

УДК. 336.61

И. П. Воробьева

ГОСУДАРСТВЕННЫЕ (МУНИЦИПАЛЬНЫЕ) УЧРЕЖДЕНИЯ, ОСОБЕННОСТИ УЧЕТА БЮДЖЕТНОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

Рассматривается финансовое обеспечение бюджетных, казенных и автономных учреждений за счет средств бюджета. Показаны особенности учета бюджетной субсидии на выполнение государственного (муниципального) задания для бюджетных и автономных учреждений. На примере баланса получателя бюджетных средств выявлены возможности экономического анализа финансового обеспечения казенного учреждения. Дана характеристика заключения счетов доходов и расходов, выявления финансового результата прошлого отчетного периода.

Ключевые слова: *кассовое исполнение бюджета, финансовый результат, смета расходов, бюджетная субсидия.*

Деятельность учреждений, имеющих статус получателя бюджетных средств, их учетная политика в настоящее время существенно изменились в связи с реформированием бюджетной сферы. Федеральный закон 83–ФЗ от 8 мая 2010 года предусматривает изменение статуса существующих ранее бюджетных учреждений, разделение их на три категории: казенные, бюджетные, автономные. Казенные учреждения, как и прежде, финансируются распорядителями бюджетных средств по смете расходов. Автономные и бюджетные учреждения имеют возможность финансирования по бюджетной субсидии на выполнение государственного (муниципального) задания. Все указанные государственные (муниципальные) учреждения имеют возможность и право заниматься и приносящей доход деятельностью. В соответствии с этим были внесены изменения в законодательные акты Российской Федерации: Гражданский кодекс, Бюджетный кодекс, Закон о

некоммерческих организациях и пр. Приказ Министерства финансов РФ от 01.12.2010 г. № 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» определил общие принципы учета, структуру плана счетов для этих учреждений. На основе этого документа были разработаны инструкции 162н, 174н, 183н.

В приказе Минфина РФ от 06.12.2010 г. № 162н «Об утверждении Плана счетов бюджетного учета и Инструкции по его применению» подробно рассмотрены особенности учета на счетах бюджетного учета, приведены примеры корреспонденции счетов по хозяйственным операциям. Инструкция применяется казенными учреждениями, органами государственной власти, финансовыми органами. Эта инструкция является наиболее общей. Ведение бухгалтерского учета по данной инструкции временно осуществляют те учреждения, для которых планируется изменение статуса, переход в бюджетные либо в автономные.

Приказ Минфина РФ от 16.12.2010 г. № 174н «Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета бюджетных учреждений и Инструкции по его применению» применяется бюджетными учреждениями, получившими субсидию на выполнение государственного заказа, осуществляющими предпринимательскую деятельность. Инструкция № 183н (приказ Минфина РФ от 23.12.2010 г.) применяется автономными учреждениями для бухгалтерского учета всех видов деятельности.

Итак, бухгалтерский учет учреждений, созданных органами государственной власти, усложнился, стал более разнообразным. Это связано с новым статусом этих учреждений, который необходимо учитывать при формировании учетной политики. В плане счетов этих учреждений учитывается особенность их деятельности. Как известно, счета в государственных (муниципальных) учреждениях имеют 26 разрядов. Поскольку 18-й разряд указывает код вида деятельности, у казенных учреждений, финансируемых из бюджета по смете, по 18-му разряду берется цифра 1. Для бюджетного и автономного учреждений, получающих субсидию на выполнение государственного заказа, по 18-му разряду используется цифра 4, либо 5, либо 6. Медицинские учреждения, финансируемые за счет средств обязательного медицинского страхования, по 18-му разряду имеют цифру 7. Все учреждения, занимающиеся предпринимательской деятельностью, используют по 18 разряду цифру 2.

Таблица 1. Баланс получателя бюджетных средств (пример казенного учреждения X)

Актив	Счет	Сумма	Пассив	Счет	Сумма
<i>I. Нефинансовые активы</i>			<i>III. Обязательства</i>		
Основные средства	110124000	960	Расчеты по платежам из бюджета с финансовым органом	130405000	3000
Амортизация	110424000	190	В том числе:	130405211	1000
Остаточная стоимость основных средств		770		130405212	8
				130405213	342
Материальные запасы	110536000	15		130405222	30
				130405223	300
				130405225	250
				130405226	20
				130405310	1010
			130405340	40	
Итого по разделу I		785	Итого по разделу III		3000
<i>II. Финансовые активы</i>			<i>IV. Финансовый результат</i>		
			Расходы текущего финансового года	140120200	2215
			В том числе:	140120211	1000
				140120212	8
				140120213	342
				140120222	30
				140120223	300
				140120225	250
				140120226	20
				140120271	240
				140120272	25
Итого по разделу II		0	Итого по разделу IV		2215
Баланс		785	Баланс		785

Казенные учреждения, как и прежде, финансируются по смете, предусматривающей целевое использование средств, согласно КОСГУ (коды операций сектора государственного управления). Кассовое исполнение бюджета (то есть расходование денежных средств согласно смете) учитывается по кредиту счета 30405000 («расчеты по платежам из бюджета с финансовыми органами»). По разрядам 24–26 этого счета показываются целевые статьи расходов. К концу календарного года счет 30405000 в разрезе счетов аналитического учета должен соответствовать целевым статьям сметы. Реально осуществленные расходы ресурсов учреждения будут отражены по дебету счета 40120200 («расходы хозяйствующего субъекта») в разрезе счетов аналитического учета, соответствующих КОСГУ. К концу года не должно оставаться невыполненных денежных обязательств, предусмотренных по смете. В свою очередь, поставщики должны выполнить свои обязательства, предусмотренные договорами. Именно этим требованиям должен отвечать баланс казенного учреждения к

концу года. Баланс казенного учреждения как получателя бюджетных средств по смете расходов к концу календарного года примет следующий вид (табл. 1).

На конец года счет 30405000 по сумме должен соответствовать смете, а субсчета должны соответствовать направлениям использования (КОСГУ).

С начала следующего календарного года казенное учреждение будет финансироваться по новой смете. Раз предполагается исполнение новой сметы, счет 30405000 необходимо закрыть, освободить его для новых операций. Иначе невозможно проконтролировать степень исполнения новой сметы. Точно так же необходимо закрыть счет 40120200. С нового календарного года по нему необходимо отражать расходы по новой смете. Для этого используются следующие бухгалтерские записи. Для закрытия этих счетов используется счет 40130000 («финансовый результат прошлого отчетного периода»). Ведь для нового календарного периода предыдущий год становится «прошлым».

Таблица 2. Заключительный баланс казенного учреждения Х (первый год)

Актив	Счет	Сумма	Пассив	Счет	Сумма
<i>I. Нефинансовые активы</i>			<i>III. Обязательства</i>		
1. Основные средства	110124000	960			
Амортизация	110424000	190			
Остаточная стоимость основных средств		770			
2. Материальные запасы	110536000	15			
Итого по разделу I		785	Итого по разделу III		0
<i>II. Финансовые активы</i>			<i>IV. Финансовый результат</i>		
			Финансовый результат прошлого отчетного периода	140130000	785
Итого по разделу II		0	Итого по разделу IV		785
Баланс		785	Баланс		785

Заккрытие счетов 30405000 и 40120200 осуществляется следующим образом:

1. Дебет 130405000 – кредит 140120200 (на сумму произведенных фактических расходов).

2. Дебет 130405000 – кредит 140130000 (на сумму остатков кассового исполнения бюджета).

Счет 40130000 покажет, что осталось у казенного учреждения после исполнения сметы (остатки материальных запасов, основных средств, иных нефинансовых активов).

Смысл баланса казенного учреждения к концу года состоит в том, что в активе баланса будут отражены активы учреждения, а в пассиве – только финансовый результат. Данный финансовый результат показывает, что остается у учреждения после исполнения сметы. Остатки нефинансовых

активов нужны для продолжения деятельности. Например, на 1 января в медицинском учреждении необходим запас лекарств, мягкого инвентаря, продуктов питания, оборудования и пр. Баланс казенного учреждения Х принимает следующий вид (табл. 2).

Счет 40130000 имеет в балансе кредитовое сальдо, то есть показывает доходы (приобретения) казенного учреждения к концу года в результате исполнения сметы.

Заключительный баланс казенного учреждения, финансируемого по смете, имеет важное значение для анализа. Он показывает, насколько учреждение обеспечено на начало года нефинансовыми активами для дальнейшей деятельности, что происходит в последующем.

Таблица 3. Заключительный баланс казенного учреждения Х (второй год, вариант А)

Актив	Счет	Сумма	Пассив	Счет	Сумма
<i>I. Нефинансовые активы</i>			<i>III. Обязательства</i>		
1. Основные средства	110124000	1350			
Амортизация	110424000	250			
Остаточная стоимость основных средств		1100			
2. Материальные запасы	110536000	100			
Итого по разделу I		1200	Итого по разделу III		0
<i>II. Финансовые активы</i>			<i>IV. Финансовый результат</i>		
			Финансовый результат прошлого отчетного периода	140130000	1200
Итого по разделу II		0	Итого по разделу IV		1200
Баланс		1200	Баланс		1200

Таблица 4. Заключительный баланс казенного учреждения Х (второй год, вариант Б)

Актив	Счет	Сумма	Пассив	Счет	Сумма
<i>I. Нефинансовые активы</i>			<i>III. Обязательства</i>		
1. Основные средства	110124000	1020			
Амортизация	110424000	250			
Остаточная стоимость основных средств		770			
2. Материальные запасы	110536000	15			
Итого по разделу I		785	Итого по разделу III		0
<i>II. Финансовые активы</i>			<i>IV. Финансовый результат</i>		
			Финансовый результат прошлого отчетного периода	140130000	785
Итого по разделу II		0	Итого по разделу IV		785
Баланс		785	Баланс		785

В последующие годы заключение текущих счетов 30405000 и 40120200 на счет 40130000 должно приводить, казалось бы, к тому, что конечное сальдо счета 40130000 по кредиту должно увеличиваться. Ведь, казалось бы, каждый год будут оставаться приобретенные нефинансовые активы для дальнейшей деятельности. В действительности так происходит не всегда. Ведь оставшиеся на начало года нефинансовые активы будут использоваться, увеличивая тем самым дебет счета 40120200. Кроме того, объемы финансирования могут меняться по годам. Рассмотрим 3 возможных варианта заключительных балансов исполнения сметы второго года (табл. 3, 4, 5) и сравним их с исходным балансом (табл. 2).

Как и ожидалось, в варианте А (табл. 3) прои-

зошло увеличение нефинансовых активов. Казенное учреждение успешно развивается, основные средства и материальные запасы увеличены. За счет пополнения основных средств увеличились амортизационные отчисления (со 190 до 250), что в целом не ухудшило ситуацию.

По варианту Б (табл. 4) изменений в итогах баланса не произошло. Несмотря на то, что произошло увеличение основных средств по балансовой стоимости, остаточная стоимость не приросла за счет выросшей амортизации. Казенное учреждение сохранило свои позиции.

Вариант В (табл. 5) является самым неблагоприятным. Итог второго года показывает, что, скорее всего, учреждению уменьшили объемы финансирования. Прироста основных средств не

Таблица 5. Заключительный баланс казенного учреждения Х (второй год, вариант В)

Актив	Счет	Сумма	Пассив	Счет	Сумма
<i>I. Нефинансовые активы</i>			<i>III. Обязательства</i>		
1. Основные средства	110124000	960			
Амортизация	110424000	215			
Остаточная стоимость основных средств		745			
2. Материальные запасы	110536000	5			
Итого по разделу I		750	Итого по разделу III		0
<i>II. Финансовые активы</i>			<i>IV. Финансовый результат</i>		
			Финансовый результат прошлого отчетного периода	140130000	750
Итого по разделу II		0	Итого по разделу IV		750
Баланс		750	Баланс		750

произошло, материальные запасы на конец года уменьшились. Общий итоговый финансовый результат по кредиту счета 40130000 сократился.

Итак, анализ баланса получателя бюджетных средств необходим, прежде всего, распорядителю бюджетных средств для принятия решения о размерах финансирования.

С января 2011 года начался процесс перехода бывших бюджетных учреждений в новый статус. Бюджетное и казенное учреждение нового типа существенно отличается по статусу от прежнего бюджетного. Это касается, прежде всего, финансирования. Финансирование по смете сохранилось только для казенных учреждений. Бюджетные и автономные учреждения нового статуса финансируются по бюджетной субсидии. Субсидии бюджетным и автономным учреждениям, согласно статье 69.1 Бюджетного кодекса РФ относятся к бюджетным ассигнованиям на оказание государственных (муниципальных) услуг (выполнение работ), т.е. являются формой финансового обеспечения задания.

Существенное отличие бюджетной субсидии – она предоставляется под предполагаемые объемы выполненных работ, услуг. Это может быть количество учеников в школе, количество выпущенных студентов, количество посещений в поликлиниках и детских садах и пр. Органы власти решают при этом следующие задачи. Во-первых, учреждение нацеливают на результаты деятельности. Во-вторых, учреждение будет заинтересовано в наращивании объемов работы. В-третьих, органы власти оптимизируют свои затраты на основе реальной потребности в услугах и работах бюджетной сферы. Например, государственный заказ на выпуск студентов будет определяться за счет обоснованных показателей потребности страны в специалистах.

В новых условиях бюджетное или автономное учреждение как получатель бюджетной субсидии, не имеет статуса получателя бюджетных средств, как это было ранее. Получателем бюджетных средств будет являться его учредитель (вышестоящая организация). Именно учредитель будет осуществлять бухгалтерский учет финансирования и санкционирования расходов бюджетных средств (бухгалтерские записи по счетам раздела 5).

Направление расходов, осуществляемых учреждением за счет субсидий, предоставленных из бюджета, определяется в плане финансово-хозяйственной деятельности, который формируется и утверждается учредителем, на основании предложений бюджетного, автономного учреждения. План финансово-хозяйственной деятельности аналогичен смете, каждая статья расходов имеет код. При предоставлении целевой субсидии уч-

реждение предоставляет учредителю документ: Сведения об операциях с целевыми субсидиями, предоставленными государственному (муниципальному) учреждению.

Получение и исполнение денежных обязательств по бюджетной субсидии будет осуществляться через Казначейство. Иных вариантов использования денежных средств бюджетной субсидии не предусмотрено. Бюджетная субсидия поступит на лицевой счет бюджетного учреждения с лицевого счета учредителя.

Обслуживание в Казначействе (федеральном, субъекта Федерации) клиентов, исполняющих государственный заказ, осуществляется практически так же, как и при исполнении сметы. В Казначействе открывается лицевой счет, по которому фиксируются сумма поступившей субсидии и расходы. Казначейство, как и ранее, обязано проверять обоснованность и целевой характер расходов, соответствие расходов заявленным КОСГУ.

Особенности учета субсидии следующие.

1. Бюджетная субсидия по 18-му разряду счета отражается цифрой 4, 5, 6 (варианты госзаказа).

2. Реально денежные средства находятся в территориальном управлении ЦБ РФ. Для учета кассовых поступлений и расходов денежных средств по бюджетной субсидии в бухгалтерском учете предусмотрен счет 20111 («денежные средства учреждения на лицевых счетах в органе казначейства»).

3. Платежные документы поступают в ЦБ РФ через Казначейство. Платежными документами по-прежнему являются заявки на кассовый расход (ф. 531801). Заявка на получение наличных денег (ф. 531802) так же проходит через Казначейство, прежде чем учреждение получит наличность в РКЦ.

4. Бюджетная субсидия является для бюджетного, автономного учреждения доходом, поэтому указанные выше счета могут использоваться для учета финансирования по субсидии. Субсидия учитывается как «прочие доходы» (счет поступления 40110180).

Для выполнения государственного (муниципального) задания необходимы нефинансовые активы, услуги и работы от поставщиков, выполнение должностных обязанностей работниками учреждения и пр. Все это должно быть оплачено за счет бюджетной субсидии. Приобретенные нефинансовые активы и услуги должны быть использованы с целью выполнения государственного задания. Это задание на выполнение образовательных, медицинских, спортивно-оздоровительных, культурно-просветительных и прочих услуг и работ. Сумма бюджетной субсидии обоснованно расписывается по статьям расходов. Коренным образом

Таблица 6. Бухгалтерские записи по поступлению бюджетной субсидии

№	Операция	По дебету счета	По кредиту счета
1	2	3	4
1	Начислен доход по субсидии на выполнение государственного задания	420581560	440110180
2	Поступила субсидия на выполнение государственного задания на лицевой счет учреждения	420111510	420581660
1а	Начислен доход по иные цели	520581560	540110180
2а	Поступила субсидия на иные цели на лицевой счет учреждения	520111510	520581660
1б	Начислен доход по бюджетной инвестиции	620581560	640110180
2б	Поступила бюджетная инвестиция на лицевой счет учреждения	620111510	620581660

меняется суть финансирования – его целью становится не обеспечение учреждения, а конечный результат от его деятельности.

Кассовое исполнение бюджетной субсидии будет учтено по кредиту счета 20111000, а реально осуществленные расходы – по дебету счета 40120200.

После исполнения субсидии на выполнение государственного заказа необходимо отразить результаты в балансе. Особенность финансирования по бюджетной субсидии заключается в том, что при ее исполнении не может быть финансового результата в виде прибыли. Бюджетная субсидия компенсирует расходы, но, в отличие от предпринимательской деятельности, не является прибыльной. Кассовое исполнение субсидии будет означать, что денежные средства будут израсходованы, т. е. по дебету и кредиту счета 20111 обороты совпадут.

В годовом балансе по пассиву в 4-м разделе отражены доходы по полученным субсидиям и расходы по выполнению государственного задания. Для заключения счетов будут сделаны проводки:

1. Дебет 440110180 – кредит 440130000 (на сумму полученной субсидии).

2. Дебет 440130000 – кредит 440120200 (на сумму расходов).

Таким образом, в годовом балансе счета текущих доходов и расходов закрываются. Если субсидия текущего года использована, государственное задание выполнено. Следовательно, после заключения счетов баланс будет нулевым, все счета закроются.

Если бюджетная субсидия имеет сроки завершения в будущем календарном году, то баланс по исполнению субсидии может выглядеть так. В активе баланса имеются в наличии неиспользованные материальные запасы и основные средства. На счетах учреждения и в кассе имеются неиспользованные остатки денежных средств. Указанные денежные средства будут израсходованы на погашение денежных обязательств учреждения и последующее кассовое исполнение субсидии. В разделе 4 доходы по текущей деятельности (бюджетная субсидия) превышают расходы.

В отчетности по результатам года будет представлен баланс учреждения. Он может принять следующий вид (табл. 7).

Таблица 7. Баланс государственного учреждения до заключения счетов

Актив	Сумма	Пассив	Сумма
<i>1. Нефинансовые активы</i>		<i>3. Обязательства</i>	
Материальные запасы	30	Расчеты по ремонту помещений	80
Итого нефинансовые активы	30	Итого по обязательствам	80
<i>2. Финансовые активы</i>		<i>4. Финансовый результат</i>	
Денежные средства на лицевом счете в казначействе	240	Финансовый результат текущей деятельности (доходы)	500
		2. Финансовый результат текущей деятельности (расходы)	310
Итого финансовые активы	240	Итого финансовый результат	190
Баланс	270	Баланс	270

Таблица 8. Заключение счетов по исполнению субсидии на 1 января

№	Операция	По дебету счета	По кредиту счета	Сумма (ден. ед.)
1	Закрытие счета текущих доходов по бюджетной субсидии на финансовый результат	440110180	440130000	500
2	Списание текущих расходов на финансовый результат	440130000	440120200	310

Баланс по бюджетной субсидии, не исполненной к концу года (табл. 7), также предусматривает заключение счетов: 40110180 и 40120200. Покажем эти операции на примере баланса в табл. 8.

Таким образом, если исполнение субсидии не завершено, счет 440130000 переходит в следующий календарный год с кредитовым сальдо. В новом календарном году ведется учет расходов по счету 40120200, расходы по которому при исполнении субсидии, списываются на счет 40130000.

Итак, подведем итоги.

1. Финансирование из бюджета государственных (муниципальных) учреждений осуществляется теперь по-новому. Схема финансирования казенных учреждений в основном не претерпела особых изменений, но с 1 января 2011 года изменился план счетов (Инструкция 157н). Несмотря на сохранившийся порядок финансирования, казенные учреждения и распорядители бюджетных средств должны анализировать результаты финансирования. Это позволит им более рационально использовать бюджетные средства, обоснованно требовать увеличения сметных расходов в случае необходимости. Один из способов такого обоснования – анализ динамики баланса получателя бюджетных средств по годам.

2. Бюджетные учреждения с новым статусом и автономные учреждения перешли на принципиально новую схему финансирования из бюджета. Их задача – выполнить государственный заказ, используя денежные средства по бюджетной субсидии. Кассовое исполнение субсидии и реальные расходы должны совпадать. Баланс получателя субсидии на 1 января покажет в таком случае степень ее выполнения.

Литература

1. *О внесении изменений в отдельные законодательные акты в связи с совершенствованием правового положения государственных (муниципальных) учреждений.* Федеральный закон ФЗ–83 от 23 апреля 2010 года. [Электронный ресурс] / справочно-правовая система ГАРАНТ. – Режим доступа: <http://www.garant.ru>, свободный.

2. *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. Приказ Министерства финансов РФ от 01.12.2010 г. № 157н. [Электронный ресурс] / справочно-правовая система ГАРАНТ. – Режим доступа: <http://www.garant.ru>, свободный.

3. *Об утверждении* Плана счетов бюджетного учета и Инструкции по его применению. Приказ Минфина РФ от 06.12.2010 г. № 162н. [Электронный ресурс] / справочно-правовая система ГАРАНТ. – Режим доступа: <http://www.garant.ru>, свободный.

4. *Об утверждении* Плана счетов бухгалтерского учета бюджетных учреждений и Инструкции по его применению. Приказ Минфина РФ от 16.12.2010 г. № 174н. [Электронный ресурс] / справочно-правовая система ГАРАНТ. – Режим доступа: <http://www.garant.ru>, свободный.

5. *Об утверждении* Плана счетов бухгалтерского учета автономных учреждений и Инструкции по его применению. Приказ Минфина РФ от 23 декабря 2010 г. № 183н. [Электронный ресурс] / справочно-правовая система ГАРАНТ. – Режим доступа: <http://www.garant.ru>, свободный.

6. *Об утверждении* Инструкции о порядке составления и представления годовой, квартальной и месячной отчетности об исполнении бюджетов бюджетной системы Российской Федерации. Приказ Минфина РФ от 28.12.2010 г. № 191н. [Электронный ресурс] / справочно-правовая система ГАРАНТ. – Режим доступа: <http://www.garant.ru>, свободный.

7. *О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с совершенствованием правового положения автономных учреждений.* Закон РФ ФЗ № 239 от 18.07.2011. [Электронный ресурс] / справочно-правовая система ГАРАНТ. – Режим доступа: <http://www.garant.ru>, свободный.