

*Бодина М. С.*

*студент магистратуры*

*1 курс, экономический факультет,*

*профиль «Бухгалтерский учёт, анализ и аудит»,*

*Мордовский государственный университет имени Н. П. Огарёва,*

*Россия, г. Саранск*

## **ОСОБЕННОСТИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЁТА В КАЗЁННЫХ УЧРЕЖДЕНИЯХ**

***Аннотация:** Данная статья раскрывает правовые особенности, а также специфику деятельности казённых учреждений. В ней отражается классификация типов государственных учреждений, даётся определение понятия казённое учреждение. В статье указывается ряд особенностей, отличающих казённое учреждение от коммерческого, а также от других государственных учреждений. Определён перечень документов на основании которых ведётся бухгалтерский учёт, установлено документальное оформление проводимых казённым учреждением операций. Кроме того определена структура номера счёта, а также расшифровка по разрядам кодов. Также раскрыты структуры классификационных кодов в отношении доходов, расходов и источников финансирования дефицита бюджетов бюджетной системы Российской Федерации. Раскрыта необходимость ведения учёта санкционирования расходов.*

***Ключевые слова:** бюджетный учёт, казённое учреждение, финансирование, санкционирование.*

***Abstract:** This article reveals legal features and also specifics of activity of state institutions. In her classification of types of public institutions is reflected, definition of a concept state establishment is given. A number of the features distinguishing state establishment from commercial and also from other public*

*institutions is specified in article. The list of documents on the basis of which accounting is kept is defined, documentary registration of the operations performed by state establishment is established. Besides the structure of an account number and also interpretation is determined by categories of codes. Structures of classification codes concerning income, expenses and sources of financing of deficiency of budgets of the budgetary system of the Russian Federation are also disclosed. Need of conducting accounting of authorization of expenses is disclosed.*

**Keywords:** *budgetary accounting, public institution, financial support, authority for expenditure.*

С 1 января 2011 года в соответствии с Федеральным Законом № 83-ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты РФ в связи с совершенствованием правового положения государственных (муниципальных) учреждений» (ред. от 30.11.2016 г.) от 08.05.2010 г. на территории Российской Федерации действуют три типа государственных учреждений: автономные, бюджетные и казённые. Инициированная данным законом реформа в области бюджетной сферы вызвала необходимость учёта их нового статуса при формировании отчётности [2].

Правовые особенности казённых учреждений установлены Бюджетного кодекса РФ (БК РФ). В соответствии со ст. 6 БК РФ под казённым учреждением понимается государственное (муниципальное) учреждение, осуществляющее оказание государственных (муниципальных) услуг, выполнение работ и (или) исполнение государственных (муниципальных) функций в целях обеспечения реализации предусмотренных законодательством РФ полномочий органов государственной власти (государственных органов) или органов местного самоуправления, финансовое обеспечение деятельности которого осуществляется за счёт средств соответствующего бюджета на основании бюджетной сметы.

Бухгалтерский учёт в казённых учреждениях имеет свои особенности, связанные с правовым статусом казённых учреждений, как участников бюджетного процесса, а также со спецификой деятельности учреждений. Рассмотрим их подробнее.

Казённое учреждение, в отличие от коммерческих организаций, а также от других участников бюджетного процесса, осуществляет свою деятельность за счёт средств соответствующего бюджета на основании бюджетной сметы. Казённые учреждения, также как и бюджетные, ведут операции с бюджетными средствами через лицевые счета, открываемые в соответствии с БК РФ. Таким образом, казённое учреждение является участником бюджетного процесса и подлежит внесению в Сводный реестр участников бюджетного процесса.

Кроме того казённое учреждение имеет право заниматься деятельностью, приносящей доходы, но лишь при условии, что это предусмотрено его учредительными документами. Но в отличии от автономных и бюджетных учреждений, казённое не может самостоятельно распоряжаться полученными средствами, поскольку они в полном объёме поступают в соответствующий бюджет бюджетной системы РФ.

Следует также отметить, что у казённых учреждений отсутствует право на предоставление и получение кредитов (займов), ценных бумаг, субсидий и бюджетных кредитов.

В соответствии со статьей 69.1 БК РФ казённые учреждения выполняют свои функции, в том числе по оказанию государственных (муниципальных) услуг (выполнению работ) физическим и (или) юридическим лицам, на основе выделенных им бюджетных ассигнований. В соответствии с подп. 14 п. 1 ст. 251 НК РФ бюджетные ассигнования, предоставленные в установленном порядке казённым учреждениям, относятся к средствам целевого финансирования и не учитываются при определении налоговой базы по налогу на прибыль. Кроме того

предусмотрено ведение учёта средств целевого финансирования, а также произведенных за счёт этого источника расходов отдельно от полученных (произведённых) сумм доходов и расходов от деятельности, приносящей казённому учреждению доход [1].

Таким образом, можно заметить, что выделенные казённому учреждению бюджетные средства, не учитываются в составе доходов для целей налогообложения прибыли организаций при условии отдельного учёта доходов (расходов), полученных (произведённых) в рамках целевого финансирования. В том случае, если такой учёт у казённого учреждения отсутствует указанные средства рассматриваются как подлежащие налогообложению с даты их получения.

На основании подп. 33.1 п. 1 ст. 251 НК РФ средства, полученные от казённого учреждения при оказании ими государственных (муниципальных) услуг (выполнения работ), а также от исполнения ими иных государственных (муниципальных) функций, не учитываются для целей налогообложения. Согласно п. 48.11 ст. 270 НК РФ затраты казённых учреждений, относящиеся на затраты, связанные с исполнением государственных (муниципальных) функций, не включаются в расходы [3].

Казённые учреждения ведут бухгалтерский учёт на основании следующих документов:

— Единого плана счетов бухгалтерского учёта 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, утверждёнными приказом Минфина России от 01.12.2010 № 157н (далее — Инструкция № 157н), устанавливающими общие правила ведения бухгалтерского учёта в бюджетной сфере;

— Планом счетов бюджетного учёта и Инструкции по его применению, утверждёнными приказом Минфина России от 06.12.2010 № 162н.

Осуществление всех хозяйственных операций учреждением необходимо сопровождать первичными документами. Перечень унифицированных форм первичных учётных документов и Порядок их применения организациями государственного сектора, в том числе казёнными учреждениями, утверждён Приказом Минфина России № 52н. Данные формы следует применять в обязательном порядке. Кроме того казённые учреждения вправе составлять сводные учётные документы по формам, утверждённым Минфином России в установленном порядке.

Данные первичных учётных документы систематизируются в хронологическом порядке и отражаются накопительным способом в следующих регистрах бухгалтерского учёта (п. 11 Инструкции № 157н):

- Журнале операций по счёту «Касса» (ф. 0504071);
- Журнале операций с безналичными денежными средствами (ф. 0504071);
- Журнале операций расчётов с подотчётными лицами (ф. 0504071);
- Журнале операций расчётов с поставщиками и подрядчиками (ф. 0504071);
- Журнале операций расчётов с дебиторами по доходам (ф. 0504071);
- Журнале операций расчётов по оплате труда, денежному довольствию и стипендиям (ф. 0504071);
- Журнале операций по выбытию и перемещению нефинансовых активов (ф. 0504071);
- Журнале по прочим операциям (ф. 0504071);
- Главной книге (ф. 0504072);
- иных регистрах, определённых Инструкцией № 157н, а также учётной политики субъекта бюджетного учёта [3].

Структура номера счёта бюджетного учёта построена по каталожному принципу (принципу вложенных модулей) и включает в себя 26 разрядов (Таблица 1).

Таблица 1 – Структура номера счёта казённого учреждения

Номер счёта									
Код									
аналитический по бюджетной классификации	вида деятельности	синтетического счёта объекта учёта	аналитического счёта		аналитический код вида поступлений, выбытий объекта учёта				
			группы	вида					
номер разряда счёта									
1-17	18	19	20	21	22	23	24	25	26

Казённые учреждения в первых 17 разрядах номера счёта отражают коды доходов, расходов бюджетов, а также коды источников финансирования дефицитов бюджетов по бюджетной классификации. Их полный перечень приведен в приказе Минфина России № 190н.

В 18 разряде номера счёта бюджетного учёта казённые учреждения применяют только следующие коды финансового обеспечения (деятельности):

1 – деятельность, осуществляемая за счёт средств соответствующего бюджета бюджетной системы РФ (бюджетная деятельность);

3 – средства во временном распоряжении.

Казённые учреждения в номере счёта не используют код вида деятельности «2», так как они не имеют права на осуществление операций со средствами, получаемыми от деятельности приносящей доход.

Также казённые учреждения не используют код финансового обеспечения для средств по обязательному медицинскому страхованию (ОМС) «7». Поэтому при ведении бюджетного учёта со средствами ОМС казёнными учреждениями в 18-м разряде номера счёта бюджетного учёта применяется код вида финансового обеспечения (деятельности) «1».

Разряды 19-23 отражают синтетический и аналитический счёт объекта учёта.

Так, в казённых учреждениях разряд 19 принимает значение по номеру раздела Плана счетов бюджетного учёта: 1 – «нефинансовые активы», 2 – «финансовые активы», 3 – «обязательства», 4 – «финансовый результат», 5 – «санкционирование расходов бюджета». Следующие два разряда детализируют объект учёта, включённых в разделы. Например, раздел 1 «Нефинансовые активы» включает в себя девять групп активов.

Разряд 22 определяет группу аналитического кода синтетического счёта объекта учёта. Так, к примеру, объект учёта «материальные запасы», состоит из трёх групп: особо ценное движимое имущество; иное движимое имущество; предметы лизинга.

Разряд 23 - это вид аналитического кода синтетического счёта объекта учёта. Он конкретизирует вид, например «продукты питания» в группе материальных запасов.

24–26 разряды номера счёта – код Классификации операций сектора государственного управления (КОСГУ) [4].

Классификационный код в отношении доходов бюджета имеет следующую структуру (таблица 2).

Таблица 2 – Структура классификационного кода в отношении доходов бюджета с 2016 года

Структура кода классификации доходов бюджетов																			
Код главного администратора доходов бюджета			Код вида доходов бюджетов (10 разрядов)										Код подвида доходов бюджетов (7 разрядов)						
			группа доходов	подгруппа доходов	статья доходов	подстатья доходов	элемент доходов	группа подвида доходов бюджетов	аналитическая группа подвида доходов бюджетов										
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20



Данная структура кода является единой для бюджетов бюджетной системы Российской Федерации и включает следующие составные части:

- код главного администратора доходов бюджета (1–3 разряды);
- код вида доходов бюджетов (группа, подгруппа, статья, подстатья, элемент) (4–13 разряды);
- код подвида доходов бюджетов (14–20 разряды):
- группа подвида доходов бюджетов (14–17 разряды);
- аналитическая группа подвида доходов бюджетов (18–20 разряды).

Иная структура классификационного кода применяется в отношении расходов, но, так же как и в доходах, структура классификационного кода в отношении расходов является единой для бюджетов бюджетной системы Российской Федерации и включает следующие составные части (таблица 3):

- код главного распорядителя бюджетных средств (1–3 разряды);
- код раздела (4–5 разряды);
- код подраздела (6–7 разряды);
- кода целевой статьи (8–17 разряды);
- кода вида расходов (18–20 разряды).

Таблица 3 – Структура классификационного кода в отношении расходов бюджета с 2016 года

Структура кода классификации расходов бюджетов																			
Код главного распорядителя бюджетных средств			Код раздела		Код подраздела		Код целевой статьи (разряды 8-17)										Код вида расходов		
							Программная (непрограммная) статья					Направление расходов					группа	под-группа	элемент
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20

Код программной целевой статьи расходов (8–12 разряды) определяет привязку бюджетных ассигнований к государственным программам (8–9 разряд), их подпрограммам (10 разряд), а также основным мероприятиям государственных программ (11–12 разряд).

Данные коды расходов регионального и местного бюджетов



устанавливают финансовые органы субъекта и муниципального образования соответственно. Изменить название или код целевой статьи расходов в течение финансового года финансовый орган не вправе, но лишь в том случае, если по данной статье не производились кассовые расходы соответствующего бюджета такое изменение возможно.

Код основного мероприятия (разряды 11 и 12) определяет направления расходов на конкретные мероприятия, имеющие общее целевое значение.

Код направления расходов (13–17 разряды) указывает на направления расходования средств, а именно конкретизирует отдельные мероприятия.

Рассмотрим далее структуру двадцатизначного кода классификации источников финансирования дефицитов бюджетов (таблица 4).

Таблица 4 – Структура кода классификации источников финансирования дефицита бюджета с 2016 года

Код главного администратора источников финансирования дефицита бюджета			Код группы источников финансирования дефицитов бюджетов		Код подгруппы источников финансирования дефицитов бюджетов		Код статьи источников финансирования дефицитов бюджетов						Код вида источников финансирования дефицитов бюджетов						
							статья	под-статья	элемент										
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20

Структура кода классификации источников финансирования дефицитов бюджетов едина для бюджетов бюджетной системы Российской Федерации и складывается из следующих составных частей:

- кода главного администратора источников финансирования дефицита бюджета (1–3 разряды);
- кодов группы, подгруппы, статьи и вида источников финансирования дефицитов бюджетов (4–20 разряды).

Отличительной чертой учёта в бюджетных, в том числе и казённых, учреждениях является необходимость вести учёт санкционирования расходов. Следует отметить, что учёт лимитов бюджетных обязательств, принятых обязательств, бюджетных ассигнований представляет собой наибольшую сложность для восприятия, так как отражает процесс финансового взаимодействия учреждения с учредителем.

Для учёта санкционирования бюджета предусмотрен раздел 5 Единого плана счетов (Инструкция № 157н от 1 декабря 2010 г.). Раздел 5 предусматривает счета учёта лимитов бюджетных обязательств (ЛБО) по главным распорядителям, распорядителям, финансовым органам. Это счета от 150101 до 150109. По 18-му разряду предусмотрена цифра 1, указывающая на то, что это бюджетное финансирование.

Для казённого учреждения также используется счёт 1501 («лимиты бюджетных обязательств»). Это аналитические счета 150103000 («лимиты бюджетных обязательств получателей бюджетных средств»), 150105000 («полученные лимиты бюджетных обязательств»). Для учёта финансирования казённых учреждений предусмотрен также счёт 1502 («принятые бюджетные обязательства»). Его субсчета: 150201000 («принятые обязательства») и 150202000 («принятые денежные обязательства»). То есть, до бюджетного учреждения доводятся лимиты бюджетных обязательств, в пределах этих лимитов бюджетное учреждение принимает на себя обязательства, в том числе денежные. Денежные обязательства означают, что казённое учреждение обязуется заплатить за поставки.

В счетах раздела 5 предусматривается долгосрочное (до трёх лет) финансирование из бюджета. Для этого по 22-му знаку счетов предусмотрена кодификация:

- 1 – текущий финансовый год;
- 2 – первый год, следующий за текущим финансовым годом;

3 – второй год, следующий за текущим финансовым годом;

4 – третий год, следующий за текущим финансовым годом.

Например, субсчёт 150115000 означает, что получены ЛБО на текущий финансовый год, а субсчёт 150145000 показывает, что получены ЛБО на третий год после текущего.

Для финансирования казённых учреждений по смете открывается бюджетные счета в территориальных учреждениях ЦБ РФ (главных управлениях по субъекту Федерации). Средства для казённых учреждений поступают на данный счет. В зависимости от статуса казённого учреждения (федеральное, субъекта Федерации, муниципальное) финансирование будет осуществляться за счёт бюджетов разного уровня. По мере поступления доходов бюджета (налоговых, неналоговых), создаются возможности финансирования учреждений. Финансирование по смете регулируется главным распорядителем бюджетных средств.

Использование бюджетных средств контролируется территориальным управлением казначейства (федерального, или субъекта Федерации, в зависимости от типа казённого учреждения). Для этого в казначействе открывается лицевой счет казённого учреждения. На этом счёте отражаются расходы по смете согласно целевым статьям (КОСГУ). Казённое учреждение, финансируемое по смете, не имеет, таким образом, самостоятельного банковского счёта, аналогичного расчётному счёту коммерческих организаций. Цель лицевого счёта – отражение расходов в пределах ЛБО по целевым статьям согласно КОСГУ. Казначейство, таким образом, выполняет контролирующую функцию по целевому использованию бюджетных средств в пределах ЛБО.

Для расчётов с поставщиками используются заявки на кассовый расход (форма 0531801), которые направляются в территориальное управление казначейства. В заявке отражены следующие данные: КОСГУ, сумма оплаты, основание для платежа, получатель денежных средств, его расчётный счет и

информация о коммерческом банке, в котором находится этот счёт. Указывается также казённое учреждение, номер его лицевого счёта. Отражается вид бюджета, наименование главного распорядителя средств бюджета. Казначейство после проверки заявки разрешает либо запрещает указанный платеж. Отказ в исполнении обязательств казённого учреждения по платежу со стороны казначейства возможен только в том случае, если исчерпан лимит по данной статье расходов. В случае положительного решения по данной заявке казначейство формирует платежное поручение, оно передается в отделение ЦБ РФ, расчётно-кассовый центр (РКЦ) для последующих перечислений с бюджетного счёта на корреспондентский счёт коммерческого банка, в котором находится расчётный счёт поставщика. Платёжные поручения передаются для зачисления этих средств на расчётные счёта поставщиков и исполнителей работ, услуг.

На лицевом счёте казённого учреждения отражаются осуществленные платежи. Казначейство периодически передаёт казённому учреждению выписки с лицевого счёта, в которых указываются как суммы оплаты, так и суммы по КОСГУ, остающиеся не использованными. До конца календарного года суммы по смете должны быть освоены по всем запланированным статьям расходов [5].

Бюджетный учёт в казённых учреждениях играет ключевую роль в осуществлении управленческой функции, одной из главных задач руководства, а также главного бухгалтера учреждения можно назвать достижение запланированных результатов путём использования наименьшего объёма средств или путём достижения наилучшего результата с использованием объёма средств, определённого бюджетом.

### **Использованные источники:**

1 Бюджетный кодекс РФ от 31.07.1998 г. № 145-ФЗ (ред. от 30.09. 2017 г.) [Электронный ресурс] // Гарант : [сайт информ.-правовой компании]. – М., 2017. – Режим доступа: <http://base.garant.ru/12112604>;

2 Федеральный закон от 08.05.2010 г. № 83-ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты РФ в связи с совершенствованием правового положения государственных (муниципальных) учреждений» (ред. от 30.11.2016 г.) [Электронный ресурс] // Консультант Плюс : [сайт информ.-правовой компании]. – М., 2017. – Режим доступа: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_law\\_100193/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_law_100193/);

3 Загарских В. В. Бюджетный учёт в казённых учреждениях : учеб. пособие / В. В. Загарских. — Киров.:2015. — 334 с.;

4 Заяц Я. Е. Проблемы бухгалтерского учёта и анализ деятельности казённых учреждений на примере Управления дорог и благоустройства администрации города Владивостока // Я. Е. Заяц. — Международный студенческий научный вестник. — №2. — 2017. — С. 15;

5 Колесник Н. Ф. Совершенствование нормативной базы бухгалтерского учета и отчетности в России // Н. Ф. Колесник, Д. К. Байбикова. — Актуальные проблемы гуманитарных и естественных наук. — № 5-2. — 2016. — С. 68-70;

6 Мальцева М. А. Санкционирование расходов казённых учреждений // М. А. Мальцева. — Вестник современных исследований. — № 3-2 (3) — 2016. — С. 73-76;

7 Шегурова В. П. Нормативное регулирование бухгалтерской (финансовой) отчётности в Российской Федерации // В. П. Шегурова, О. А. Бурова. — Бюллетень науки и практики. — № 3. — 2016. — С. 112-116.