

УДК 657

Т.Н. ПОТАПОВА,
старший преподаватель

Институт экономики, управления и права (г. Казань)

РАЗВИТИЕ МЕТОДИКИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА БЮДЖЕТНОГО ФИНАНСИРОВАНИЯ И РАСХОДОВ В АВТОНОМНЫХ УЧРЕЖДЕНИЯХ

Ведение бухгалтерского учета в автономных учреждениях характеризуется рядом особенностей. Одной из главных методологических проблем в области учета автономных учреждений является бухгалтерский учет различных поступлений. В настоящее время в российских стандартах бухгалтерского учета отсутствуют нормативные документы, разъясняющие порядок организации бухгалтерского учета в автономных учреждениях. В статье предложена методика учета поступлений из бюджета, а также расходов автономных учреждений.

С 2007 г. изменилось законодательство в отношении учреждений. Но, несмотря на сохранение прежней организационно-правовой формы – учреждения, в российский деловой оборот вошли совершенно новые образования, объединяющие в себе признаки как бюджетной организации, так и коммерческого предприятия – автономные учреждения.

В соответствии с Федеральным законом "Об автономных учреждениях" [1] автономное учреждение обязано вести бухгалтерский учет, представлять бухгалтерскую отчетность в порядке, установленном законодательством Российской Федерации.

В настоящее время в российских стандартах бухгалтерского учета отсутствуют нормативно закрепленные методические рекомендации, разъясняющие порядок ведения бухгалтерского учета и формирования финансовой отчетности автономных учреждений. Отсутствие нормативной базы в области бухгалтерского учета для автономных учреждений приводит к неточностям, спорным ситуациям, противоречиям, некорректным методам решения возникающих вопросов.

Автономные учреждения – это некоммерческие организации по определению ст. 2 Федерального закона "Об автономных учреждени-

ях" в части деятельности, относящейся к выполнению задания учредителя, но в части предпринимательской деятельности – это хозяйствующий экономический субъект. Таким образом, в автономных учреждениях необходим особый подход в организации учетного процесса, основанный на раздельном учете. Построение раздельного учетного процесса необходимо не только для целей налогообложения, но и бухгалтерского учета.

Сущность раздельного учета предполагает отражение на отдельных счетах результатов деятельности по заданию учредителя и предпринимательской деятельности, а также обособленное формирование показателей отчетности. Так, автономные учреждения должны вести раздельный учет источников финансирования и расходов по уставной и предпринимательской деятельности.

Целевое финансирование занимает значительную часть в общем объеме источников финансирования деятельности автономного учреждения. При этом кроме субсидий и субвенций на оказание государственных (муниципальных) услуг автономное учреждение может получать и другие виды целевых поступлений, включая целевые взносы, благотворительные пожертвования, гранты.

Для отдельного учета источников финансирования и расходов автономных учреждений в первую очередь необходимо организовать надлежащий аналитический учет. В связи с этим мы рекомендуем строить систему учета в автономных учреждениях таким образом, чтобы она отразила источники финансирования: субсидии и субвенции, получаемые из бюджетов Российской Федерации и ее субъектов; пожертвования, получаемые от различных фондов, юридических и физических лиц; гранты; средства от приносящей доход деятельности, направляемые на ведение уставной деятельности и развитие организации и так далее.

В настоящее время поступление и расходование средств целевого финансирования автономных учреждений отражается на счете 86 "Целевое финансирование". Однако в ходе исследования было установлено, что аналитический учет на данном счете в автономных учреждениях построен не достаточно детализировано. Учет всех источников финансирования (и бюджетного финансирования, и внебюджетных поступлений) на счете 86 "Целевое финансирование" не может обеспечить надлежащей детализации видов целевого финансирования, делает учет довольно громоздким. Применяемая в настоящее время методика учета целевых расходов, по нашему мнению, является также не совершенной, так как не может обеспечить полной, детальной и прозрачной информацией об использовании целевых средств всех заинтересованных пользователей.

Учитывая вышеизложенное, следует, что в автономном учреждении необходим особый подход к организации учетного процесса, основанный на отдельном учете не только показателей деятельности, осуществляемой за счет средств целевого финансирования и предпринимательской деятельности. По нашему мнению, возникает необходимость ведения отдельного учета деятельности, осуществляемой в рамках финансового обеспечения выполнения задания и других целевых поступлений.

В этой связи возникает необходимость изменения структуры Плана счетов, отражающей специфику деятельности автономных учрежде-

ний. По нашему мнению, учет бюджетного финансирования в автономных учреждениях целесообразно вести на отдельном счете. Для этих целей предлагается внести коррективы в План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, открыв при этом счет 87 "Бюджетное финансирование".

По дебету счета 87 "Бюджетное финансирование" предлагается отражать затраты, связанные с ведением автономными учреждениями деятельности, финансируемой из бюджета. По кредиту счета – начисление задолженности учредителя перед автономным учреждением (при отражении в учете целевого финансирования по факту принятия решения о выделении денежных средств) или поступление средств целевого финансирования (при отражении в момент фактического получения). Кредитовое сальдо по счету 87 "Бюджетное финансирование" свидетельствует о неиспользованных средствах бюджетного финансирования на конец отчетного периода.

При этом к счету 87 "Бюджетное финансирование" предлагается открыть следующие субсчета: 87.1 "Бюджетное финансирование по видам поступлений", 87.2 "Расходы учреждения", 87.3 "Результат деятельности в рамках бюджетного финансирования". Собранные на субсчетах счета 87 "Бюджетное финансирование" бухгалтерская информация будет являться основой для формирования отчета об использовании средств перед бюджетом.

Поскольку в автономных учреждениях возможно наличие нескольких видов целевых поступлений из бюджета, второй уровень субсчетов можно рекомендовать для отражения видов бюджетного финансирования. При этом в учете детально должна раскрываться информация по каждому виду бюджетного финансирования. Следовательно, третий уровень детализации будет представлять собой подгруппы видов бюджетного финансирования. Следующий уровень детализации может соответствовать конкретным статьям бюджета.

В итоге детализация счета 87.1 "Бюджетное финансирование по видам поступлений" может выглядеть следующим образом:

87.1.1 "Финансовое обеспечение выполнения задания",

87.1.2 "Финансовое обеспечение в рамках программ развития",

87.1.3 "Субсидия на выравнивание".

Следующий уровень субсчетов счета 87.1 "Бюджетное финансирование" целесообразно строить по подгруппам видов целевого финансирования.

Так, к счету 87.1.1 "Финансовое обеспечение выполнения задания" целесообразно открыть следующие субсчета третьего порядка (рис. 1).

Бюджетное финансирование, поступающее на расчетные счета автономных учреждений в виде субсидий и субвенций в рамках финансового обеспечения выполнения задания учредителя, имеет целевое назначение и поступает на счета автономных учреждений с разбивкой по бюджетным статьям. Соответственно, аналитический учет должен вестись и по целевому назначению, а именно – в разрезе кодов бюджетных статей. Следовательно, следующий уровень субсчетов счета 87.1 "Бюджетное финансирование" – это номера бюджетных статей: 87.1.1.1/1/1 "Оплата труда", 87.1.1.1/1/2 "Начисления на оплату труда", 87.1.1.1/1/3 "Услуги связи", 87.1.1.1/1/4 "Транспортные услуги", 87.1.1.1/1/5 "Командировочные расходы", 87.1.1.1/1/6 "Увеличение стоимости основных средств", 87.1.1.1/

1/7 "Увеличение стоимости материальных запасов", 87.1.1.1/1/0 "Прочие расходы".

К предлагаемому счету 87.1.1.1/2 предлагается открыть следующие аналитические счета (рис. 2).

Бюджетное финансирование предлагается отразить в бухгалтерском учете таким образом, чтобы сопоставить их с произведенными расходами.

Финансовое обеспечение развития автономного учреждения осуществляется учредителем в рамках утвержденных программ. На счете 87.1.2 "Финансовое обеспечение в рамках развития программ" аналитический учет предлагается вести по видам следующих программ: 87.1.2.1 "Ведомственные целевые программы", 87.1.2.2 "Долгосрочные целевые программы", 87.1.2.3 "Адресные инвестиционные программы".

По нашему мнению, для учета расходов автономных учреждений по деятельности, осуществляемой за счет средств бюджетного финансирования, применение счетов 20 "Основное производство" и 26 "Общехозяйственные расходы" представляется нецелесообразным. Это объясняется тем, что при использовании счета 20 "Основное производство" учет должен вестись по экономическим элементам, что в деятельности автономных учреждений, осуществляемой за счет средств целевого

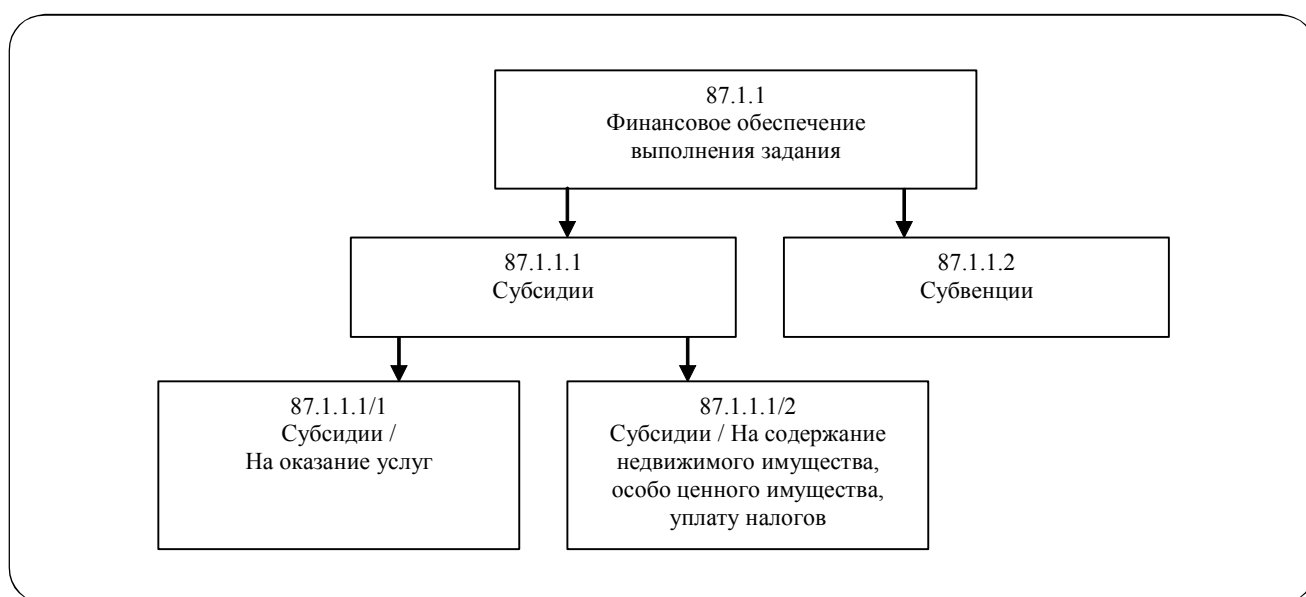
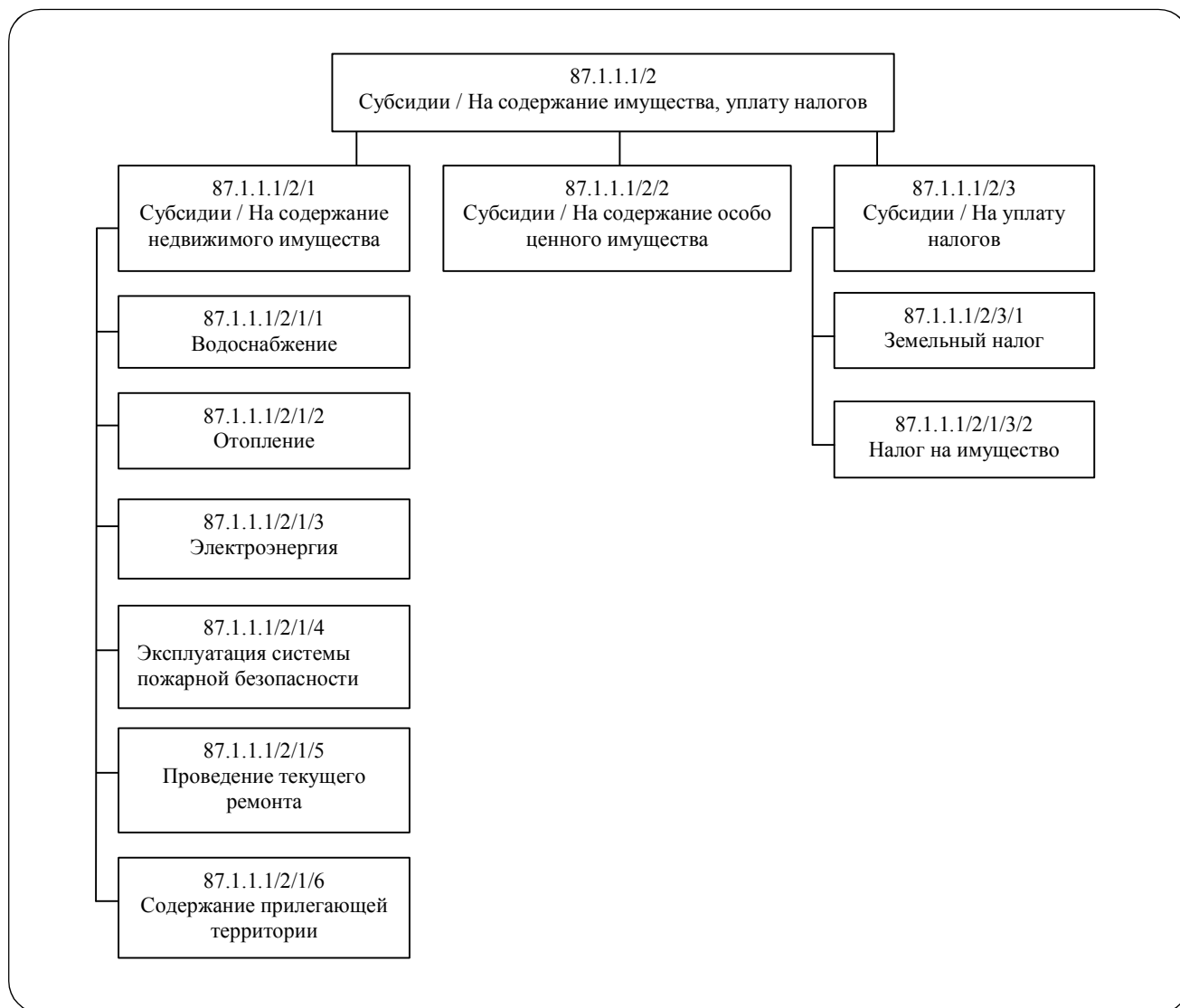


Рис. 1. Предлагаемая структура счета 87.1.1 "Финансовое обеспечение выполнения задания"



**Рис. 2. Структура предлагаемого счета 87.1.1.1/2
"Субсидии / На содержание имущества, уплату налогов"**

финансирования, никакой практической пользы не имеет. У автономного учреждения не возникает необходимости в исчислении себестоимости услуг, оказываемых в рамках деятельности, осуществляемой за счет финансового обеспечения задания учредителя. При этом утяжеляется механизм учета.

Придерживаясь мнения специалистов [2], следует отметить, что противоречие возникает в названии счета, так как у автономного учреждения в части деятельности, осуществляемой за счет средств бюджетного финансирования, производства нет, отсутствует необходимость исчисления себестоимости оказываемых услуг. Название счета 26 – "Общехозяйственные рас-

ходы" – также не вполне соответствует объектам учета в автономных учреждениях в части указанной деятельности. При этом счет 26 "Общехозяйственные расходы" ежемесячно должен закрываться, что не всегда оправданно в ходе хозяйственной деятельности автономных учреждений.

Таким образом, для учета бюджетного финансирования автономных учреждений основным становится счет 87 "Бюджетное финансирование".

Использование средств бюджетного финансирования предлагается отражать по дебету предложенного счета 87 "Бюджетное финансирование" на субсчете 87.2 "Расходы учреждения"

в разрезе затрат, связанных с ведением автономными учреждениями деятельности, финансируемой из бюджета. При этом аналитический учет по счету 87.2 "Расходы учреждения" должен обеспечить соответствующую детализацию расходов автономного учреждения, производимых за счет средств бюджетного финансирования.

В целях упрощения аналитического учета по счету 87 "Бюджетное финансирование", повышения прозрачности формируемой информации предлагаем ввести аналитические позиции, которые будут формировать информацию о расходах учреждения в разрезе кодов бюджетных статей, финансирования различных программ и так далее.

Таким образом, по кредиту счета 87 "Бюджетное финансирование" отражается начисление задолженности учредителя перед автономным учреждением или поступление средств целевого финансирования, по дебету счета 87 "Бюджетное финансирование" – затраты, связанные с ведением деятельности автономными учреждениями, финансируемой из бюджета. Путем сопоставления дебетового оборота счета 87 "Бюджетное финансирование" с кредитовым оборотом определяется результат деятельности автономного учреждения в рамках бюджетного финансирования, который предлагается списывать на счет 87.3 "Результат деятельности в рамках бюджетного финансирования" (рис. 3).

Остаток на счете 87.3 "Результат деятельности в рамках бюджетного финансирования" сви-

детельствует о наличии неиспользованных средств бюджетного финансирования на конец отчетного периода.

Такой порядок закрытия счета 87 "Бюджетное финансирование" предлагается использовать в целях учета для получения детальной информации об остатках неиспользованных бюджетных средств на конец отчетного периода и учете использования остатков неиспользованного бюджетного финансирования в следующих отчетных периодах.

У автономных учреждений также возникает потребность в информации о кассовом исполнении бюджетных средств, то есть все ли средства бюджетного финансирования использованы. Если остались неиспользованные средства, необходима информация о структуре остатка. Для получения такой информации предлагается организовать обособленный учет бюджетного финансирования на счете 51 "Расчетные счета". При этом на счете 51 "Расчетные счета" целесообразно организовать надлежащий аналитический учет, открыв при этом соответствующие субсчета. Для этих целей предлагается следующая структура счета 51 "Расчетные счета":

– первый уровень субсчетов – виды расчетных счетов (если автономное учреждение имеет несколько расчетных счетов): 51.1 "Основной расчетный счет" – для учета средств бюджетного финансирования; 51.2 "Внебюджетный расчетный счет" – для учета внебюджетных целевых поступлений и поступлений от предпринимательской деятельности.

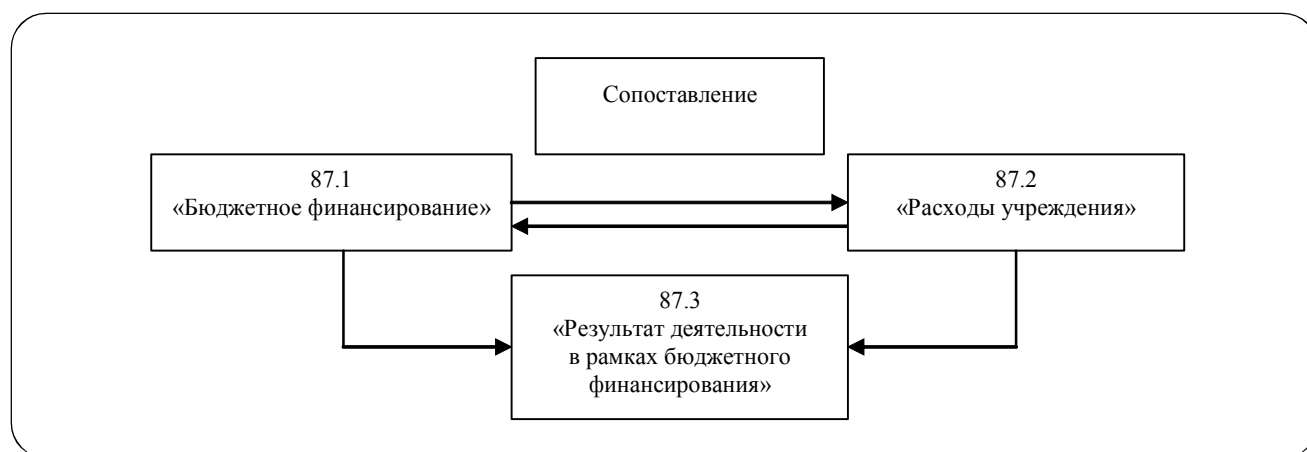


Рис. 3. Предлагаемый порядок закрытия счета 87 "Бюджетное финансирование"

– второй уровень – источники финансирования;

– третий уровень – целевое назначение денежных средств.

Таким образом, применение счета 87 "Бюджетное финансирование" позволит автономному учреждению сопоставлять суммы произведенных расходов в рамках бюджетного финансирования с суммами поступлений бюджетных средств. При этом появляется возможность проследить, какой объем расходов не "вошел" в установленные лимиты бюджетной росписи, то есть сколько автономное учреждение осталось должно своим контрагентам по результатам деятельности, осуществляемой в рамках выполнения финансового обеспечения задания учредителя за год. А при применении предложенной

структуры счета 51 "Расчетные счета" у автономного учреждения появляется возможность сравнения, сколько потратило автономное учреждение на деятельность, осуществляемую в рамках бюджетного финансирования; сколько на свои расходы оно получило из средств бюджетного финансирования. То есть получать детализированную информацию о кассовом исполнении задания учредителя, а также о структуре остатка денежных средств на расчетном счете.

Список литературы

1. Об автономных учреждениях: Федеральный закон от 03.11.2006 № 174-ФЗ // Российская газета. – 2006. – 8 ноября. – № 250.

2. Батурина М.В. Организация учета целевых средств в некоммерческих организациях // Финансовые и бухгалтерские консультации. – 2007. – № 1. – С. 17–18.

В редакцию материал поступил 30.03.10.

Ключевые слова: целевое финансирование, бюджетное финансирование, бухгалтерский учет, развитие методики.
