательщиками первичного документа, составленного на основе формы счета-фактуры» в помощь экономическим субъектам предлагает к применению форму универсального передаточного документа (УПД) на основе счета-фактуры. В данной форме объединяется информация ранее обязательных для применения форм по передаче материальных ценностей (ТОРГ-12, М-15, ОС-1, товарный раздел ТГН) и отражаются все необходимые показатели для первичных учетных документов, в целях исчисления налога на прибыль организаций и расчетов с бюджетом по НДС.

Первичные учетные документы, форма которых утверждается руководителем экономического субъекта, должны содержать обязательные реквизиты установленные Законом о бухгалтерском учете, которые и приведены в табл. 2.5.

Таблица 2.5

Обязательные реквизиты первичных учетных документов

№ п/п	Обязательные реквизиты	Характеристика
1	Наименование документа	Заключает в себе финансово-экономическое содержание факта хозяйственной жизни. Документ, не имеющий наименования, а также документы с неясным, плохо читаемым наименованием не имеют юридической силы
2	Дата составления	При отсутствии или нечетком написании даты документ теряет адресность во времени: отсутствует временной интервал, в котором должен быть осуществлен учет этого документа. Фактически, подобный документ не имеет юридической силы
3	Наименование экономического субъекта, составившего документ	Первичный документ, в котором нет названия и соответствующих атрибутов субъекта, теряет адресность и не может быть исполнен
4	Содержание факта хозяйственной жизни	Необходимо строгое соответствие между наименованием документа и содержанием проводимых по нему операций
5	Величина натурального и (или) денежного измерения факта хозяйственной жизни с указанием единиц измерения	Измерители могут быть натуральными (в единицах веса, габаритов), трудовыми, денежными. Отсутствие измерителей в документе лишает его учетно-расчетной базы

№ п/п	Обязательные реквизиты	Характеристика
6	Наименование должности лица, совершившего сделку, операцию и ответственного за ее оформление	Документ должен иметь подписи с расшифровкой должности лиц, ответственных за оформление сделки и свершившегося события
7	Подписи лиц	Необходимо указание фамилий и инициалов либо иных реквизитов, необходимых для идентификации должностных лиц

Первичный учетный документ должен быть составлен на бумажном носителе и (или) в виде электронного документа, подписанного электронной подписью при совершении факта хозяйственной жизни, а если это не представляется возможным — непосредственно после его окончания.

Исправление ошибочных записей в первичных документах. Согласно Порядку ведения кассовых операций юридическими лицами и упрощенному порядку ведения кассовых операций индивидуальными предпринимателями и субъектами малого предпринимательства, утвержденному Банком России 11.03.2014 № 3210-У (далее — Порядок ведения кассовых операций), Положению о правилах осуществления перевода денежных средств, утвержденному Банком России 19.06.2012 № 383-П, внесение исправлений в кассовые и банковские документы не допускается. При обнаружении в них ошибок документы не принимаются к исполнению и должны быть составлены заново.

В остальные первичные учетные документы исправления могут вноситься лишь по согласованию с участниками хозяйственных операций, что должно быть подтверждено подписями тех же лиц, которые подписали документы, с указанием даты внесения исправлений. В бухгалтерской практике используются три способа исправления ошибок: корректурный, способ дополнительной бухгалтерской записи, способ «красное сторно». Способ «красное сторно» означает, что записанные таким образом данные при подсчете учитываются со знаком «минус». Исправление ошибок, обнаруженных в регистрах бухгалтерского учета, производится в следующем порядке.

1. *При обнаружении не требующей изменения в Журналах операций ошибки за данный отчетный период до момента представления бухгалтерской отчетности:*

- зачеркиваются тонкой чертой внесенные в документ неверные сведения;
- рядом с зачеркнутой записью пишется верная запись;

- рядом или на полях делается запись «Исправлено на...»;
- лицо, внесшее исправления, подписывается под записью «Исправлено на...» и ставит дату исправления;
- рядом или на полях делается запись за подписью главного бухгалтера «Исправлено».

2. *При обнаружении требующей изменения в Журналах операций ошибки за данный отчетный период до момента представления бухгалтерской отчетности* — в последний день отчетного периода исправление оформляется по способу «красное сторно» и дополнительной бухгалтерской записью.

3. *При обнаружении ошибки за отчетный период, по которому уже представлена в установленном порядке бухгалтерская отчетность*, исправление оформляется по способу «красное сторно» и дополнительной бухгалтерской записью датой обнаружения ошибки.

Дополнительные бухгалтерские записи по исправлению ошибок, включая способ «красное сторно», оформляются Справкой (ф. 0504833), в которой делается ссылка на номер и дату исправляемого Журнала операций, документа, а также обоснование внесения исправлений.

Пример

Исправление ошибок в первичном учетном документе.

Кладовщик при оформлении ведомости выдачи материальных ценностей на нужды учреждения (ф. 0504210) за 18 февраля 2014 г. в графе «Итого» неверно указал количество выданных пачек офисной бумаги — вместо «13» написал «15».

Для исправления допущенной ошибки кладовщик должен зачеркнуть запись «15» и написать над зачеркнутым правильным текст «13». Затем на полях против соответствующей строки «Исправлено на тринадцать», указать должность, фамилию и проставить дату исправления, главный бухгалтер также должен за своей подписью сделать надпись «Исправлено».

Регистры бухгалтерского учета. Ведение бухгалтерского учета позволяет путем организации сплошного, непрерывного и документального учета всех хозяйственных операций собрать, зарегистрировать и обобщить информацию об имуществе, обязательствах организации и их движении в денежном выражении. Согласно ст. 10 Закона о бухгалтерском учете для систематизации и накопления информации, содержащейся в принятых к учету первичных учетных документах, для отражения на счетах бухгалтерского учета и в бухгалтерской отчетности, предназначены регистры бухгалтерского учета. Регистры бухгалтерского учета ведутся в специальных книгах (журналах), на отдельных листах, карточках и т.п.

Структура регистров бухгалтерского учета состоит из трех частей:

- 1) заголовочной, позволяющей идентифицировать форму регистра;

2) содержательной, где систематизируется и накапливается информация из принятых к учету первичных документов;

3) оформляющей, придающей документу юридическую силу.

Приказом Минфина России № 173н утверждены формы регистров бюджетного учета и порядок их ведения для федеральных бюджетных учреждений. Для бюджетных учреждений, финансируемых за счет региональных и местных бюджетов, формы регистров бухгалтерского учета, правила их ведения разрабатываются и утверждаются органом, организующим исполнение соответствующего бюджета (соответствующим финансовым органом). Это позволяет учитывать специфику исполнения соответствующего бюджета бюджетной системы РФ.

Для обеспечения хранения информации в условиях комплексной автоматизации бухгалтерского учета необходимо формировать на бумажных носителях регистры учета с периодичностью, установленной приказом об учетной политике организации, но не реже периодичности представления бухгалтерской отчетности. Для обеспечения хранения информации в условиях комплексной автоматизации бухгалтерского учета рекомендуемая периодичность формирования на бумажных носителях регистров бухгалтерского учета приведена в табл. 2.6.

Таблица 2.6

Периодичность формирования регистров бухгалтерского учета

№ п/п	Код формы	Наименование регистра бухгалтерского учета	Периодичность
1	0504031	Инвентарная карточка учета ОС	Ежегодно
2	0504032	Инвентарная карточка группового учета ОС	
3	0504033	Опись инвентарных карточек по учету основных средств	
4	0504034	Инвентарный список нефинансовых активов	
5	0504035	Оборотная ведомость по нефинансовым активам	
6	0504036	Оборотная ведомость	Ежемесячно
7	0504037	Накопительная ведомость по приходу продуктов питания	
8	0504038	Накопительная ведомость по расходу продуктов питания	
9	0504039	Книга учета животных	Ежегодно

№ п/п	Код формы	Наименование регистра бухгалтерского учета	Периодич- ность
10	0504041	Карточка количественно-суммового учета материальных ценностей	Ежегодно
11	0504042	Книга учета материальных ценностей	По мере осу- ществления факта хозяй- ственной жизни
12	0504043	Карточка учета материальных ценностей	Ежегодно
13	0504044	Книга регистрации боя посуды	По мере осу- ществления факта хозяй- ственной жизни
14	0504045	Книга учета бланков строгой отчетности	
15	0504046	Книга учета выданных раздатчикам денег на выплату заработной платы, денежного довольствия и стипендий	
16	0504047	Реестр депонированных сумм	Ежемесячно
17	0504048	Книга аналитического учета депониро- ванной заработной платы, денежного довольствия и стипендий	
18	0504049	Авансовый отчет	По мере необ- ходимости формирова- ния регистра
19	0504051	Карточка учета средств и расчетов	Ежегодно
20	0504052	Реестр карточек	
21	0504053	Реестр сдачи документов	По мере необ- ходимости формирова- ния регистра
22	0504054	Многографная карточка	Ежегодно
23	0504071	Журнал операций	Ежемесячно
24	0504072	Главная книга	Ежегодно
25	0504082	Инвентаризационная опись остатков на счетах учета денежных средств	При проведе- нии инвента- ризации
26	0504086	Инвентаризационная опись (сличитель- ная ведомость) бланков строгой отчетно- сти и денежных документов	
27	0504087	Инвентаризационная опись (сличитель- ная ведомость) по объектам нефинансо- вых активов	

№ п/п	Код формы	Наименование регистра бухгалтерского учета	Периодич- ность
28	0504088	Инвентаризационная опись наличных денежных средств	
29	0504089	Инвентаризационная опись расчетов с покупателями, поставщиками и про- чими дебиторами и кредиторами	
30	0504091	Инвентаризационная опись расчетов по доходам	
31	0504092	Ведомость расхождений по результатам инвентаризации	

Кроме того, указанные регистры учета формируются на бумажном носителе по требованию проверяющих органов независимо от установленного в учреждении срока.

Порядок формирования Журналов операций и Главной книги.

Данные проверенных и принятых к учету первичных учетных документов систематизируются по датам совершения операций (в хронологическом порядке) и отражаются накопительным способом в следующих регистрах бухгалтерского учета.

Журнал операций по счету «Касса» применяется для учета движения денежных средств в кассе учреждения. Записи в указанном регистре производятся ежедневно на основании отчета кассира.

Журнал операций с безналичными денежными средствами является регистром учета движения средств по лицевому счету бюджетного учреждения.

В *Журнале операций расчетов с подотчетными лицами* учет ведется линейным способом по каждому подотчетному лицу в сумме выданного аванса, произведенного расхода, сданного в кассу остатка неиспользованного аванса. Записи в этом регистре производятся на основании авансовых отчетов.

Журнал операций расчетов с поставщиками и подрядчиками формируется по каждому договору с поставщиками и подрядчиками и предназначен для аналитического учета производимых с ними расчетов в сочетании с синтетическим учетом. Регистр ведется на основании счетов-фактур, товарно-транспортных накладных на получение материальных ценностей, счетов на оплату выполненных работ, оказанных услуг, актов приемки-сдачи выполненных работ и оказанных услуг по каждому поставщику и подрядчику.

Журнал операций расчетов с дебиторами по доходам применяется для учета операций по начислению доходов.

Журнал операций расчетов по оплате труда составляется на основании сводных расчетно-платежных ведомостей с прило-

женными к ним первичными документами (табель учета рабочего времени, приказы руководителя и др.).

Журнал операций по выбытию и перемещению нефинансовых активов используется для списания с учета и внутрихозяйственного перемещения объектов основных средств, нематериальных активов, для учета сумм начисленной за отчетный период амортизации. Бухгалтерские записи в данном регистре составляются на основании соответствующих актов о списании нефинансовых активов и накопленной на дату списания суммы амортизации, отраженной в инвентарных карточках.

В *Журнале по санкционированию* отражаются не только суммы всех заключенных договоров учреждения, размещенных согласно нормам Федерального закона от 05.04.2013 № 44-ФЗ «О контрактной системе закупок товаров, работ, услуг для государственных и муниципальных нужд» (далее — Закон № 44-ФЗ) и заключенных способом публичной закупки, но и данные Плана финансово-хозяйственной деятельности, сметы доходов и расходов от иной приносящей доход деятельности.

В *Журнале по прочим операциям* учитываются финансово-хозяйственные операции, которые не нашли отражения в других журналах.

Все Журналы операций имеют одинаковую форму. Для того чтобы в Главной книге было видно, из какого Журнала операций занесены показатели, каждому из них присваивается порядковый номер, что должно найти отражение в приказе учреждения «Об учетной политике». Журналы операций должны быть подписаны главным бухгалтером учреждения, а также исполнителем, который составил данный Журнал операций, с указанием должности.

Ежемесячно обороты по счетам из Журналов операций записываются в *Главную книгу* в следующей последовательности:

1) все обороты из Журнала операций с безналичными денежными средствами переносятся в Главную книгу;

2) из Журнала операций по счету «Касса» в Главную книгу переносят все обороты. Исключение составляют получение наличных денежных средств с лицевого счета в кассу учреждения и внесение наличных денежных средств из кассы учреждения на лицевой счет;

3) из Журнала операций расчетов с подотчетными лицами в Главную книгу не переносятся обороты по выдаче и возврату подотчетных сумм, отраженные в Журнале операций по счету «Касса»;

4) из Журнала операций расчетов с поставщиками и подрядчиками переносятся те обороты, которые не включают операции по оплате, отраженные в соответствующих Журналах операций;