Особенности учёта в бюджетных организациях

Введение

В настоящее время с развитием рыночной экономики во все сферы хозяйственной деятельности проникают новые экономические отношения, коренным образом изменяется налоговая система, а вместе с тем законы, положения, нормативные акты. Создаются акционерные, арендные и совместные предприятия с участием юридических и физических лиц. Происходят заметные изменения в составе средств и источников финансирования предприятий.

Бухгалтерам в процессе работы приходится применять новые методики, позволяющие отражать введение в хозяйственный оборот особых видов имущества и взаимоотношений участников. За последнее время в связи с принятием новых нормативных документов произошли существенные изменения в методике учета основных средств, производственных запасов, себестоимости продукции, капитальных вложений, финансовых результатов; претерпели изменения порядок формирования и учет уставного капитала и других фондов предприятия, распределение прибыли, погашения убытков, правила финансирования и кредитования.

Но, несмотря на все трудности ведения учета на предприятиях, на постоянно меняющееся законодательство и налоги бухгалтерский учет обязаны вести все организации, находящиеся на территории РФ.

Финансы в бюджетных организациях имеет свои специфические особенности, обусловленные законодательством о бюджетном устройстве и бюджетном процессе, инструкцией по бухгалтерскому учету в учреждениях и организациях, состоящих на бюджете, утвержденной приказом Минфина РФ от 3 ноября 1993г №122, другими нормативными документами по учету и отчетности в бюджетных организациях, отраслевой их спецификой. К этим особенностям нужно отнести:

- организация управления оборотным капиталом;

- особенности формирования финансовых результатов (контроль исполнения сметы расходов);

-отраслевые особенности учета в учреждениях бюджетной сферы (здравоохранения, образования, науки).

К бюджетным относятся организации, основная деятельность которых полностью или частично финансируется за счет средств бюджета на основе смет доходов и расходов (бюджетной сметы). Обязательным условием является открытие финансирование по смете и ведение бухгалтерского учета и отчетности в порядке, предусмотренном для бюджетных организаций.

Бухгалтерский учет в бюджетных учреждениях составная часть единой системы учета РФ. Информационная система для бюджетных учреждений имеет особенности, обусловленные существенными различиями в правилах ведения бухгалтерского учета, действующих в коммерческих и бюджетных организациях. Ведение бухгалтерского учета в бюджетных учреждениях регламентируются специальными нормативными актами, адресованными для них. Определяющие регламентации (правила и указания) бюджетного учета, обязательные в практике бюджетных учреждений, устанавливаются централизованно Министерством финансов России.

Хорошо поставленный бухгалтерский учет позволяет не только выявить скрытые резервы, обнаруживать нарушение режима экономии плановой и финансово-бюджетной дисциплины, но и предупреждать и вовремя устранять возможные потери и необоснованные затраты.

Совершенствование бухгалтерского учета, усиление его контрольных функций за финансовой и хозяйственной деятельностью организации – основа укрепления финансово-бюджетной дисциплины.

По данным бухгалтерского учета можно вскрыть факты бесхозяйственности, расточительства, излишеств в использовании бюджетных средств, принять меры к сбережению живого и овеществленного труда. Следовательно, бухгалтерский учет – это важнейшее звено системы управления учреждениями непроизводственной сферы.

Недостаточная разработанность теоретических и практических аспектов бухгалтерского учета и контроля в бюджетных учреждениях в изменившихся условиях, низкая действенность контроля целевого характера использования бюджетных средств, дискуссионность отдельных положений определяют актуальность темы настоящей работы.

1.Основы бухгалтерского учета в бюджетных организациях

# 1.1 Виды бюджетных организаций

ГК РФ делит все юридические лица на два вида — коммерческие и некоммерческие (ст. 50 ГК РФ). Основанием такого деления служит цель осуществляемой организацией деятельности. Основная цель коммерческих организаций - извлечение прибыли и ее распределение между участниками.

Некоммерческие организации создаются для достижения образовательных, научных, благотворительных целей, для удовлетворения духовных и иных нематериальных потребностей граждан и организаций, а также в иных целях, направленных на достижение общественных благ. Иначе говоря, они не преследуют цели извлечения прибыли и ее распределения между участниками.

Коммерческие организации существуют за счет получаемой ими прибыли. Некоммерческие организации осуществляют свою деятельность за счет целевого финансирования или за счет добровольных пожертвований.

Определение бюджетной организации дано в Инструкции по бухгалтерскому учету в бюджетных организациях №107н от 30 декабря 1999 года:

Бюджетное учреждение – организация, созданная органами государственной власти РФ, органами государственной власти субъектов РФ, органами местного самоуправления для осуществления управленческих, социально-культурных, научно-технических и иных функций некоммерческого характера, деятельность которой финансируется из соответствующего бюджета или бюджета государственных внебюджетных фондов на основе сметы доходов и расходов.

Обязательным условием отнесения организации к разряду бюджетной является бюджетное финансирование по смете и ведение бухгалтерского учета по бюджетному плану счетов и в порядке, предусмотренном инструкцией №107н.

Из этого определения с достаточной очевидностью следует, что бюджетное учреждение в любом случае является организацией некоммерческой. ГК РФ определяет некоммерческие организации как юридические лица, которые не имеют основной целью своей деятельности извлечение прибыли и не распределяют ее между участниками данной деятельности. Аналогичная формулировка содержится в Федеральном законе от 12.01.96 № 7-ФЗ «О некоммерческих организациях». Следовательно, можно выделить два признака такой организации, установленных гражданским законодательством.

Во-первых, основной целью деятельности некоммерческих организаций не может быть извлечение прибыли. Создаваться они могут в соответствии с Законом «О некоммерческих организациях» для «достижения социальных, благотворительных, культурных, образовательных, научных и управленческих целей, в целях охраны здоровья граждан, развития физической культуры и спорта, удовлетворения духовных и иных нематериальных потребностей граждан, защиты прав, законных интересов граждан и организаций, разрешения споров и конфликтов, оказания юридической помощи, а также в иных целях, направленных на достижение общественных благ». Хозрасчетная деятельность допускается, но не в ущерб основной и с условием направления полученной прибыли на осуществление уставных задач.

Во-вторых, отсутствие распределения полученной прибыли между участниками достаточно очевидно и следует из сказанного. Бюджетные организации финансируются учредившим их собственником (РФ, субъектом РФ либо органом местного самоуправления) из соответствующего бюджета. Прибыль, полученная организацией, используется на достижение целей, определенных собственником, установленных изначально учредительными документами, и, таким образом, это не может быть простым дележом между участниками хозяйственной деятельности.

Бюджетные организации обладают специальной правоспособностью. Это означает, что они могут приобретать только такие гражданские права и нести только такие гражданские обязанности, которые соответствуют целям их деятельности, предусмотренным в их учредительных документах.

Бюджетное учреждение характеризуется следующими признаками:

— учредителями, а значит и собственниками имущества бюджетного учреждения, могут являться органы государственной власти РФ, органы государственной власти субъектов РФ, органы местного самоуправления;

— бюджетное учреждение создается для осуществления управленческих, социально-культурных, научно-технических и иных функций некоммерческого характера;

— деятельность бюджетного учреждения финансируется из соответствующего бюджета или бюджета государственного внебюджетного фонда;

— основой для выделения и расходования бюджетных средств является смета (документ, который составляется для определения цены и ее обоснования при заключении договора подряда) доходов и расходов, утверждаемая в установленном порядке.

Бюджетное учреждение использует бюджетные средства в соответствии с утвержденной сметой доходов и расходов. Наличие сметы обеспечивает эффективное бюджетное планирование и строго целевое использование выделенных средств. В смете доходов и расходов должны быть отражены все доходы бюджетного учреждения, получаемые как из бюджета и государственных внебюджетных фондов, так и от осуществления предпринимательской деятельности, в том числе доходы от оказания платных услуг, другие доходы, получаемые от использования государственной или муниципальной собственности, закрепленной за бюджетным учреждением на праве оперативного управления, и иной деятельности.

Бюджетное учреждение при исполнении сметы доходов и расходов самостоятельно в расходовании средств, полученных за счет внебюджетных источников. Бюджетному учреждению не предоставлено право распоряжаться имеющимися в наличии средствами по своему усмотрению.

Бюджетное учреждение не имеет права получать кредиты (займы) у кредитных организаций, других юридических, физических лиц, из бюджетов бюджетной системы Российской Федерации.

Бюджетные учреждения могут иметь средства не только в виде бюджетных ассигнований, но и за счет внебюджетных поступлений. Последние разделяются на подгруппы:

— целевые средства и безвозмездные поступления;

— средства, поступившие во временное распоряжение учреждения;

— средства, полученные от государственных внебюджетных фондов и др.;

— а также средства, полученные от предпринимательской деятельности;

1) Целевые средства являются специфическим источником приобретения активов и финансирования расходов бюджетного учреждения. Как и бюджетные средства, целевые расходуются, как правило, в течение отчетного года или ограниченного промежутка времени, если за счет целевых средств финансируются отдельные мероприятия.

2) Средства, поступающие во временное распоряжение бюджетных учреждений, подлежат учету в кредитных организациях на лицевых счетах, открываемых бюджетным учреждениям на балансовых счетах. Такие средства при наступлении определенных условий подлежат возврату владельцу или передаче по назначению. К ним, например, относятся средства, изъятые в ходе дознания, предварительного следствия, не являющиеся вещественными доказательствами, при наложении ареста на имущество обвиняемого (подозреваемого), на которые может быть обращено взыскание в целях возмещения причиненного материального ущерба или исполнения приговора в части конфискации имущества, а также залоговые суммы, вносимые обвиняемым (подозреваемым) с санкции прокурора.

3) Для учета средств, поступающих в бюджетные учреждения от государственных внебюджетных фондов, предназначен субсчет 115, который может применяться органами социальной защиты населения при получении средств из Пенсионного фонда РФ на выплату пенсий и пособий, а также учреждениями здравоохранения при осуществлении медицинского обслуживания населения за счет средств Фонда социального страхования РФ.

4) Предпринимательская деятельность не может являться основным видом деятельности бюджетного учреждения. Тем не менее, в последнее время в связи с хроническим недофинансированием получателей бюджетных ассигнований руководители учреждений все чаще вынуждены искать нетрадиционные способы получения денежных средств. Естественно, что большинство таких способов связано с осуществлением различных видов предпринимательской деятельности. В принципе средства, полученные от такой деятельности, не должны использоваться на цели, которые обеспечиваются бюджетными ассигнованиями. Однако в течение срока задержки финансирования суммы выручки от реализации продукции, произведенной бюджетным учреждением, чаще всего направляются на обеспечение расходов по соответствующим бюджетным сметам. Кроме того, получение средств от предпринимательской деятельности позволяет бюджетному учреждению решать социальные вопросы по улучшению условий труда и отдыха персонала учреждений, а также производственные проблемы, связанные с модернизацией производственных мощностей, своевременным обновлением изношенных объектов основных средств.

В соответствии с ГК РФ предпринимательской является «самостоятельная, осуществляемая на свои риск деятельность, направленная на систематическое получение прибыли от пользования имуществом, продажи товаров, выполнения работ или оказания услуг лицами, зарегистрированными в этом качестве в установленном законом порядке».

Предпринимательская деятельность предусмотрена следующими нормативными актами и учредительными документами:

— Законы РФ «Об образовании», «Основы законодательства РФ о культуре»;

— Федеральные законы «О высшем и послевузовском образовании, «О науке и государственной научно-технической политике»;

— иные правовые акты.

К предпринимательской деятельности образовательных учреждений относятся:

- реализация и сдача в аренду основных фондов и имущества учреждения;

- торговля покупными товарами, оборудованием;

- оказание посреднических услуг;

- долевое участие в деятельности других учреждений и организаций;

- приобретение акций, облигаций, иных ценных бумаг и получение доходов (дивидендов, процентов) по ним;

Для учреждений образования не является предпринимательской платная деятельность, доходы от которой реинвестируются в данное образовательное учреждение и (или) на непосредственные нужды обеспечения, развития и совершенствования образовательного процесса (в том числе на заработную плату) в данном образовательном учреждении. Суммы, направленные образовательными учреждениями на нужды обеспечения, развития и совершенствования образовательного процесса в данном образовательном учреждении, уменьшают налогооблагаемую базу.

Если ранее доходы от сдачи в аренду государственного имущества, взимание дополнительной оплаты за обучение, оказание консультационных услуг учреждениями образования и другими бюджетными организациями считались выручкой от предпринимательской деятельности, то с введением с 1 января 2000 года Инструкции №107 эти доходы рассматриваются как дополнительный источник бюджетного финансирования.

Никаких налогов с получаемого дохода как дополнительного источника бюджетного финансирования учреждение – получатель средств не исчисляет и не уплачивает.

Каждый вид внебюджетных средств должен учитываться на обособленных счетах, открываемых в органах федерального казначейства или в кредитных организациях (для бюджетных учреждений, не переведенных на систему финансирования через органы федерального казначейства).

Бюджетные учреждения расходуют бюджетные средства исключительно на: - оплату труда в соответствии с заключенными трудовыми договорами и правовыми актами, регулирующими размер заработной платы соответствующих категорий работников; - перечисление страховых взносов в государственные внебюджетные фонды; - трансферты населению, выплачиваемые в соответствии с федеральными законами, законами субъектов Российской Федерации и правовыми актами органов местного самоуправления;

- командировочные и иные компенсационные выплаты работникам в соответствии с законодательством Российской Федерации;

- оплату товаров, работ и услуг по заключенным государственным или муниципальным контрактам; - оплату товаров, работ и услуг в соответствии с утвержденными сметами без заключения государственных или муниципальных контрактов.

Расходование бюджетных средств бюджетными учреждениями на иные цели не допускается.

Все закупки товаров, работ и услуг на сумму свыше 2000 минимальных размеров оплаты труда осуществляются исключительно на основе государственных или муниципальных контрактов.

* 1. Основные задачи и правила ведения бухгалтерского учета

Бухгалтерский учет представляет собой упорядоченную систему сбора, регистрации и обобщения информации в денежном выражении об имуществе, обязательствах организации и их движении путем сплошного, непрерывного и документального учета всех хозяйственных операций. Основными задачами бухгалтерского учета являются:

-формирование полной и достоверной информации о деятельности организации и ее имущественном положении, необходимой внутренним пользователям бухгалтерской отчетности – руководителям, учредителям, участникам и собственникам имущества организации, а также внешним – инвесторам, кредиторам и другим пользователям бухгалтерской отчетности;

-обеспечение информацией, необходимой внутренним и внешним пользователям бухгалтерской отчетности для контроля за соблюдением законодательства Российской Федерации при осуществлении организацией хозяйственных операций и их целесообразностью, наличием и движением имущества и обязательств, использованием материальных, трудовых и финансовых ресурсов в соответствии с утвержденными нормами, нормативами и сметами;

-предотвращение отрицательных результатов хозяйственной деятельности организации и выявление внутрихозяйственных резервов обеспечения ее финансовой устойчивости.

Основные правила ведения бухгалтерского учета в организациях установлены Законом «О бухгалтерском учете», Положением о бухгалтерском учете и отчетности, Положением по бухгалтерскому учету «Учетная политика предприятия», Планом счетов бухгалтерского учета и другими нормативными документами, на которых остановимся более подробно в отдельной главе.

В соответствии с указанным законом основными правилами, требованиями к ведению бухгалтерского учета являются:

-бухгалтерский учет имущества, обязательств и хозяйственных операций организацией ведется в валютных РФ-рублях;

-имущество, являющееся собственностью организаций, учитывается обособленно от имущества других юридических лиц, находящегося у данной организации;

-бухгалтерский учет ведется организацией непрерывно с момента её регистрации до реорганизации или ликвидации;

-организация ведет бухгалтерский учет имущества, обязательств и хозяйственных операций путем двойной записи на взаимосвязанных счетах бухгалтерского учета, включенных в рабочий план счетов бухгалтерского учета. Данные аналитического учета должны соответствовать оборотам и остаткам по счетам синтетического учета;

-все хозяйственные операции и результаты инвентаризации подлежат своевременной регистрации на счетах бухгалтерского учета без каких-либо пропусков или изъятий;

-текущие затраты на производство продукции и капитальные вложения учитываются раздельно;

-основанием для записи в учетных регистрах являются первичные учетные документы, которые должны составляться в момент совершения хозяйственных операций или непосредственно после ее окончания и содержать обязательные реквизиты.

После того как решением Верховного суда РФ от 30 июля 1998г №ГКПИ 98-283 была признана недействительной Инструкция по бухгалтерскому учету в учреждениях и организациях, состоящих на бюджете (утверждена приказом Минфина России от 03 ноября 1993г №122), бюджетные организации остались без нормативного документа, который определял бы порядок ведения ими бухгалтерского учета.

Но теперь такой документ есть. Приказом Минфина России от 30 декабря 1999г №107 утверждена новая Инструкция по бухгалтерскому учету в бюджетных организациях. Инструкция зарегистрирована в Минюсте России 28 января 2000г №2064.

Используя периодическую бухгалтерскую литературу, нами была изучена Инструкция №107, она состоит из трех частей и двух приложений. В части I «Организация бухгалтерского учета» приводится бюджетный План счетов. Часть II «Учет операций по исполнению смет доходов и расходов по бюджетным средствам и средствам, полученным за счет внебюджетных источников» состоит из двенадцати глав, каждая из которых посвящена отдельному участку бухгалтерского учета. Часть III определяет «Порядок учета операций по централизованному снабжению материальными ценностями учреждений».

Приложение №1 к названной Инструкции представляет «Унифицированные формы финансовой, учетной и отчетной бухгалтерской документации бюджетных учреждений и организаций», приложение №2 – «Корреспонденцию субсчетов по основным бухгалтерским операциям».

Теперь бюджетным учреждениям разрешено применять не только документацию класса 05 ОКУД «Унифицированная система первичной учетной документации», но и отдельные формы первичных учетных документов класса 03 ОКУД «Унифицированная система первичной учетной документации».

Изменения, которые Инструкция №107 вносит в бухучет бюджетных организаций, весьма значительны и затрагивают все участки учета. Но в первую очередь необходимо сказать об ограничениях в выборе форм и способов ведения бухгалтерского учета и изменениях в учете внебюджетных средств поскольку от этого зависит налогообложение бюджетных организаций. Согласно пунктам 1 и 5 новой Инструкции, в бюджетных учреждениях устанавливается единый порядок ведения бухгалтерского учета. Этот порядок формируется на основе:

-стандартного Плана счетов бухгалтерского учета (п.30 Инструкции№107);

-мемориально-ордерной формы ведения бухгалтерского учета (перечень применяемых форм мемориальных ордеров приведен в п.20 Инструкции №107);

-формы первичных учетных документов и регистров бухгалтерского учета;

-методов оценки активов и обязательств;

-корреспонденции субсчетов по основным бухгалтерским операциям и т.д.

Это означает, что бюджетные учреждения в отличие от любых других некоммерческих и коммерческих организаций лишены возможности утверждения рабочего плана счетов бухгалтерского учета, выбора формы бухгалтерского учета и т.п.

Однако это противоречит Федеральному закону от 21 ноября 1996г №129-ФЗ «О бухгалтерском учете», а пункт 4 Инструкции №107 подтверждает, что бюджетные учреждения находятся в сфере действия этого закона.

Статья 6 Федерального закона «О бухгалтерском учете» гласит, что учетная политика бюджетных учреждений, как и любых других организаций, представляет собой совокупность организационно-технических решений и способов ведения бухгалтерского учета. Следовательно, чтобы ограничить права бюджетного учреждения по организации бухгалтерского учета и формированию учетной политики, необходимы изменения и дополнения в вышеуказанный закон.

Признавая целесообразность ведения единых унифицированных правил ведения бухгалтерского учета для бюджетных учреждений, все же необходимо отметить, что данная проблема должна решаться не нормативным правовым актом Минфина России, а на законодательном уровне.

Согласно статье 8 Инструкции №107, сведения об исполнении смет доходов и расходов представляются руководителям обслуживаемых учреждений в сроки, установленные главным бухгалтером централизованной бухгалтерии.

Между тем пункт 2 статьи 6 Федерального закона «О бухгалтерском учете» предусматривает принципиально иной порядок организации бухгалтерского учета. Руководителю юридического лица предоставлено право, сделать выбор в пользу определенной формы ведения бухгалтерского учета и нести ответственность за данный выбор. В условиях рынка даже для бюджетных учреждений наиболее приемлемой является децентрализованная форма учета, (то есть непосредственно в учреждении), поскольку руководитель в этом случае может принимать управленческие решения на основе своевременно поступающей бухгалтерской информации.

До недавнего времени деятельность бюджетных организаций регламентировалась не только Федеральным законом «О бухгалтерском учете», но и следующими документами:

-Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации (приказ Минфина России от 29 июля 1998г №34 Н);

-ПБУ 1/98 «Учетная политика организации»

(приказ Минфина России от 09 декабря 1998г №60 Н);

-ПБУ 5/98 «Учет материально-производственных запасов»

(приказ Минфина России от 15 июня 1998г №25 Н);

-ПБУ 9/99 «Доходы организации»

(приказ Минфина России от 6 мая 1999г №32 Н) – в части признания доходов от предпринимательской и иной деятельности;

-ПБУ 10/99 «Расходы организации»

(приказ Минфина России от6 мая 1999г №33 Н) – в части признания расходов по предпринимательской и иной деятельности.

Одновременно с новой Инструкцией по бухгалтерскому учету в бюджетных учреждениях приказом Минфина России от 30 декабря 1999г №107Н утвержден перечень изменений и дополнений, вносимых в нормативные правовые акты Минфина России.

На основании этого документа бюджетные учреждения и организации исключены из сферы действия вышеуказанных положений и стандартов бухгалтерского учета. Тем не менее, многие нормы Инструкции №107 повторяют формулировки ранее принятых нормативных актов Минфина России.

В частности, и в пункте 7 Инструкции №107 по бухгалтерскому учету в бюджетных учреждениях, и в пункте 10 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации говорится о необходимости ведения документации на русском языке.

В пункте 8 Инструкции №107 и пунктах 6, 101 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации установлено, что ответственность за организацию бухгалтерского учета, соблюдение законодательства и хранение бухгалтерской документации в бюджетных организациях несет не главный бухгалтер, а руководитель учреждения.

Пункт 10 Инструкции №107 по бухгалтерскому учету в бюджетных учреждениях повторяет формулировку пункта 12 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации. И в том, и в другом документе говорится, что все работники бюджетных учреждений должны исполнять требования главного бухгалтера, касающиеся порядка оформления и представления в бухгалтерию документов и сведений.

Кроме того, способы оценки материальных запасов, изложенные в пункте 59 Инструкции №107, в целом повторяют правила оценки пунктов 5 и 6 ПБУ 5/98 «Учет материально-производственных запасов».

В то же время Инструкция №107 внесла и ряд принципиальных нововведений. Например, пункт 7 обязывает бюджетные учреждения вести учет в рублях и копейках и не допускает округлений до целых рублей, тогда как пункт 25 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации разрешает остальным организациям выбирать валюту учета.

Необходимо подчеркнуть, что установление единых унифицированных правил ведения бухгалтерского учета (включая корреспонденцию счетов) делает возможным применение к бюджетным учреждениям налоговых санкций по статье 120 Налогового кодекса РФ. Эти санкции применяются за грубое нарушение правил учета доходов, а также объектов налогообложения.

Оценка имущества и обязательств производится организацией для их отражения в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности в денежном выражении. Оценка имущества, приобретенного за плату, осуществляется путем суммирования фактически произведенных расходов на его покупку; имущества полученного безвозмездно – по рыночной стоимости на дату оприходования; имущества произведенного в самой организации, - по стоимости его изготовления. Начисление амортизации основных средств и нематериальных активов производится независимо от результатов хозяйственной деятельности организаций в отчетном периоде.

Хозяйственные операции отражаются на бумажных и машиночитаемых носителях информации. Следовательно, бухгалтерский документ – любой носитель информации, с помощью которого хозяйственные операции подвергаются первичной регистрации. Бухгалтерскими документами оформляются любые хозяйственные операции в той последовательности в которой они совершаются. Это обеспечивает сплошной, непрерывный учет всех объектов учета; юридическое обоснование бухгалтерских записей, которые делают на основании документов, имеющих доказательную силу; использование документов для текущего контроля и оперативного руководства хозяйственной деятельностью организации; контроль за сохранностью собственности, так как документами подтверждается материальная ответственность работников за доверенные им ценности; укрепление законности, поскольку документы служат основными источниками сведений для последующего контроля правильности, целесообразности и законности каждой хозяйственной операции при документальных ревизиях. Первичные документы должны быть составлены в момент совершения операции, а если это не представляется возможным – непосредственно после окончания операции. В учреждениях все бухгалтерские документы, связанные с исполнением смет расходов по бюджету, специальным и другим внебюджетным средством, подписываются руководителем организации или его заместителем и главным бухгалтером или его заместителем. Своевременное и достоверное создание первичных документов, передача их в установленном порядке и сроке для отражения в бухгалтерском учете производится в соответствии с утвержденным в организации графиком документооборота. Документы следуют составлять на бланках установленной формы с заполнением всех реквизитов, причем в некоторых документах, например, приходных и расходных кассовых ордерах, исправления делать не разрешается. Проверенные и принятые бухгалтерией документы подвергают бухгалтерской обработке, под которой понимают расценку, группировку и разметку. Пройдя обработку, документация группируется по периодам – месяц, квартал, год и формируется в дела, содержащие обычно до 250 листов.

Согласно первичных документов производится запись операции на счетах. Записать операцию на счетах – это значит отразить её содержание в бухгалтерских книгах, карточках или свободных листах, являющихся учетными регистрами.

В бухгалтерских книгах все страницы пронумерованы и заключены в переплет. На последней странице указывается общее число пронумерованных страниц за подписью главного бухгалтера. Книги применяются для синтетического и аналитического учета.

Карточки из плотной бумаги или не плотного картона не скрепляются между собой. Их хранят в специальных ящиках – картотеках. Карточки (кроме карточек по основным средствам) регистрируются в реестре карточек (ф.279), который ведется для каждого счета отдельно. Карточки для учета основных средств регистрируются в описи инвентарных карточек по учету основных средств (Ф.ОС – 10).

Свободные листы (ведомости) отличаются от карточек тем, что они изготавливаются из менее плотной бумаги, имеют большой формат. Хранят их в особых папках – регистраторах; заводятся они, как правило, на месяц или квартал.

Содержание регистров бухгалтерского учета и внутренней отчетности является коммерческой тайной.

Для учреждений непроизводственной сферой наиболее характерно ведение бухгалтерского учета по мемориально–ордерной и журнально-ордерной формам учета. В связи с этим, нами были изучены особенности каждой из названных форм.

2. Сходство и различие плана счетов бюджетных организаций и коммерческих организаций

Пожалуй, одной из главных особенностей бухгалтерского учета в бюджетных организациях является применение плана счетов бухучета. Остановимся более подробно на сходствах и различиях разделов плана счетов бухгалтерского учета финансово – хозяйственной деятельности коммерческих предприятий и бюджетных организаций. (Приложение 1,Таблица 1)

План счетов бухучета бюджетных учреждений имеет пятнадцать разделов и тринадцать забалансовых счетов, тогда как в плане счетов коммерческих предприятий и организаций всего лишь девять разделов и пятнадцать забалансовых счетов.

Раздел I план счетов бюджетных организаций называется «Основные средства», в который включены счета 01 «Основные средства» (с разделением по видам основных средств на субсчета) и 02 «Износ основных средств». А в раздел I плана счетов коммерческих организаций «Основные средства и другие долгосрочные вложения» включен ряд счетов: 03 «Долгосрочно-арендуемые основные средства»;

04 «Нематериальные активы»;

05 «Амортизация нематериальных активов»;

06 «Долгосрочные финансовые вложения»;

07 «Оборудование к установке»;

08 «Капитальные вложения»;

09 «Арендные обязательства к поступлению».

Раздел II «Материальные запасы» плана счетов бухгалтерского учета в бюджетных организациях включает следующие счета:

03 «Изделия и продукция»;

04 «Оборудование, строительные материалы и материалы для научных исследований»;

05 «Молодняк животных и животные на откорм»;

06 «Материалы и продукты питания». С разделением по субсчетам.

Учет сырья, материалов, топлива, запчастей также ведется во втором разделе «Производственные запасы» плана счетов бухучета коммерческих организаций, но в него включены счета 12 «Малоценные и быстроизнашивающиеся предметы», 13 «Износ МБП», 14 «Переоценка материальных ценностей», 15 «Заготовление и приобретение материалов»… 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям».

Учет же малоценных и быстроизнашивающихся предметов в бюджетных учреждениях предусмотрен разделом III «Малоценные и быстроизнашивающиеся предметы» на счете 07.

Затраты на производство и другие цели ведутся на счете 08 раздела IV плана счетов бюджетных учреждений, а в предприятиях различных форм собственности затраты на производство учитываются на счетах 20 – 29 плана счетов. Кроме всего прочего в раздел III «Затраты на производство» включены счета:

30 «Некапитальные работы» и 31 «Расходы будущих периодов».

Разделом IV «Готовая продукция, товары и реализация» плана счетов бухгалтерского учета финансово – хозяйственной деятельности предприятий предусмотрен учет готовой продукции (счет 40), товаров (счет 41), торговой наценки (счет 42), коммерческих расходов (счет 43) и издержек обращения (счет 44), а также товаров отгруженных (счет 45) и реализации продукции (работ, услуг, основных средств и прочих активов) на счетах 46 – 48.

Раздел V плана счетов бухгалтерского учета в бюджетных учреждениях и коммерческих организациях имеет одинаковое название «Денежные средства». Только денежные средства бюджетных организаций разбиваются на:

счет 09 «Текущие счета по федеральному бюджету»;

счет 10 «Текущие счета по бюджетам национально-государственных и административно-территориальных образований»;

счет 11 «Текущие счета по внебюджетным средствам».

Затем идет счет 12 «Касса» и счет 13 «Прочие денежные средства», а денежные средства коммерческих преприятий разделены на следующие счета «Касса» (счет 50); «Расчетный счет» (счет51); «Валютный счет» (счет 52); «Специальные счета в банках, денежные документы, переводы в пути и краткосрочные финансовые вложения» (счета 55-58).

В разделе VI плана счетов бюджетных организаций включен только один счет – 14 «Внутриведомственные расчеты по финансированию».

Раздел VII этого плана счетов имеет некоторое сходство с разделом VI плана счетов коммерческих предприятий и организаций. Расчеты с поставщиками и подрядчиками, покупателями и заказчиками за выполненные работы и оказанные услуги ведутся по счету 15 раздела VII, а в коммерческих предприятиях учет расчетов предусмотрен на счетах 60, 61, 62, 63, 64.

Учет расчетов с подотчетными лицами ведется на счете 16, а в плане счетов коммерческих организаций – на счете 71.

Расчеты с разными дебиторами и кредиторами учитывается по счету 17. Он включает в себя следующие субсчета:

171 «Расчеты по социальному страхованию»,

172 «Расчеты по специальным видам платежей»,

173 «Расчеты по платежам в бюджет», тогда как в плане счетов предприятий и учреждений различных форм собственности они выделены в отдельные счета:

67 «Расчеты по внебюджетным платежам»;

68 «Расчеты с бюджетом» (по видам платежей);

69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению», который в свою очередь поделен на субсчета:

69/1 «Расчеты по социальному страхованию»;

69/2 «Расходы по пенсионному обеспечению»;

69/3 «Расчеты по медицинскому страхованию»;

69/4 «Расчеты по фонду занятости».

В бюджетных организациях учет расчетов по взносам в Пенсионный фонд, в фонд занятости и фонд медицинского страхования ведется на субсчетах счета 19 «Расчеты по пенсионному обеспечению и социальной защите населения».

На субсчете 180 «Расчеты с рабочими и служащими» учитываются расчеты с работниками учреждений по всем видам заработной платы. На субсчете 181 «Расчеты со стипендиатами» учитываются расчеты по стипендиям со студентами, аспирантами и докторами вузов. На других субсчетах счета 18 «Расчеты с рабочими, служащими и стипендиатами» ведется бухгалтерский учет с рабочими и служащими за товары, проданные в кредит, по безналичным перечислениям взносов по договорам добровольного страхования, расчеты по исполнительным листам и другие расчеты.

В коммерческих предприятиях расчеты с персоналом по оплате труда ведется на счете 70, а расчеты с персоналом по прочим операциям на счете 73 с разделением по субсчетам.

Далее в плане счетов бюджетных организаций в разделе VIII «Расходы» для отражения фактически произведенных расходов организациями и учреждениями используют счета 20 «Расходы по бюджету» и 21 «Прочие расходы». В соответствии законодательством бюджетные учреждения расходуют бюджетные средства исключительно на:

* оплату труда;
* перечисление страховых взносов в государственные внебюджетные фонды;
* трансферты населению, выплачиваемые в соответствии с федеральными законами;
* командировочные, в соответствии с законодательством;
* оплату товаров, работ и услуг в соответствии с утвержденными сметами.

Организации и учреждения, состоящие на бюджете, кроме бюджетных расходов могут производить расходы, финансируемые из внебюджетных источников. Такие расходы учитываются по субсчетам на счете 21 «Прочие расходы».

Для учета финансирования учреждений и организаций применяют счет 23 «Финансирование» раздела IX плана счетов.

На субсчетах 230 «Финансирование из бюджета на расходы учреждения и другие мероприятия», 231 «Финансирование из бюджета капитальных вложений» и 232 «Финансирование за счет других бюджетов» учитывается финансирование, полученное из бюджетов.

На субсчетах 234, 235, 236, 237, 238 ведется учет средств по финансированию, полученных из внебюджетных и прочих источников в соответствии с законодательством.

Раздел X «Фонды и средства целевого назначения» подразделяются на следующие счета:

24 «Фонды и средства целевого назначения»;

25 «Фонд в основных средствах»;

26 «Фонд в малоценных и быстроизнашивающихся предметах»;

27 «Фонды финансовых средств».

Учет фондов оплаты труда, выплат пособий на несовершеннолетних детей, фонда материального поощрения осуществляют на субсчетах счета 24.

Учет стоимости основных средств, малоценных и быстроизнашивающихся предметов, находящихся непосредственно в распоряжении организации учитывают на субсчете 250 и 260 соответственно.

Учет фондов накопления, социальной сферы и фондов потребления коммерческих предприятий и организаций ведется на счете 88 раздела VIII «Капитал и резервы». В этом разделе ведется учет «Уставного капитала» (счет 85), «Резервного капитала» (счет 86), «Добавочного капитала» (счет 87) и нераспределенной прибыли (непокрытого убытка), полученных в результате финансово-хозяйственной деятельности предприятия.

Бухгалтерский учет реализации изделий производственных (учебных) мастерских, продукции подсобных хозяйств, научно- исследовательских работ по договорам осуществляется на счете 28 «Реализация продукции, изделий и выполненных работ» раздела XI «Реализация продукции».

Раздел XII «Доходы» включает два счета: 40 «Доходы» и 41 «Прибыли и убытки». Субсчет 400 «Доходы по специальным средствам» используется бюджетными организациями для учета доходов, которые остаются в распоряжении организаций и учреждений, и могут расходоваться на определенные цели сверх ассигнований по бюджету. Субсчет 402 «Доходы от производственной деятельности профессионально-технических училищ» применяют для учета доходов от деятельности учебных мастерских и средств, заработанных учащимися на производственной практике.

Балансовая прибыль (убыток) представляет собой конечный финансовый результат, выявленный за отчетный период на основании бухгалтерского учета организаций и учреждений. Результат прибыли или убытка, выявленных в отчетном году отражаются по счету 41 «Прибыли и убытки».

Учет результатов финансово-хозяйственной деятельности на предприятиях всех отраслей народного хозяйства (кроме банков и бюджетных учреждений) производится на счетах:

80 «Прибыли и убытки»;

81 «Использование прибыли»;

82 «Оценочные резервы»;

83 «Доходы будущих периодов»;

84 «Недостачи и потери от порчи ценностей»

раздела VII «Финансовые результаты и использование прибыли».

Далее идет раздел VIII «Капитал и резервы», описанный выше и раздел IX «Кредиты и финансирование», по счетам которого предприятиями ведется учет краткосрочных и долгосрочных кредитов банков, краткосрочных и долгосрочных займов, целевого финансирования и поступления и арендных обязательств.

План счетов бюджетных организаций и учреждений включает также раздел XIII «Краткосрочные ссуды из бюджета»; раздел XIV «Средства переданные и полученные»; раздел XV «Результаты исполнения бюджета».

На забалансовых счетах планов счетов бюджетные организации ведут учет по:

* арендованным основным средствам;
* товарно-материальным ценностям, принятым на ответственное хранение;
* бланкам строгой отчетности;
* списанной задолженности неплатежеспособных дебиторов;
* материальным ценностям, оплаченным по централизованному снабжению;
* задолженности учащихся и студентов за невозвращенные материальные ценности;
* переходящим спортивным призам и кубкам;
* путевкам;
* переплатам пенсий и пособий, вследствие неправильного применения законодательства о пенсиях и пособиях, счетным ошибкам;
* учебным предметам военной техники;
* ссудам, выданным рабочим и служащим;

Учреждения непроизводственной сферы, как и все другие организации в обязательном порядке составляют бухгалтерский отчет, поэтому нами изучены конкретные вопросы, касающиеся ее особенностей в бюджетных организациях.

2.1 Бухгалтерская отчетность и ее состав

Отчетность представляет собой систему показателей, отражающих результаты хозяйственной деятельности организаций и учреждений за отчетный период. Отчетность включает таблицы, которые составляют на основе учетных данных.

Отчетность учреждений и организаций должна отражать состав имущества и источники его формирования, включая имущество производств и хозяйств, других подразделений, выделенных на отдельный баланс.

Отчетность составляется за определенный отчетный период: месяц, квартал, год. Учреждения и организации, а также централизованные бухгалтерии, обслуживающие учреждения и организации, состоящие на федеральном бюджете Российской Федерации, бюджетов различных уровней, составляют годовые, квартальные и месячные бухгалтерские отчеты об исполнении смет расходов и представляют своему вышестоящему органу, а также в налоговую инспекцию по месту регистрации.

В объем сводной годовой и квартальной отчетности включается справка о полученном из федерального бюджета финансировании.

Составлению отчетности предшествует сверка оборотов и остатков на счетах синтетического учета.

Составлению годового баланса предшествует проведение инвентаризации. Инвентаризация проводится в соответствии с Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации. В соответствии с Положением регулируются расхождения между фактическими остатками ценностей и остатками на счетах бухгалтерского учета. Запись операций в бухгалтерском учете должна осуществляться на основании надлежащим образом оформленных оправдательных документов.

Сэкономленные против установленных ассигнований по смете расходов и перечисленные не позднее 31 декабря на текущие счета «Суммы по поручениям» средства остаются в распоряжении бюджетных учреждений и организаций и при условии выполнения показателей деятельности в установленном порядке направляются на производственные и социальные нужды.

Размер экономии по смете бюджетных организаций и учреждений определяют как разницу между общей суммой уточненных сметных назначений и кассовым расходом за год.

На расчетные счета поступают в установленном порядке денежные средства, в том числе средства бюджетного финансирования. Кроме того, на расчетном счете хранятся средства единого фонда оплаты труда, фонда производственного и социального развития, других фондов и прочие средства учреждений и организаций. Остатки средств на расчетных счетах в конце года не закрываются и переходят на следующий год.

Расчеты с дебиторами и кредиторами к концу года должны быть завершены. По расчетам с подотчетными лицами остатки неиспользованных средств должны быть возвращены, по использованным средствам – составлены авансовые отчеты.

Бухгалтерскую отчетность бюджетных организаций подразделяют на годовую, квартальную и месячную.

Годовая отчетность включает пакет документов (Приложение 2, Таблица 2).

В том случае, если организация получала средства из других бюджетов на проведение целевых мероприятий, по расходам этих средств составляется отдельный отчет. Этот отчет представляется тому распорядителю кредитов, от которого были получены эти средства.

Бюджетные организации, получающие доходы от предпринимательской деятельности, составляют годовой и квартальный отчеты о прибылях и убытках (форма 2) и представляют его в налоговый орган по месту его нахождения.

Кроме того, бюджетные учреждения представляют в налоговый орган по месту своего нахождения по окончании отчетного периода «Расчет налога от фактической прибыли» и «Расчет по налогу на добавленную стоимость».

Отчетность о прибылях и убытках составляется на основании данных аналитического учета, а также с использованием данных отчетности: по форме 2-1 «Отчет об исполнении сметы доходов и расходов бюджетной организации, переведенной на новые условия хозяйствования», по формам 4 или 4 (сводная) «Отчет об исполнении сметы по внебюджетным средствам».

Отражение в отчетности налога на добавленную стоимость производится на основании счетов-фактур. По счетам-фактурам налоговые органы осуществляют контроль за правильностью исчисления налога и полнотой его перечисления в бюджет.

Для подтверждения достоверности изложенного материала, а также расширения собственных экспериментальных исследований нами были изучены вопросы, касающиеся исполнения сметы расходов бюджетных организаций в виде баланса исполнения сметы расходов (форма 1) и отчета об исполнении сметы расходов бюджетной организации (форма 2). Названные документы приведены в приложении 3 и 4.

2.2 Баланс исполнения сметы расходов бюджетной организации

«Баланс исполнения сметы расходов» составляют на основании сверенных счетов и оборотов по счетам бухгалтерского учета. Годовой баланс составляют после заключения счетов текущего учета.

Основные средства, материальные запасы, малоценные и быстроизнашивающиеся предметы отражают в балансе по фактической стоимости их приобретения.

* 1. Отчет об исполнении сметы расходов

Форма 2 «Отчет об исполнении сметы расходов» содержит данные об исполнении сметы расходов бюджетной организации. Форма 2 составляется по разделам, главам и параграфами в разрезе статей бюджетной классификации. Форма 2 заполняется на основании данных соответствующих регистров учета кассовых и фактических расходов. Данные об исполнении смет расходов бюджетной организации и баланса исполнения сметы расходов показываются нарастающим итогом с начала года в рублях или тысячах рублей. Учреждения, предприятия и организации, получающие средства федерального бюджета от органов федерального казначейства, представляют не позднее 5 числа следующего за отчетным месяцем отчет по форме 2 в орган федерального казначейства, от которого получено финансирование. Второй экземпляр отчета по форме 2 в эти же сроки представляется своему вышестоящему органу.

3. Организация внешнего контроля

Финансовый контроль деятельности бюджетных учреждений осуществляется в виде ревизий и проверок их финансово-хозяйственной деятельности, проводимых контрольными органами (Росфиннадзором, Счетной палатой, внутриведомственными контрольными органами, ФНС, ФСС, ФОМС, ПФ и иными ведомствами). Цель проверок - контроль за эффективным и рациональным расходованием бюджетных средств, законностью совершаемых операций, выявление фактов их нецелевого использования. Проверки делятся на плановые и внеплановые, на тематические, обобщающие и комплексные.

Плановые проверки осуществляются с определенной периодичностью, поэтому их объекты и сроки проведения указываются в графике проверок. Он включает: объект проверки, период, срок проведения и ответственных исполнителей. При внеплановых проверках контролируются вопросы, в отношении которых есть информация о возможных нарушениях и злоупотреблениях.

Основные мероприятия проверок направлены на изучение:

- учредительных, регистрационных, плановых, бухгалтерских, отчетных и других документов (по форме и содержанию);

- полноты, своевременности и правильности отражения совершенных финансовых и хозяйственных операций в бухгалтерском (бюджетном) учете и бухгалтерской (бюджетной) отчетности, в том числе путем сопоставления записей в учетных регистрах с первичными учетными документами, показателей бухгалтерской (бюджетной) отчетности с данными аналитического учета;

- фактического наличия, сохранности и правильного использования материальных ценностей, находящихся в федеральной собственности, денежных средств и ценных бумаг, достоверности расчетов, объемов поставленных товаров, выполненных работ и оказанных услуг, операций по формированию затрат и финансовых результатов;

- постановки и состояния бухгалтерского (бюджетного) учета и бухгалтерской (бюджетной) отчетности в проверяемой организации;

- состояния системы внутреннего контроля в проверяемой организации, в том числе наличие и состояние текущего контроля над движением материальных ценностей и денежных средств, правильностью формирования затрат, полнотой оприходования, сохранностью и фактическим наличием продукции, денежных средств и материальных ценностей, достоверностью объемов выполненных работ и оказанных услуг;

- принятых проверяемой организацией мер по устранению нарушений, возмещению материального ущерба, привлечению к ответственности виновных лиц по результатам предыдущей ревизии (проверки).

На федеральном уровне органом государственного контроля является Счетная палата Российской Федерации, которая подотчетна Федеральному Собранию Российской Федерации и в своей деятельности руководствуется Федеральным законом от 11.01.1995 № 4-ФЗ "О Счетной палате Российской Федерации". В рамках задач, определенных действующим законодательством, Счетная палата обладает организационной и функциональной независимостью. Фактически она является ведущим органом государственного внешнего финансового контроля. Она обеспечивает единую систему контроля за исполнением федерального бюджета и бюджетов федеральных внебюджетных фондов.

Задачи Счетной палаты:

- организация и осуществление контроля своевременного исполнения доходных и расходных статей федерального бюджета и бюджетов федеральных внебюджетных фондов по объемам, структуре и целевому назначению;

- определение эффективности и целесообразности расходов государственных средств и использования федеральной собственности;

- оценка обоснованности доходных и расходных статей проектов федерального бюджета и бюджетов федеральных внебюджетных фондов;

- финансовая экспертиза проектов федеральных законов, а также нормативных правовых актов федеральных органов государственной власти, предусматривающих расходы, покрываемые за счет средств федерального бюджета, или влияющих на формирование и исполнение федерального бюджета и бюджетов федеральных внебюджетных фондов;

- анализ выявленных отклонений от установленных показателей федерального бюджета и бюджетов федеральных внебюджетных фондов и подготовка предложений, направленных на их устранение, а также на совершенствование бюджетного процесса в целом;

- контроль законности и своевременности движения средств федерального бюджета и средств федеральных внебюджетных фондов в Центральном банке Российской Федерации, уполномоченных банках и иных финансово-кредитных учреждениях Российской Федерации;

- регулярное представление Совету Федерации и Государственной Думе информации о ходе исполнения федерального бюджета и результатах проводимых контрольных мероприятий.

В процессе реализации поставленных задач Счетная палата:

- осуществляет контрольно-ревизионную, экспертно-аналитическую, информационную и иные виды деятельности;

- обеспечивает единую систему контроля за исполнением федерального бюджета и бюджетов федеральных внебюджетных фондов, что предусматривает:

- организацию и проведение оперативного контроля за исполнением федерального бюджета в отчетном году;

- проведение комплексных ревизий и тематических проверок по отдельным разделам и статьям федерального бюджета, бюджетов федеральных внебюджетных фондов;

- экспертизу проектов федерального бюджета, законов и иных нормативных правовых актов, международных договоров Российской Федерации, федеральных программ и иных документов, затрагивающих вопросы федерального бюджета и финансов Российской Федерации;

- анализ и исследование нарушений и отклонений в бюджетном процессе, подготовку и внесение в Совет Федерации и Государственную Думу предложений по их устранению, а также по совершенствованию бюджетного законодательства в целом;

- подготовку и представление заключений в Совет Федерации и Государственную Думу по исполнению федерального бюджета и бюджетов федеральных внебюджетных фондов в отчетном году;

- подготовку и представление заключений и ответов на запросы органов государственной власти Российской Федерации.

Для осуществления своей деятельности по запросам Счетной палаты все органы государственной власти в РФ, органы местного самоуправления, предприятия, организации независимо от форм собственности и их должностные лица обязаны предоставлять финансовую и иную связанную с осуществлением контроля информацию. Отказ или уклонение должностных лиц указанных органов, предприятий, учреждений и организаций от своевременного предоставления необходимой информации или документации по требованию Счетной палаты, а также предоставление ложной информации влечет за собой ответственность, установленную законодательством Российской Федерации. В процессе исполнения федерального бюджета Счетная палата контролирует полноту и своевременность денежных поступлений, фактическое расходование бюджетных ассигнований в сравнении с законодательно утвержденными показателями федерального бюджета, выявляет отклонения и нарушения, проводит их анализ, вносит предложения по их устранению.

НК РФ наделил налоговые органы правами и обязанностями по осуществлению ими своих функций, одной из которых является контрольная. Налоговый контроль представляет собой установленную налогово-правовыми нормами систему контрольных мероприятий, осуществляемую специально уполномоченными на это органами, направленную на проверку, обеспечение полноты и своевременность выполнения фискальнообязанными лицами налогового законодательства.

Цели налогового контроля:

- выявление налоговых правонарушений и налоговых преступлений;

- предупреждения их совершения в будущем;

- обеспечение неотвратимости наступления налоговой ответственности.

Налоговый контроль деятельности бюджетных организаций проводится сотрудниками налоговых органов в пределах своей компетенции посредством налоговых проверок, получения объяснений, проверки данных учета и отчетности, а также в других формах, предусмотренных Налоговым кодексом РФ. В соответствии с НК РФ основными методами текущего и последующего контроля правильности исчисления, полнотой и своевременностью уплаты налогов налогоплательщиками, плательщиков сборов и налоговых агентов в бюджеты различного уровня являются камеральные и выездные налоговые проверки.

Контроль служит важным способом обеспечения законности и целесообразности проводимой деятельности учреждения. Роль внешнего контроля меняется, но сам внешний контроль не исключается. Он решает свои традиционные задачи, актуальность которых не снижается, и приобретает новые направления. Наиболее заметное из них - аудит эффективности. Растет значение экспертно-аналитической деятельности, мониторинга расходования бюджетных средств. Обеспечение прогрессирующей результативности государственных расходов без налаженного взаимодействия внешнего и внутреннего контроля становится все более проблематичным. Вместе с тем нужно конструктивно сочетать компетентный внешний контроль с невмешательством во внутренние дела организации, не превращать его в мелочную опеку одних органов другими.

Заключение

Учетная информация отражает фактическое состояние хозяйственного объекта или бюджетного учреждения. Полнота, достоверность и своевременность учетной информации определяют действенность управления производством, способствуют предотвращению принятия неоправданных решений. Это требует постоянного совершенствования методологии бухгалтерского учета как основного поставщика информации.

До недавнего времени бухучет в основном использовался как инструмент внешнего административного контроля за государственными предприятиями. Все отчетливее проявлялось возрастающее расхождение между отечественной системой бухгалтерского учета и Западной Европы.

За последние годы улучшились методология и организация бухгалтерского учета. Изданы новые нормативные документы, регламентирующие постановку бухгалтерского учета в различных отраслях и ведомствах: План счетов бухгалтерского учета; Положение о бухгалтерском учете и отчетности; Основные положения по составу затрат, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг); Положение о порядке начисления амортизации (износа) на полное восстановление по основным фондам; Порядок ведения кассовых операций и другие.

Основные направления совершенствования организации бухгалтерского учета определены с учетом перехода к рыночной экономике.

Важным является приведение отечественной практики бухгалтерского учета в сопоставимость с практикой западных стран, для чего необходимо совершенствовать бухгалтерский учет, внедрять прогрессивные формы и методы учета.

Приказом Минфина России от 30 декабря 1999 года №107 утверждена новая Инструкция по бухгалтерскому учету в бюджетных учреждениях. Согласно Инструкции №107 введены единые унифицированные правила ведения бухгалтерского учета в бюджетных учреждениях, изменена методика ведения бухгалтерского учета.

Согласно пункту 6 Инструкции Минфина России от 30 декабря 1999г. №107 теперь бюджетные организации обязаны составлять отдельный баланс по внебюджетным средствам и включать данные этого отдельного баланса в свой единый баланс.

Для обеспечения раздельного учета операций по бюджетным и внебюджетным средствам бюджетным предприятиям и организациям рекомендовано при необходимости присвоить отличительный признак в виде номера каждому субсчету Плана счетов бухучета.

Вполне очевидно, что в результате этого возрастет трудоемкость ведения бухгалтерского учета, особенно на первых порах. Но именно этот механизм позволит эффективно разделить имущество, переданное в управление бюджетному учреждению, и имущество, самостоятельно заработанное бюджетной организацией и не подлежащее изъятию.

Если ранее доходы от сдачи в аренду государственного имущества, взимание дополнительной оплаты за обучение, оказание консультационных услуг учреждениями образования и другими бюджетными организациями считались выручкой от предпринимательской деятельности, то с введением с 1 января 2000 года Инструкции №107 эти доходы рассматриваются как дополнительный источник бюджетного финансирования.

Никаких налогов с получаемого дохода как дополнительного источника бюджетного финансирования учреждение – получатель средств не исчисляет и не уплачивает.

Важную роль в условиях нового порядка ведения бухгалтерского учета играет оперативный учет прямых расходов по бюджетной и предпринимательской деятельности. Это требует внедрения более действенных форм учета и контроля за распределением расходов.

Ранее бюджетные учреждения, финансируемые из регионального или местного бюджетов, распределяли все расходы между бюджетной и предпринимательской деятельностью расчетным методом пропорционально удельному весу средств от предпринимательской деятельности в общей сумме средств (п.9 Инструкции Госналогслужбы России от 20 августа 1998г. №48).

В условиях нового порядка ведения бухгалтерского учета пункт 9 Инструкции №48 фактически уже не может использоваться бюджетными учреждениями. Формируя учетную политику, бюджетное учреждение имеет право разработать собственные методы ведения раздельного учета, включая методы распределения необходимых статей общехозяйственных расходов на бюджетную и предпринимательскую деятельность, или методы распределения всех расходов в качестве прямых, что подтверждается новой Инструкцией от 30 декабря 1999 года №107 по бухгалтерскому учету в бюджетных учреждениях.

Приложение 1

Таблица 1. «Сходство и различие плана счетов бюджетных и коммерческих организаций»

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| № | Наименование объектов учета (счета) | Коммерческие организации | Бюджетные организации |
| 1. | Основные средства | Размер стоимости основных средств : свыше 100 МРОТ.  Счет 01 номер и наименование субсчета повидам основных средств (1,2,3..) | Размер стоимости основных средств: свыше 50 МРОТ.  Счет 01  Номер субсчета и наименование:  010. – Здания  011. – Сооружкния  012. – Пердаточные устройсва.  013. – Машины и оборудование  015. – Транспортные средства  016. – Инструменты  017. – Рабочий и продуктивный скот  018. – Библиотечный фонд  019. – Прочие основные средства |
| 2. | Малоценные и быстро изнашивающиеся предметы | Предельный размер стоимости МБП:  Невыше 100 МРОТ  Счет 12  Номер субсчета и наименование   1. МБП в запасе 2. МБП в эксплуатации 3. Временные (нетитульные сооружения) | Предельный размер стоимости МБП:  Невыше 50 МРОТ  Счет 07  Номер субсчета и наименование:  070.МБП на складе  071.МБП в эксплуатации  072.Бельё, постельные принадлежности, одежда и обувь на складе  073.Бельё, постельные принадлежности, одежда и обувь в эксплуатации. |
| 3. | Заработная плата | Счет 70  “Расчеты с персоналом по оплате труда” | Счет 18  “Расчеты с рабочими, служащими и стипендиатами”  номер субсчета и наименование:  180.Расчеты с рабочими и служащими.  181.Расчеты со стипендиатами  182.Расчеты с рабочими и служащими за товары, проданные в кредит  ….  187.Расчеты по исполнительным документам и прочим учреждениям  189.Другие расчеты за выполненные работы. |

Приложение 2

Таблица 2. «Состав годовой бухгалтерской отчетности бюджетных организаций»

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Наименование документа | Форма | Приложение | Примечание |
| 1.Баланс исполнения сметы расходов учреждения | Ф.1 | Справка о движении сумм финансирования из бюджета |  |
| 2. Отчет об исполнении сметы расходов бюджетной организации | Ф.2 |  |  |
| 3. Отчет об исполнении сметы доходов и расходов, переведенной на новые условия хозяйствования | Ф.2-1 |  |  |
| 4. Отчет об использовании бюджетных ассигнований организацией | Ф.2-2 |  |  |
| 5. Отчет о движении средств по текущему счету «Суммы по поручениям» | Ф.2-3 |  |  |
| 6. Отчет об исполнении сметы по внебюджетным средствам | Ф.4 |  | Для бюджетных организаций, получающих доходы от предпринимательской деятельности |
| 7. Отчет о движении основных средств | Ф.5 |  |  |
| 8. Отчет о движении материальных ценностей | Ф.6 |  |  |
| 9. Отчет о недостачах и хищениях денежных средств и материальных ценностей в бюджетных учреждениях | Ф.15 |  |  |
| 10. Отчет о прибылях и убытках | Ф.2 |  | Для бюджетных организаций, получающих доходы от предпринимательской деятельности |

Список литературы

1. Конституция Российской Федерации
2. Бюджетный кодекс Российской Федерации. – М.: ПРОСПЕКТ, 2010
3. Гражданский кодекс Российской Федерации часть 1, 2. – М.: ОМЕГА-Л, 2010
4. Налоговый кодекс Российской Федерации часть 1, 2. – М.: ОМЕГА-Л, 2010
5. Трудовой кодекс Российской Федерации. – М.: ОМЕГА-Л, 2010
6. Федеральный закон от 11.01.1995 № 4-ФЗ "О Счетной палате Российской Федерации"
7. Федеральный закон от 21.11.1996 г. № 129-ФЗ "О бухгалтерском учете"
8. Федеральный закон от 21.07.2005г. № 94-ФЗ "О размещении заказов на поставки товаров, выполненных работ, оказание услуг для государственных и муниципальных нужд"
9. Федеральный закон от 24.07.2009 г. № 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"
10. Распоряжение Правительства РФ от 15.11.2002г. № 1611-р "О переоценке основных средств и нематериальных активов в бюджетных учреждениях"
11. Инструкция "О порядке составления и представления годовой, квартальной и месячной бюджетной отчетности", утвержденная приказом Минфина России от 13.11.2008г. № 128н
12. Инструкция "Об утверждении форм регистров бюджетного учета", утвержденная приказом Минфина России от 23.09.2005г. № 123н
13. Инструкция по бюджетному учету, утвержденная приказом Минфина России от 10.02. 2006 г. № 25н
14. Инструкция по бюджетному учету, утвержденная приказом Минфина России от 30.12.2008 г. № 148н
15. Приказ Федерального казначейства от 10.10.2008 № 8н. "О порядке кассового обслуживания исполнения федерального бюджета, бюджетов субъектов Российской Федерации местных бюджетов и порядке осуществления территориальными органами федерального казначейства отдельных функций финансовых органов субъектов Российской Федерации и муниципальных образований по исполнению соответствующих бюджетов
16. Порядок ведения кассовых операций в РФ, утвержденный решением Совета директоров ЦБ РФ от 22.09.1993г. № 40
17. Алексеева И.В. Бюджетный учет шаг за шагом. М.: ЭКАР, 2007
18. Аснин Л.М., Кононова И.Я. Контроль и ревизия. – Ростов-н/Д.: Изд-во ФЕНИКС, 2004
19. Афанасьев М.П. Государственный финансовый контроль. - М.: ВЫСШАЯ ШКОЛА ЭКОНОМИКИ, 2001
20. Белов А.Н. Бухгалтерский учет в бюджетных учреждениях. - М.: ЭКЗАМЕН, 2005
21. Голощапов Н.А., Соколов А.А. Контроль и ревизия. – М.: АЛЬФА-ПРЕСС, 2007
22. Захарьин В.Р. Бухгалтерский учет в бюджетных учреждениях. – М.: ОМЕГА-Л, 2009
23. Кондраков Н.П., Кондраков И.П. Бухгалтерский учет в бюджетных организациях. М.: ПРОСПЕКТ, 2007
24. Конопляник Т.М., Морозова И.В. Бюджетный учет оплаты труда. СПб.: БИЗНЕС-ПРЕССА, 2007
25. Кочергов Д.С. Амортизация: практическое пособие. – М.: ОМЕГА-Л, 2005
26. Паклар А.Н. Бюджетный учет. – М.: ЮСТИЦИФОРМ, 2006
27. Полещук Т.А., Митина О.В. Бухгалтерский учет в бюджетных организациях. - М.: ИНФРА-М, 2010
28. БИНО: Бюджетные учреждения № 2/2009. Изд-во ЭКАР. – 2009
29. БИНО: Бюджетные учреждения № 5/2009. Изд-во ЭКАР. – 2009
30. БИНО: Бюджетные учреждения № 6/2009. Изд-во ЭКАР. – 2009
31. БИНО: Бюджетные учреждения № 7/2009. Изд-во ЭКАР. – 2009
32. БИНО: Бюджетные учреждения № 12/2009. Изд-во ЭКАР. – 2009
33. Булаев С.В. Положение о внутреннем контроле: разрабатываем, утверждаем, применяем // Бюджетные учреждения. – 2009. - № 6
34. Валова С.А. Не допускаем ошибок и нарушений при проведении инвентаризации // Бюджетные учреждения: ревизии и проверки финансово-хозяйственной деятельности. – 2009. - № 7
35. Больничные листы // Под ред. Г.Ю. Касьяновой – М.: АБАК, 2009
36. Годовой отчет для бюджетных организации – 2008 // Под ред. Ю.А. Васильева. – М.: Изд-во Консалтинговая группа "АЮДАР", 2008
37. Кудряшов С.А. Выездная проверка как средство налогового контроля // Бюджетные учреждения: ревизии и проверки финансово-хозяйственной деятельности. – 2008. - № 10
38. Лукошкин С.В. Классификация видов финансового контроля // Современный бухучет. – 2009. - № 2
39. Овсянников Л.Н. Контроль внешний и внутренний: условия взаимодействия // Финансы. – 2008. - № 11
40. Строков А.И. Порядок учета расчетов с персоналом бюджетных учреждений по оплате труда // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях. – 2008. - № 15
41. Информационно-правовая система "Консультант Плюс"