

ОСОБЕННОСТИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА В БЮДЖЕТНЫХ ОРГАНИЗАЦИЯХ

Гапеева-Сергейчик О.О., старший преподаватель кафедры «Финансы и бухгалтерский учет» ГУВПО «Белорусско-Российского университета»

Аннотация. В данной статье даны определения бюджетной организации, кассовых и фактических расходов бюджетной организации; раскрыты особенности бухгалтерского учета в бюджетных организациях; рассмотрен План счетов бухгалтерского учета бюджетных организаций; определены особенности учета расходов бюджетных организаций.

Ключевые слова: бухгалтерский учет в бюджетной организации, План счетов бухгалтерского учета бюджетных организаций, бухгалтерский учет кассовых и фактических расходов бюджетной организации.

Введение. Информация бухгалтерского учета в бюджетных организациях предназначена прежде всего для принятия решений по размещению бюджетных средств. Такие решения важны и для общества в целом, так как они определяют какие организации получают необходимые средства, а какие – нет.

Однако, и другие извлекают выгоды из бухгалтерской и финансовой информации. Руководство организации и ее работники постоянно нуждаются в подобной информации для управления и контроля над ежедневной деятельностью учреждения. Например, руководителю необходима информация:

- о суммах финансирования, выделенного на предстоящий год для выполнения своих основных функций;
- о наличии денежных средств на банковских счетах по внебюджетным средствам;
- о сумме задолженности перед определенными кредиторами.

Бухгалтерская финансовая информация также используется при осуществлении налоговых платежей. Фактически, подобная информация служит для очень многих целей, поэтому она часто именуется бухгалтерской финансовой информацией общего назначения.

Основная часть. Согласно 2 ст. Бюджетного кодекса Республики Беларусь «Бюджетная организация – организация, созданная (образованная) Президентом Республики Беларусь, государственными органами, в том числе местным исполнительным и распорядительным органом, или иной уполномоченной на то Президентом Республики Беларусь государственной организацией для осуществления управленческих, социально-культурных, научно-технических или иных функций некоммерческого характера, которая финансируется из соответствующего бюджета на основе бюджетной сметы и бухгалтерский учет которой ведется в соответствии с планом счетов бухгалтерского учета, утвержденным в установленном порядке для бюджетных организаций, либо учет активов и обязательств которой ведется в соответствии с законодательством для государственных органов, имеющих воинские формирования, воинские части и организации, а также подчиненных этим органам воинских частей и организаций» [1].

К бюджетным организациям относятся: учреждения образования, здравоохранения, физкультуры, спорта и туризма, социального обеспечения, науки и культуры.

Цель хозяйственной деятельности бюджетных организаций – выполнение социально-культурных мероприятий, предусмотренных государством.

Отличие бюджетных организаций от коммерческих (хозяйственных товариществ и обществ, унитарных предприятий и др.) и других видов некоммерческих организаций (потребительских кооперативов, общественных или религиозных организаций, благотворительных фондов и др.) состоит в следующем:

- бюджетные организации создаются для выполнения некоммерческих функций;
- учредителем бюджетной организации является уполномоченный орган государственной власти;
- ассигнования выделяются из соответствующего бюджета в размере, утвержденном на основании сметы расходов организаций, финансируемых из бюджета, вышестоящим органом;
- бухгалтерский учет осуществляется в соответствии с Планом счетов бухгалтерского учета исполнения смет расходов организаций, финансируемых из бюджета;
- бюджетные организации не имеют уставного капитала, так как все имущество находится в республиканской или коммунальной собственности.

Объектами бухгалтерского учета в бюджетных организациях являются:

- материальные ценности (основные средства, материальные запасы, отдельные предметы в составе оборотных средств; специфические объекты: медикаменты, продукты питания, материалы для научных, учебных и других целей);
- денежные средства на текущих счетах в банке и в кассе;
- расходы по исполнению смет расходов по бюджету и смет доходов и расходов по внебюджетным средствам (кассовые и фактические);

- финансирование из бюджета и другие источники;
- расчеты (расчеты с поставщиками, подотчетными лицами, персоналом по оплате труда и стипендиатами, со студентами за проживание в общежитии, с родителями за содержание детей в детских учреждениях, по финансированию).

Основными задачами бухгалтерского учета в бюджетных организациях являются:

- 1) обеспечение сохранности материальных ценностей и денежных средств, контроль их наличия и состояния;
- 2) контроль исполнения смет расходов по бюджету и смет внебюджетных средств;
- 3) контроль законности, эффективности использования и расходования хозяйственных средств, обеспечение строжайшего режима экономии;
- 4) обеспечение своевременного и правильного ведения расчетов, контроль соблюдения платежной и финансовой дисциплины;
- 5) представление отчетности в вышестоящие органы в полном объеме и в установленные сроки.

Хозяйственная деятельность любой организации или учреждения сопровождается значительным количеством операций, подавляющее большинство которых должны быть отражены в системе бухгалтерского учета.

Средством классификации этой состава и структуры имущества и обязательств в системе бухгалтерского учета является бухгалтерский счет. Счета бухгалтерского учета – это способ группировки, текущего учета, контроля и отражения в денежной оценке движения имущества, его источников и хозяйственных операций.

Систематизированным перечнем синтетических счетов (субсчетов) бухгалтерского учета, пронумерованных в определенном порядке, по определенному признаку и предназначенных для текущего учета операций, является план счетов бухгалтерского учета. Бюджетные организации (кроме органов государственного казначейства, финансовых органов) ведут бухгалтерский учет в соответствии с Планом счетов бухгалтерского учета бюджетных организаций, утвержденного постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 22.04.2010 № 50 [2].

План счетов представляет собой систематизированный перечень счетов бухгалтерского учета [3].

План счетов позволяет применить во всех бюджетных организациях единообразные методы учета, правильно отражать в учете экономическое содержание финансово-хозяйственных операций, предусмотреть такую группировку счетов, которая дает возможность контролировать деятельность организаций.

По структуре план счетов бюджетных организаций предусматривает:

- полные наименования синтетических счетов и их номера – двузначные от 01 до 41;
- наименования субсчетов и их номера.

В основу группировки счетов положено экономическое содержание учитываемых на них хозяйственных средств и особенности хозяйственных процессов. В соответствии с этим в Плане счетов выделяются 12 разделов:

1. Основные средства.
2. Материальные запасы.
3. Отдельные предметы в составе оборотных средств.
4. Затраты на производство.
5. Денежные средства.
6. Внутриведомственные расчеты по финансированию.
7. Расчеты.
8. Расходы.
9. Финансирование и займы.
10. Фонды и средства целевого назначения.
11. Реализация.
12. Доходы и финансовые результаты.

В каждом разделе приводится перечень синтетических счетов, объединенных определенной группой хозяйственных средств. Синтетическим счетам присвоены цифровые двухзначные коды, построенные порядковым способом. Всего в План счетов включено 27 счетов. При этом некоторые коды не используются и являются резервными. Для повышения аналитических возможностей учетной информации синтетические счета подразделяются на субсчета. Код субсчета трехзначный.

Каждому субсчету (второго порядка) присвоен трехзначный номер. Код субсчета состоит из кода счета первого порядка и порядкового номера (начиная с нуля) в пределах одного синтетического счета. Например, счет 01 «Основные средства» имеет 9 субсчетов второго порядка: Здания – субсчет 010, Сооружения - субсчет 011, Передаточные устройства - субсчет 012. Всего в Плане счетов 111 субсчетов.

В плане счетов не предусмотрено деление счетов на активные и пассивные. Однако, такая

группировка необходима:

- активные счета (01, 03-13, 20, 21);
- пассивные счета (002, 23 – 27);
- активно-пассивные счета (15 – 19, 28, 41).

Так счет 14 «Внутриведомственные расчеты по финансированию» может быть активным, пассивным или активно-пассивным в зависимости от того, в какой организации он применяется.

Счет 28 «Реализация» предназначен для определения финансового результата от реализации продукции (работ, услуг), прочих материальных ценностей при осуществлении предпринимательской деятельности. В течение года остатки по дебету показывают сумму убытка, по кредиту – сумму прибыли. По окончании года счет закрывается: сумма убытка или прибыли списывается в дебет или кредит счета 410 «Прибыли и убытки». Таким образом, счет 28 является активно-пассивным.

В План счетов включен раздел забалансовых счетов.

На забалансовых счетах учет ведется по простой системе, односторонней записью. Все забалансовые счета имеют только дебетовое сальдо. Данные по забалансовым счетам отражаются в бухгалтерском балансе. В виде справочной информации. Если в отчетность сведения по забалансовым счетам не включены в баланс, то он будет считаться недостоверным.

В самостоятельный раздел бухгалтерского баланса выделены забалансовые счета. Они предназначены для учета хозяйственных средств и расчетов и требуют специального контроля.

На забалансовых счетах хозяйственные операции отражаются без применения двойной записи.

Все забалансовые счета активные. Дебетовый остаток по ним в балансе показывает наличие на определенную дату материальных ценностей или дебиторской задолженности.

Бухгалтерский учет в бюджетных организациях ведется на основе и в соответствии со сметой расходов по бюджету – основной плановый документ, отражающий объем, целевое направление и поквартальное распределение ассигнований, выделяемых из бюджета соответствующего уровня на содержание организации и осуществление централизованных мероприятий на предстоящий год.

Порядок организации бухгалтерского учета, предусматривает:

- мемориально-ордерную форму ведения бухгалтерского учета;
- формы регистров бухгалтерского учета (книги, карточки, ведомости, описи);
- формы мемориальных ордеров – накопительных ведомостей;
- порядок оформления регистров бухгалтерского учета, порядок внесения исправлений и хранения регистров учета и документов, основные требования по порядку проведения инвентаризации имущества, обязательств и составлению отчетности [4].

Руководители организаций несут ответственность за организацию бухгалтерского учета, соблюдение действующего законодательства при выполнении финансово-хозяйственных операций и хранение бухгалтерской документации в организациях.

В бюджетных организациях может применяться централизованная и децентрализованная формы бухгалтерского учета [5].

При централизации бухгалтерского учета учет осуществляют централизованные бухгалтерии – самостоятельные структурные подразделения, созданные при государственных органах, бюджетных организациях.

При децентрализации учета организационной формой в бюджетных организациях является самостоятельная бухгалтерия, возглавляемая главным бухгалтером.

Расходы бюджетных учреждений являются одним из основных объектов бухгалтерского учета. Учет исполнения республиканского бюджета и местных бюджетов ведется по кассовым и фактическим расходам [6].

Кассовые расходы бюджета – это суммы, выданные с банковских счетов, как путем безналичных расчетов, так и наличными деньгами для оплаты обязательств бюджетных организаций, а также суммы по произведенным в соответствии с законодательством зачетам (взаимозачетам) без перевода денежных средств через счета в банке.

К кассовым расходам относятся: перечисление денежных средств с текущего счета по бюджету за продукты питания и материалы; за работы по капитальному ремонту помещений; перечисление в бюджет подоходного налога, удержанного из заработной платы, отчислений в пенсионный фонд и др.

Кассовыми расходами не являются возврат бюджетного финансирования в соответствующий бюджет, перечисление сумм подведомственным бюджетным организациям в порядке финансирования, перечисление денежных средств со счета территориального органа казначейства на текущий (бюджетный) счет.

Возврат денежных средств на счета в банке приводит к восстановлению кассовых расходов. К таким операциям относятся: проценты, начисленные банками за пользование денежными средствами; иные денежные средства, зачисленные на счет получателя бюджетных

средств в соответствии с законодательством; ошибочно либо излишне поступившие денежные средства.

Синтетический учет кассовых расходов ведется на активном счете 10 «Текущие счета по бюджету». На суммы произведенных кассовых расходов кредитуются субсчета счета 10 «Текущие расходы по бюджету», а дебетуются различные субсчета в зависимости от направления расходов.

Аналитический учет кассовых расходов ведется по каждому счету, открытому учреждению в банке, по каждому параграфу соответствующего раздела, подраздела в разрезе статей, подстатей и элементов, предусмотренных сметой расходов. Регистрами аналитического учета являются книга учета ассигнований, кассовых и фактических расходов, карточка аналитического учета кассовых расходов. Записи в регистры аналитического учета производятся на основании первичных документов, приложенных к выпискам банка с текущих счетов и к выпискам из лицевых счетов распорядителей средств в территориальном органе казначейства. Итоги в регистрах аналитического учета кассовых расходов подсчитываются ежемесячно и с начала года.

Таблица 1 – Синтетический учет кассовых расходов

Д-т	К-т	Содержание операции
120	100	Получены наличные денежные средства в кассу по чеку с текущего (бюджетного) счета
150	100	Перечислены денежные средства с текущего (бюджетного) счета поставщикам за строительные материалы для нового строительства
178	100	Перечислены денежные средства кредиторам
179	100	Перечислены средства с текущего (бюджетного) счета организации поставщику за продукты питания
173	100	Перечислен в бюджет с текущего (бюджетного) счета подоходный налог, удержанный из заработной платы

Фактические расходы – это затраты, производимые бюджетными организациями на основе бюджетной сметы, сметы доходов и расходов внебюджетных средств, подтвержденные первичными учетными документами.

К фактическим расходам относятся:

- начисленная заработная плата, стипендии, взносы на государственное социальное страхование;
- произведенные расходы на командировки и социальные нужды;
- расходы за потребленные коммунальные услуги, услуги связи;
- произведенный ремонт;
- выданные в пользование материальные ценности на нужды организации;
- и другие.

Учет фактических расходов, осуществляемых за счет бюджетных средств, ведется на активном счете 20 «Расходы по бюджету», который подразделяется на субсчета:

- 200 «Расходы по бюджету» – учитываются фактически произведенные расходы на содержание организаций и другие мероприятия, предусмотренные бюджетной сметой;
- 202 «Расходы за счет других бюджетов» – учитываются расходы, произведенные бюджетными организациями, при наличии финансирования, полученного из бюджетов других уровней;
- 203 «Расходы по бюджету на капитальные вложения» – учитываются расходы на новое строительство, реконструкцию и достройку зданий и сооружений за счет средств бюджета независимо от способа ведения строительных и монтажных работ;
- 206 «Расходы на выплату пенсий и пособий» – учитываются расходы на выплаты пенсий и пособий в органах по труду, занятости и социальной защите.

Таблица 2 – Корреспонденция счетов по учету фактических расходов

Д-т	К-т	Содержание операции
200	061	Стоимость продуктов питания, израсходованных на питание больных в больницах, детей в школах и детских садах
200	160	Списаны командировочные расходы по командировке

200	180	Начислена заработная плата, отпускные работникам организации
200	171	Начислены взносы на государственное социальное страхование
200	178	Выставлен счет за оказанные коммунальные услуги
Д-т	К-т	Содержание операции
203	040	Выданы на строительство объекта строительные материалы и конструкции
203	150	Выполнены работы по строительству объекта

В течение года по дебету субсчетов счета 20 учитываются произведенные расходы нарастающим итогом с начала года. В конце года сумма произведенных за год расходов списывается по кредиту этих субсчетов в корреспонденции со счетами для учета финансирования, т.е. в дебет счета 23 «Финансирование и займы» – у главного распорядителя средств бюджета; в дебет счета 14 «Внутриведомственные расчеты по финансированию» - у нижестоящих распорядителей средств бюджета. Аналитический учет фактических расходов ведется в книге учета ассигнований, кассовых и фактических расходов, в книге учета ассигнований и фактических расходов.

Заключение. В бюджетных организациях ведение бухгалтерского учета исполнения смет расходов по бюджетным средствам, смет доходов и расходов по внебюджетным средствам, целевым поступлениям и иным источникам осуществляется в соответствии с Законом Республики «О бухгалтерском учете и отчетности» и Планом счетов бухгалтерского учета бюджетных организаций, с составлением единого бухгалтерского баланса по всем источникам получения средств.

Бухгалтерский учет исполнения бюджетных смет, смет доходов и расходов внебюджетных средств осуществляется бюджетными организациями в соответствии с Планом счетов бухгалтерского учета бюджетных организаций, утвержденным постановлением Министерства финансов Республики Беларусь 22.04.2010 № 50.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. Бюджетный кодекс Республики Беларусь: Закон Респ. Беларусь, 30 декабря 2015 г., № 342-З // Национальный правовой интернет-портал Республики Беларусь [Электронный ресурс] / Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2017. – Режим доступа: <http://www.pravo.by>. – Дата доступа: 20.08.2017.
2. План счетов бухгалтерского учета бюджетных организаций: постановление Министерства финансов Республики Беларусь, 22 апреля 2010 г., № 50. // Национальный правовой интернет-портал Республики Беларусь [Электронный ресурс] / Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2017. – Режим доступа: <http://www.pravo.by>. – Дата доступа: 20.08.2017.
3. О бухгалтерском учете и отчетности: Закон Респ. Беларусь, 12 июля 2013 г., № 57-З // Консультант Плюс: Беларусь [Электронный ресурс] / ЮрСпектр, Нац. Центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2017.
4. О внесении изменений и дополнений в Инструкцию о порядке составления и представления бухгалтерской отчетности по средствам бюджетов и средствам от приносящей доходы деятельности бюджетных организаций: постановление Министерства финансов Респ. Беларусь, 26 декабря 2016 г., № 112 [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.minfin.gov.by>. – Дата доступа: 21.08.2017 г.
5. Об утверждении Инструкции о порядке организации бухгалтерского учета бюджетными организациями и централизованными бухгалтериями, обслуживающими бюджетные организации: постановление Министерства финансов Респ. Беларусь, 08 февраля 2005 г., № 15 // Национальный правовой интернет-портал Республики Беларусь [Электронный ресурс] / Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2017. – Режим доступа: <http://www.pravo.by>. – Дата доступа: 20.08.2017.
6. О порядке составления, рассмотрения и утверждения бюджетных смет, смет доходов и расходов внебюджетных средств бюджетных организаций: постановление Министерства финансов Респ. Беларусь, 30 января 2009 г., № 8 [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.minfin.gov.by>. – Дата доступа: 21.08.2017 г.

PECULIARITIES OF ACCOUNTING IN BUDGETARY ORGANIZATIONS

Gapeeva-Sergeichik O.O., senior lecturer of Department «Finance and accounting», GUVPO «Belarusian-Russian University»

Abstract. In this article the oprdeleniye of budgetary organization, cash and actual expenses of budgetary organization are given; features of accounting in budgetary organizations are revealed; Book of accounts of accounting of budgetary organizations is considered; features of accounting of expenses of budgetary organizations are defined.

Keywords: accounting in budgetary organization, Book of accounts of accounting of budgetary organizations, accounting of cash and actual expenses of budgetary organization.