СОДЕРЖАНИЕ

ВВЕДЕНИЕ ...……………………………………………………………………

1. ПРОБЛЕМЫ И ЗАДАЧИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА В

 БЮДЖЕТНОЙ СФЕРЕ ...…………………………………………………….

1.1. Бюджетная система и бюджетный учет, история развития ……….….

1.2. Бухгалтерский учет в бюджетной организации, особенности

 ведения ...………………………………………………………………...

1.3. Новый порядок бухгалтерского учета в бюджетной организации

 с учетом условий перехода на новую систему бюджетного учета …..

2. ЦЕНТРАЛИЗОВАННАЯ БУХГАЛТЕРИЯ № 2 ОТДЕЛА

 ОБРАЗОВАНИЯ АДМИНИСТРАЦИИ КАРАСУНСКОГО ОКРУГА

 МЭРИИ Г. КРАСНОДАРА – ЭКОНОМИЧЕСКИЙ СУБЪЕКТ

 ИССЛЕДОВАНИЯ ….………………………………………………………..

2.1. Технико-экономическая характеристика ЦБ № 2 ………………….….

2.2. Анализ основных финансовых показателей деятельности ЦБ № 2 за

 1998-1999 гг. ……………………………………………………………..

2.3. Организация бухгалтерского учета и контрольно-ревизионной

 работы в ЦБ №2 …………………………………………………………

3. МЕТОДИЧЕСКОЕ И ОРГАНИЗАЦИОННОЕ ОБЕСПЕЧЕНИЕ

 БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА РАСЧЕТНЫХ ОПЕРАЦИЙ В СИСТЕМЕ

 ОБРАЗОВАНИЯ С УЧЕТОМ УСЛОВИЙ ПЕРЕХОДА НА НОВУЮ

 СИСТЕМУ БЮДЖЕТНОГО СЧЕТОВОДСТВА .………………………….

3.1. Особенности ведения расчетных операций в ЦБ № 2 ………………...

3.2. Учет расчетов с поставщиками, подрядчиками и заказчиками за

 выполненные работы и оказанные услуги ...…………………………..

3.3. Учет расчетов с подотчетными лицами ………………………………..

3.4. Учет расчетов с разными дебиторами и кредиторами ………………...

3.5. Учет расчетов с рабочими и служащими по оплате труда ……………

3.6. Учет расчетов с внебюджетными фондами ……………………………

4. ПРЕДЛОЖЕНИЯ ПО СОВЕРШЕНСТВОВАНИЮ ОРГАНИЗАЦИИ

 БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА В ЦБ № 2 .…………………………………...

ЗАКЛЮЧЕНИЕ …………………………………………………………………

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ ...…………………………..

ПРИЛОЖЕНИЯ …..……………………………………………………………..

2. ЦЕНТРАЛИЗОВАННАЯ БУХГАЛТЕРИЯ № 2 ОТДЕЛА

 ОБРАЗОВАНИЯ АДМИНИСТРАЦИИ КАРАСУНСКОГО ОКРУГА

 МЭРИИ Г. КРАСНОДАРА – ЭКОНОМИЧЕСКИЙ СУБЪЕКТ

 ИССЛЕДОВАНИЯ

2.1. Технико-экономическая характеристика ЦБ № 2

Централизованная бухгалтерия № 2 отдела образования администрации Карасунского округа мэрии г. Краснодара создана согласно решения исполкома Совета народных депутатов Советского района г. Краснодара в 1971г. при данном комитете. Вновь созданное учреждение было призвано объединить разрозненное по школам и детским садам бухгалтерское обслуживание в одной централизованной бухгалтерии, что давало значительную экономию бюджетных средств, так как потребность в численности бухгалтерских кадров при централизации значительно сокращается, немаловажную роль в этом сыграла и частичная механизация учета, т.е. привлечение к обслуживанию машиносчетных станций.

 Для исследуемого бухгалтерского учреждения действующим законодательством установлены свои специфические задачи и функции, подлежащие выполнению в процессе деятельности. У централизованной бухгалтерии, созданной при отделе образования, основной функцией является бухгалтерское обслуживание школ, детских садов и других образовательных учреждений. Данные бухгалтерского учета служат основанием для составления периодической и годовой бухгалтерской отчетности.

 Централизованная бухгалтерия также должна обеспечить:

- контроль за правильным, экономным и эффективным расходованием средств в соответствии с ассигнованиями по утвержденным сметам и изменениями, внесенными в них в установленном порядке;

- проверку правильности оформления документов и законности совершаемых операций;

- своевременное проведение расчетов, возникающих в процессе исполнения смет с предприятиями, организациями, учреждениями и отдельными лицами;

- своевременное начисление и выплату заработной платы работникам обслуживаемых учреждений;

- сохранность денежных средств, контроль за сохранностью и правильным использованием основных средств, МБП, материалов, продуктов питания и других материальных ценностей, принадлежащих обслуживаемым учреждениям;

- составление и представление в установленные сроки соответствующим органам бухгалтерской отчетности;

- проведение в установленные сроки инвентаризации денежных средств и расчетов, а также имущественно-материальных ценностей, находящихся в обслуживаемых учреждениях;

- составление совместно с руководителями обслуживаемых учреждений смет и расчетов к ним;

- своевременное финансирование учреждений, ведущих бухгалтерский учет самостоятельно, а также контроль за исполнением ими смет расходов, своевременной выплатой заработной платы рабочим и служащим, правильной организацией и постановкой бухгалтерского учета и составлением отчетности;

- проведение внутриведомственных документальных ревизий финансируемых учреждений;

- хранение бухгалтерских документов и регистров учета, смет расходов и расчетов к ним, а также других документов.

 Внешнюю структуру управления учреждением можно рассмотреть на следующей схеме (рис 2.1).

# Министерство образования Российской Федерации

Краевой департамент образования и науки

Администрация

Карасунского

округа

г. Краснодара

Департамент общего и профессионального

образования мэрии г.Краснодара

Отдел образования Карасунского округа

Централизованная бухгалтерия №2 отдела образования Карасунского округа

# Школы

# Детские сады

# Прочие образовательные учреждения

## Рис. 2.1. Схема управления Централизованной бухгалтерией № 2

отдела образования Карасунского

административного округа

Централизованная бухгалтерия организуется в порядке, установленном Советом Министров союзных республик в соответствии с "Типовым положением о централизованных бухгалтериях бюджетных учреждений системы Министерства просвещения СССР", утвержденного Министерством просвещения СССР по согласованию с Министерством финансов СССР от 3 октября 1972 г. № 111 [15]. Централизованная бухгалтерия № 2 организована как самостоятельная структурная единица при распорядителе кредитов отделе образования администрации Карасунского округа мэрии г. Краснодара.

 Структура производственной деятельности и управления централизованной бухгалтерии представлена на рис. 2.2.

Начальник Централизованной бухгалтерии № 2

Главный бухгалтер

Заместитель главного бухгалтера по экономической работе

Заместитель главного бухгалтера по расчетам с рабочими и служащими

Заместитель главного бухгалтера по кассе и внебюджетным средствам

Руководитель экономической группы

Руководитель материальной группы

Руководитель группы питания и родительской платы

Руководитель финансовой группы

Экономическая группа

Материальная группа

Расчетная группа

Группа питания и родительской платы

Финансовая группа

Касса

Ревизионная группа

Рис. 2.2. Схема внутреннего управления ЦБ № 2

ЦБ № 2 ведет бухгалтерский учет исполнения смет расходов обслуживаемых учреждений – школ и детских садов, центра образования, а также учет операций, связанных с финансированием подведомственных учреждений, ведущих бухгалтерский учет самостоятельно, а именно д/с 184, сш 40, сш 69, сш 57, сш 52.

 При централизации бухгалтерского учета за руководителями обслуживаемых учреждений сохраняются права распорядителей кредитов:

* заключать договоры на поставку товаров и оказание услуг: трудовые соглашения на производство различных работ сторонними лицами. При этом договоры и трудовые соглашения должны в обязательном порядке визироваться главным бухгалтером централизованной бухгалтерии;
* получать в установленном порядке авансы на хозяйственные и другие нужды и разрешать выдачу в подотчет авансов своим сотрудникам;
* разрешать оплату расходов за счет ассигнований, предусмотренных сметой;
* самостоятельно расходовать на нужды учреждения по установленным нормам материалы, продукты питания и другие ценности;
* утверждать авансовые отчеты подотчетных лиц, акты на списание основных средств, малоценных и быстроизнашивающихся предметов в соответствии с действующими законоположениями;
* получать от централизованной бухгалтерии необходимые справки и сведения об исполнении сметы, а также разрешать другие вопросы, относящиеся к финансово-хозяйственной деятельности учреждения;
* подписывать первичные документы, служащие основанием для выдачи денег (кроме банковских), товарно-материальных ценностей, а также изменяющие кредитные и расчетные обязательства учреждения.

Бухгалтерский учет в ЦБ № 2 ведется способом двойной записи в соответствии с инструкциями и методическими указаниями Министерства финансов РФ и Министерства образования РФ.

Сводная годовая и периодическая отчетность, предусмотренная Положением о бухгалтерских балансах учреждений и организация, состоящих на государственном бюджете, составляется централизованной бухгалтерией и подписывается руководителями учреждений, при которых она создана, и главным бухгалтером.

Централизованная бухгалтерия с момента создания и по настоящее время финансируется из местного бюджета.

 Средства из бюджета на содержание самой бухгалтерии и учреждений, ею обслуживаемых, выделяются на основании смет расходов, а также с учетом фактического выполнения производственных показателей и использования ранее отпущенных средств.

Численность работников централизованной бухгалтерии № 2 регламентирована штатным расписанием, утвержденным согласно Положения главы городского самоуправления мэра г. Краснодара от 06.06.97г. № 954. Количество фактически работающих можно видеть в табл. 2.1.

Таблица 2.1

Численность фактически работающих в Централизованной

бухгалтерии № 2 по занимаемым должностям

(чел.)

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| №п/п | Должность по штатному расписанию | Количество единиц  |
| 1.2.3.4.5.6.7.8.9.10.11. | Начальник централизованной бухгалтерииГлавный бухгалтерЗаместитель главного бухгалтераРуководители группВедущие специалистыСпециалисты I категорииСпециалисты II категорииСпециалистыУборщицаСторожКассир | 11348877131 |
|  | Итого работающих: | 44 |

 Численность фактически работающих на настоящей момент составляет 44 человека, т.е. в настоящее время полностью укомплектован штат бухгалтерии.

 До 2000 года бухгалтерский учет в централизованной бухгалтерии № 2 велся согласно Инструкции по бухгалтерскому учету в учреждениях и организациях, состоящих на бюджете, утвержденной приказом Министерства финансов Российской Федерации от 3 ноября 1993 г. № 122 [13]. С 3 марта 2000 года вступила в силу новая Инструкция по бухгалтерскому учету в бюджетных учреждениях от 30.12.1999 г. № 107н [12].

 Основные показатели, характеризующие деятельность централизованной бухгалтерии № 2, видны из ниже приведенной табл. 2.2.

Сумма основных средств, находящихся в пользовании образовательных учреждений, возросла на 2940,3 тыс. р., в том числе:

а) за счет бюджетного финансирования – на 686,6 тыс. р.;

б) приобретено основных средств за счет средств счета сумм по поручениям на сумму 183,9 тыс. р.;

в) за счет специальных средств 23,9 тыс. р.;

г) оприходовано основных средств за счет средств шефской помощи 341,8 тыс. р.;

д) введены в эксплуатацию, оценены и поставлены на учет объекты основных средств на сумму 806,3 тыс. р.;

е) за счет принятия на баланс отдела образования имущества детского сада стоимостью 20,9 тыс. р. и здания досугового центра на сумму 876,9 тыс. р.

 В 1999 году выбыло основных средств на сумму 262,6 тыс. р., в том числе:

а) списано по ветхости, износу, а также реализация ненужного имущества на сумму 177,5 тыс. р.;

б) передано имущества закрытого на капитальный ремонт детского сада №47 в другие учреждения округа на сумму 27,5 тыс. р.;

###### Таблица 2.2

# Характеристика основных показателей работы

# Централизованной бухгалтерии № 2

|  |  |
| --- | --- |
| Наименование показателей | Показатели |
| Количество  | Сумма  |
| 1998 год | 1999 год | 1998 год | 1999 год |
| I. Объемный показатель |  |  |  |  |
| 1.1. Количество обслуживаемых учреждений, ед. в том числе:садышколыпрочие1.2. Количество работающих, чел.1.3. Количество учащихся, чел. в том числе:группы продленного дня1.4. Стоимость питания 1 учащегося в школе, р. 1.5. Количество детей в ДДУ, чел.1.6. Стоимость питания 1 ребенка в ДДУ, р. | 35 1023 223302082125451787 | 381224224342040030361745 | 1,258,06 | 1,2514  |
| II. Материальная база, (тыс. р.) |  |  |  |  |
| 2.1. Основные средства (по первоначальной стоимости) в том числе:износ основных средств2.2. Малоценные и быстроизнашивающиеся предметы2.3. Материалы |  |  | 143454,946530,62308,4673,7 | 146132,649720,72980,7889,0 |
| III. Бюджет – всего, (тыс. р.) |  |  | 42188 | 53920 |
| 3.1. Код 110100 "Оплата труда государственных служащих"3.2. Код 110200 "Начисления на заработную плату"3.3. Код 110300 "Приобретение предметов снабжения и расходных материалов"3.4. Код 110500 "Оплата транспортных услуг"3.5. Код 110600 "Оплата услуг связи"3.6. Код 110700 "Оплата коммунальных услуг"3.7. Код 111000 "Оплата прочих услуг и прочих текущих расходов"3.8. Код 130300 "Трансферты населению"3.9. Код 240100 "Приобретение оборудования и предметов длительного пользования"3.10. Код 240300 "Капитальный ремонт" |  |  | 17238663821692012015094224061191302271 | 2346390322846132947737188670882051437 |

в) списано недостач основных средств на счета виновных лиц на сумму 57,6 тыс. р.

 Согласно данных пассива баланса (прил. 1) фонд в основных средствах на начало 1999 года составил 96924,3 тыс. р., на конец отчетного года – 96411,8 тыс. р. Приведенные данные свидетельствуют об уменьшении фонда в основных средствах на сумму 512,5 тыс. р. Данный факт объясняется износом основных средств. Так на начало года износ составил 48 %, а на конец года – 51,6%.

Уменьшение на конец года фонда в основных средствах и увеличение процента их износа является отрицательным фактором качественного состава основных средств Это является сигналом для принятия мер по обновлению основных средств и требует дополнительных средств на капитальный ремонт.

 Анализируя обеспеченность образовательных учреждений материальными ценностями (строительные материалы, моющие средства, продукты питания) на основе данных бухгалтерского учета, следует отметить, что в 1999 г. приобретено материальных ценностей на сумму 5292,9 тыс. р., в том числе:

а) за счет бюджетного финансирования 5185,1 тыс. р.;

б) за счет внебюджетных средств 107,0 тыс. р.;

в) за счет принятия на баланс д/с № 137 0,8 тыс. р.

 Имеется дебиторская задолженность в сумме 402,4 тыс. р. По источникам средств она распределяется следующим образом:

а) за счет спецсчета 46,0 тыс. р.;

б) за счет бюджета 356,4 тыс. р.

На конец отчетного года в активе баланса по статье "Расходы на содержание учреждения" (балансовый счет 200) остались затраты, произведенные в течение 1999 г. и не покрытые бюджетным финансированием, в сумме 11194,5 тыс. р. (табл. 2.3).

Таблица 2.3

Остаток фактических расходов, не покрытых финансированием в 1999г.

балансовый счет 200 "Расходы по бюджету на содержание

учреждений" на 01.01.2000г.

 (р.)

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Наименование | Код | Фактические расходы |
| Оплата труда | 110100 | 2088259 |
| Начисления на заработную плату | 110200 | 803950 |
| Приобретение предметов снабжения и расходных материалов | 110300 | 325259 |
| Оплата транспортных услуг | 110500 | 60738 |
| Оплата услуг связи | 110600 | 1300 |
| Оплата коммунальных услуг | 110700 | 4595395 |
| Прочие текущие расходы на закупку товаров и услуг | 111000 | 144785 |
| Трансферты населению | 130300 | 2927797 |
| Капитальный ремонт | 240300 | 246983 |
| ИТОГО |  | 11194466 |

Таким образом, итоговая сумма табл. 2.3 показывает, из каких именно расходов, не покрытых финансированием, состоит остаток балансового счета 200 "Расходы по бюджету на содержание учреждений" в разрезе кодов бюджетной классификации.

В пассиве баланса на конец года по статье "Финансирование из бюджета на расходы учреждения" (балансовый счет 230) отражен остаток средств в сумме 362,1 тыс. р. (табл. 2.4). Итоговая сумма представлена следующими составляющими:

1) остатки средств в материалах, приобретенных за счет бюджетных средств для нужд учреждений образования в сумме 609,7 тыс. р.;

2) остатки средств бюджета, находящиеся в дебиторской задолженности вследствие краж и хищений в учреждениях образования в сумме 37,0 тыс. р.;

Таблица 2.4

Расшифровка остатка по балансовому счету 230 "Финансирование

из бюджета на расходы учреждений" на 01.01.2000 г.

(р.)

|  |  |
| --- | --- |
| Дебет | Кредит |
| Б/с 178 Кредиторская задолженность Б/с 179 Кредиторская задолженность Б/с 160 Кредиторская задолженностьБ/с 171,159,199,198,180 Кредиторская задолженность | 7334844,911265849,3334517,723202846,10 | Б/с 060-069 Остатки материалов, приобретенных за счет бюджета Б/с 170 Дебиторская задолженностьБ/с 178 Дебиторская задолженностьБ/с 171,159 Дебиторская задолженностьБ/с 200 Расходы, не покрытые финансированием | 609729,7036995,51356462,942525,9111194466 |
| ИТОГО оборот | 11838058,06 | ИТОГО оборот | 12200180,06 |
| Остаток по балансу на 01.01.2000 г. | 362122 |

3) остатки средств бюджета, перешедшие в дебиторскую задолженность вследствие произведенной предоплаты за коммунальные услуги, оказанные учреждениям образования, и товары в сумме 356,5 тыс. р. В том числе дебиторская задолженность за коммунальные услуги составляет 173,3 тыс. р., из них предоплата:

* ЗАО ПГЭС "Краснодарэлектро" 33,4 тыс. р.;
* АО САХ по уборке города 7,3 тыс. р.;
* АО "Кравт" 7,0 тыс. р.;
* КШП "Русь" 95,3 тыс. р.;
* "Кубаньсвязьсервис" 24,2 тыс. р.;
* КТЭЦ 6,1 тыс. р.

Прочая дебиторская задолженность составляет 183,2 тыс. р. Значительная часть этой задолженности, а именно 136,9 тыс. р. – фактически дебиторской задолженностью не является, т.к. материальные ценности от поставщика получены работниками хозяйственной группы отдела образования сразу же после перечисления денег поставщикам, но на отчетную дату накладные не представлены в бухгалтерию. Дебиторская задолженность за мягкий инвентарь для детских садов составляет 46,3 тыс. р. по ЗАО "Силуэт" в связи с отсутствием у поставщика необходимого объема заказанных изделий;

4) остаток средств в дебиторской задолженности, возникшей вследствие несвоевременного возмещения органами социального страхования суммы пособий по листам нетрудоспособности, выплаченной работникам образования за счет бюджетного финансирования в сумме 2,4 тыс. р., а также переплаты взносов в Фонд медицинского страхования в размере 0,1 тыс. р.;

5) остаток бюджетных средств в расходах, не покрытых финансированием на 01.01.2000 г., составляет 11 194,5 тыс. р.

Итого средств бюджета в остатках материалов и отвлеченных средств в дебиторской задолженности 12200,1 тыс. р.

Кроме того на сумму остатка по счету 230 "Финансирование из бюджета на расходы учреждения" оказывает влияние кредиторская задолженность в размере 11838,1 тыс. р., которая говорит о том, что деятельность образовательных учреждений в 1999 г. поддерживалась также за счет выполненных в соответствии с заключенными договорами работ и услуг без своевременной оплаты поставщикам и подрядчикам в связи с отсутствием бюджетного финансирования. В том числе:

1) по договорам на коммунальные услуги в сумме 4806,8 тыс. р.;

2) по договорам капитального ремонта в сумме 247,0 тыс. р.;

3) по договорам текущего ремонта в сумме 35,4 тыс. р.;

4) не выплачена компенсация на методическую литературу в сумме 2057,6 тыс. р.;

5) прочая кредиторская задолженность в сумме 188,0 тыс. р.

Кроме того, кредиторская задолженность за продукты питания, полученные учреждениями образования, в сумме 1265,8 тыс. р., в том числе по поставщикам:

* КШП "Русь" 410,2 тыс. р.;
* Общепит Пашковского РайПО 123,6 тыс. р.;
* Динская птицефабрика 181,8 тыс. р.;
* ООО " Росинка" 54,0 тыс. р.;
* Магазин № 10 271,7 тыс. р.;
* ООО "Вента" 223,3 тыс. р.;
* Колхоз "Пожарский" 1,2 тыс. р.

Имеется кредиторская задолженность по расчетам с подотчетными лицами в размере 34,5 тыс. р. в виду недостаточного бюджетного финансирования, возникшая за период 1997-1999 гг.

Так как срок выплаты заработной платы за декабрь 1999 г. установлен 12 января 2000 г., а начисление отражено в 1999 г., кредиторская задолженность по заработной плате и перечислениям взносов во внебюджетные фонды, начисленных от фонда оплаты труда, составляет 3202,8 тыс. р.

 Таким образом, на балансовом счете 230 "Финансирование из бюджета на расходы учреждений" должно быть отражено наличие бюджетных средств в образовательных учреждениях, а именно средств в остатках материалов, остаток денежных средств на расчетном счете, остаток денежных средств в кассе, остаток средств в денежных документах. Фактически же в связи с нестабильностью экономики, отсутствием достаточного финансирования, а следовательно, наличием кредиторской задолженности, остаток средств финансирования в размере 362,1 тыс. р. не отражает реальных остатков бюджетных средств.

2.2. Анализ основных финансовых показателей деятельности ЦБ № 2

 за 1998-1999 гг.

 Экономика бюджетных учреждений познается главным образом через анализ исполнения их смет, дающий необходимые материалы для экономного планирования расходов, повышения эффективности использования средств, контроля за их правильным расходованием [28. С.54].

Проверка исполнения сметы позволяет сделать вывод прежде всего о правильности утвержденной сметы по отдельным кодам и видам расходов и получить материал для улучшения планирования. На некоторые расходы бюджетных учреждений нет твердых нормативов. При планировании они определяются, как правило, на уровне расходов, фактически сложившихся за предыдущий год. В этом случае анализ отчета по данному виду расхода может дать хороший материал, подтверждающий возможность принятия по плану расходов на уровне фактически сложившихся либо, наоборот, доказывающий, что в предыдущем году по этому виду расходов были излишества, поэтому планировать их на уровне отчетных не следует.

Таким образом, анализ позволяет не только выявлять скрытые резервы, обнаруживать нарушения режима экономии плановой и финансово-бюджетной дисциплины, но и предупреждать и вовремя устранять возможные потери и необоснованные затраты.

Проведем анализ отчетов об исполнении смет расходов учреждениями образования Карасунского округа на основании отчетных данных форм 2-нс по своду расходов учреждений ЦБ № 2 (прил. 2), по своду расходов детских дошкольных учреждений ЦБ № 2 (прил. 3), по своду расходов школ ЦБ № 2 (прил. 4).

При сопоставлении фактических и кассовых расходов за 1999 г. в целом выявлено превышение фактических расходов над кассовыми в сумме 3319651 р. или 6,3 % (прил. 5), в т.ч. по ДДУ + 1431851 р. или + 17,7 % (прил. 6), по своду школ + 1593523 р. или + 4,1 % (прил. 7).

Так по коду 110100 "Оплата труда" свода учреждений образования превышение фактических расходов над кассовыми в сумме 759792 р. или 3,2%, в т.ч. по ДДУ 55412 р. или 7,3 % и по школам 620599 р. или 81,7 %, произошло по причине того, что срок выплаты заработной платы за декабрь 1999 г. установлен 12 января 2000 г., и на отчетную дату начисление заработной платы работникам учреждений образования отражено в фактических расходах 1999 г., а в кассовых расходах эта сумма будет показана только после выплаты заработной платы в 2000 г. Наибольший удельный вес в задолженности составляют расходы по коду 110111 "Оплата труда гражданских служащих" в размере 45,9 % и по коду 110113 "Дополнительная оплата труда гражданских служащих" в размере 40 % (прил. 8).

Те же причины лежат и в превышении фактических расходов над кассовыми по своду учреждений образования в сумме 292726 р. или 3,2 % по коду 110200 "Начисления на заработную плату", т.к. перечисление взносов во внебюджетные фонды за декабрь 1999 г. также предусмотрено за счет кредитов будущего года. В разрезе кода 110200 "Начисления на заработную плату" 75 % занимает задолженность по страховым взносам в Пенсионный фонд, 11,3 % - в Фонд социального страхования РФ, 10,4 % - страховые взносы в Фонд обязательного медицинского страхования, 3,3 % - в Государственный фонд занятости РФ.

По коду 110300 "Приобретение предметов снабжения и расходных материалов" фактические расходы больше кассовых на 1665663 р. или на 60,7%., в т.ч. по коду 110340 "Продукты питания" на 1512079 р. или 90,8 %, что объясняется несвоевременной оплатой поставщикам за полученные детскими садами продукты на сумму 1213001 р. или 80,2 % задолженности, по школьному питанию групп продленного дня и классов выравнивания 299078 р. или 19,8 %.

Не характерно превышение кассовых расходов над фактическими по коду 110330 "Мягкий инвентарь и обмундирование на сумму 14548 р. или 41,6 %. Это говорит о том, что бюджетные средства перечислены поставщикам, но товар не получен. В силу субъективных причин поставщик мягкого инвентаря ЗАО "Силуэт" не обеспечил полноту поставки товара в детские сады, и бюджетные средства в отчетном 1999 г. использованы не рационально.

По коду 110400 "Командировки и служебные разъезды" произведены фактические расходы в сумме 2603 р., не предусмотренные бюджетной росписью, из них по школам 2153 р. или 82,7 %. Согласно приказа главного распорядителя кредитов принят к учету авансовый отчет по командировке, на отчетную дату расходы по командировке не оплачены.

Анализ фактических расходов по коду 110500 "Оплата транспортных услуг" и оплата в 1999 г. за транспортные услуги, оказываемые учреждениям образования, отраженная в кассовых расходах 1999 г., показывает, что несмотря на обеспечение жизнедеятельности учреждений в отчетном году – подвоз продуктов питания в школьные столовые, детские сады, доставка учащихся п. Знаменский в школу – фактические расходы в сумме 322948 р. все же меньше кассовых на 34805 р. Это объясняется погашением в течение 1999 г. кредиторской задолженности за услуги, произведенные в 1998 г.

Недофинансированием объясняется разрыв между кассовыми и фактическими расходами по коду 110600 "Оплата за услуги связи" в сумме 36388 р., в т.ч. по школам 306381 р., по ДДУ 12522 р.

При наличии кредиторской задолженности на 1 января 2000 г. по коду 110700 "Оплата коммунальных услуг" в сумме 4634925 р. фактические расходы превышают кассовые на отчетную дату всего на 393684 р., из них задолженность по школам составила 306381 р., по ДДУ 32583 р. Здесь наблюдается очевидный факт – нет наглядности в ведении учета кассовых и фактических расходов отчетного 1999 г., т.к. кассовые расходы включают суммы погашения кредиторской задолженности прошлых лет.

По коду 111000 "Прочие текущие расходы на закупку товаров и услуг" кассовые расходы больше фактических на 98101 р. или на 14,7 %, в. т.ч. по школам – на 95880 р. или 18,3 % и по ДДУ – на 5036 р. или на 25,2 %. Основной причиной явилось погашение в 1999 г. кредиторской задолженности прошлых лет, в т.ч. по текущему ремонту 72005 р., а также по коду 240300 "Капитальный ремонт" 214655 р.

По коду 130300 "Трансферты населению" фактические расходы превысили кассовые на 451226 р. или на 6,7 %. Недофинансированы расходы на питание школьников на 408333 р. или на 14 %. Это объясняется наличием кредиторской задолженности комбинатам школьного питания. По коду 1303311 "Методлитература" при кредиторской задолженности на 1 января 2000 г. по выплате компенсаций на литературу педагогическим работникам в сумме 2056700 р. превышение фактических расходов над кассовыми составило всего лишь 45501 р. или 1,5 %, что объясняется погашением кредиторской задолженности прошлых лет.

В общей сумме отклонений фактических расходов от кассовых при сравнении 1998 г. (прил. 9) и 1999 г. (прил. 5) наблюдается необеспеченность финансированием неотложных нужд бюджетных учреждений. Фактические расходы преобладают над кассовыми. В 1998 г. превышение составило 6,7 %, в т.ч. по ДДУ – 17,8 % (прил. 10), по своду школ – 4,5 % (прил. 11); в 1999 г. 6,3 %. Более детальная характеристика изменений представлена в прил. 8 и прил. 12. И в 1998 г. и в 1999 г. удельный вес задолженности по заработной плате сохраняется от 18,6 % до 22,9 %. Приобретение предметов снабжения и расходных материалов недофинансировано в 1998 г. на 44,7 %, в 1999 г. – на 50,2 %. Увеличился удельный вес задолженности за продукты питания детских садов в общей сумме задолженности по данному коду расходов с 41,4 % в 1998 г. до 90,8 % в 1999г. Ухудшается ситуация по расчетам за питание учащихся школ. Удельный вес в задолженности за питание в 1998 г. составлял 62,7 %, в 1999 г. – уже 90,4 %.

Проведенный анализ позволяет сделать вывод, что ЦБ № 2 ведет учет кассовых и фактических расходов по текущим обязательствам и задолженности прошлого года в единой форме 2-нс "Отчет об исполнении сметы расходов", что означает невыполнение пункта 36 Письма Министерства финансов РФ от 15.02.1993 г. № 12 "О порядке составления годовой, квартальной и месячной бухгалтерской отчетности учреждениями и организациями, состоящими на бюджете" [9] об учете расходов, произведенных за счет продленных ассигнований прошлого года, и составлении отдельной формы 2-нс. Ведение отдельных форм учета позволило бы учреждениям образования произвести более точный анализ исполнения смет и, соответственно, реструктуризацию кредиторской задолженности по периодам ее возникновения и погашения.

Изменение сумм расходов за два изучаемых периода характеризуется данными табл. 2.5.

Таблица 2.5

Анализ изменений кассовых и фактических расходов за 1998 и 1999 гг.

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Вид расходов | 1998 г. | 1999 г. | Темп прироста, % |
| Кассовые | 40534814 | 52569839 | + 29,7 |
| Фактические | 43251525 | 55889490 | + 29,2 |

 Согласно представленным показателям, можем сделать вывод о том, что наблюдается почти равномерный рост кассовых и фактических расходов в течение двух последних лет. Так кассовые расходы в 1999 г. по сравнению с 1998 г. выросли на 29,7 %, а фактические – на 29,2 % с преобладанием темпов роста кассовых в 1,7 раза, что является одним из факторов, влияющих на снижение кредиторской задолженности.

 Помимо ассигнований из бюджета бюджетные учреждения в результате своей хозяйственной деятельности привлекают также средства из других источников, которые принято называть внебюджетными [41].

В ЦБ № 2 на субсчет 110 "Текущий счет сумм по поручениям" в 1998-1999 гг. относились следующие виды внебюджетных средств:

1) на содержание летних оздоровительных лагерей и питание ремонтных бригад; 2) безвозмездные поступления; 3) средства, заработанные учащимися; 4) средства, поступающие из краевого бюджета для новых типов учреждений на заработную плату; 5) средства, поступающие на укрепление материально-технической базы учреждений образования.

Проанализируем в табл. 2.6 отчет об исполнении сметы средств, учтенных на 110 субсчете, ф. № 2-3 за 1998 г. (прил. 13) и 1999 г. (прил. 14).

Таблица 2.6

Сравнительная характеристика доходов и расходов, отражающих

движение средств на субсчете 110 "Текущий счет сумм по

поручениям" за 1998 и 1999 гг.

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Наименование показателя | 1998 г. | 1999 г. | Темп прироста, % |
| Доходы | 858553 | 1398345 | 62,9 |
| Расходы | 968100 | 1257035 | 29,8 |

Произведенные расчеты говорят о том, что доходы в 1999 г. по сравнению с 1998 г. возросли на 62,9 %. В основном увеличение произошло за счет привлечения сумм взносов на благотворительные цели, поступлений из внебюджетных средств администрации Карасунского округа. Расходы увеличились лишь на 29,8 % в 1999 г. по сравнению с 1998 г. или на 288935 р.

В ЦБ № 2 на субсчете 111 "Текущий счет по специальным средствам" в 1998 (прил.15) и 1999 г. (прил. 16) учитывалось движение денежных средств по операциям, связанным с исполнением сметы специальных средств: оплата за дополнительное обучение, арендная плата, фонд всеобуча.

Сравнительная характеристика доходной и расходной части отчета по спецсредствам представлена в табл. 2.7.

Таблица 2.7

Сравнительная характеристика движения средств на субсчете

111 "Текущий счет по специальным средствам"

за 1998-1999 гг.

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Наименование показателя | 1998 г. | 1999 г. | Темп прироста, % |
| Доходы | 315654 | 511839 | 62,2 |
| Расходы | 343110 | 440630 | 28,4 |

Доходы в 1999 г. по сравнению с 1998 г. возросли на 62,2 %. Это является положительным моментом деятельности учреждений ЦБ № 2, т.к. расширяется спектр оказываемых платных услуг. А также учреждения образования привлекают все больше внебюджетных источников по причине ежегодного снижения объемов финансирования из бюджета. Расходная часть увеличилась в 1999 г. по сравнению с 1998 г. на 28,4 %.

В данное время учреждения образования ЦБ № 2 в соответствии с Инструкцией по бухгалтерскому учету в бюджетных учреждениях от 30.12.1999 г. № 107н [12] включают в перечень средств, полученных за счет внебюджетных источников: средства, полученные от предпринимательской деятельности, целевые средства, безвозмездные поступления, средства, поступившие во временное распоряжение учреждения, средства, полученные от государственных внебюджетных фондов, а также средства, поступающие от родителей за содержание детей в детских дошкольных учреждениях, в детских музыкальных школах, поступление средств от реализации материальных ценностей, приобретенных за счет бюджетных средств.

 2.3. Организация бухгалтерского учета и контрольно-ревизионной

 работы в централизованной бухгалтерии № 2

Основой организации бухгалтерского учета в организациях и на предприятиях, в том числе и в учреждениях непроизводственной сферы, является документация.

В процессе управления учреждением требуется быстрая и качественная обработка всей исходной документации, движение которой происходит по определенным маршрутам от места составления или поступления в организацию до сдачи их на хранение в архив или отправки заинтересованным юридическим и физическим лицам. Это движение документов принято называть документооборотом (рис. 2.3, рис.2.4).

Поступление документов в организацию

Проверка правильности оформления документа

Сортировка документов

Регистрация документов

Передача документа руководителю (должностным лицам) организации

Резолюция на документ (при необходимости)

Исполнение документа

Текущее хранение документа

Передача документа в архив организации

Передача документа в государственный архив

Рис. 2.3. Технологическая схема движения документов,

поступающих в организацию

Главный бухгалтер ЦБ № 2 устанавливает обслуживаемым учреждениям графики представления всех необходимых документов, которые утверждает руководитель учреждения. Выписки из графика о сроках представления в бухгалтерию документов вручаются всем должностным и материально ответственным лицам.

Бухгалтерские документы, связанные с исполнением смет расходов по бюджету, специальным и другим средствам, подписываются руководителем учреждения и главным бухгалтером (или их заместителями).

Составление (оформление) документа

Проверка правильности оформления документа

Визирование документа должностными лицами

Исполнение документа

Регистрация документа

Утверждение документа руководителем организации

Подготовка копии документа для хранения

Отправка документа сторонней организации

Передача документа в архив организации

Текущее хранение документа в организации

Передача документа в государственный архив

Уничтожение документа

Рис. 2.4. Технологическая схема движения документов,

составляемых в организации

Для обеспечения контроля за сохранностью бюджетных средств и средств, полученных за счет внебюджетных источников, и достоверности данных бухгалтерского учета централизованная бухгалтерия № 2 отдела образования администрации Карасунского округа мэрии г. Краснодара проводит инвентаризацию имущества и финансовых обязательств в соответствии с нормативно-правовыми актами Министерства финансов Российской Федерации.

Бухгалтерский учет в централизованной бухгалтерии № 2 обеспечивает отражение всех операций, связанных с исполнением сметы расходов по бюджету, смет по специальным средствам и обобщения данных учета и отчетности. Своевременное, полное и достоверное отражение на балансе учреждения всех операций позволяет руководителям учреждений принимать обоснованные управленческие решения, анализировать работу бухгалтерии, осуществлять и контролировать целевое расходование средств на основе утвержденной сметы, выявлять незаконные затраты.

Действующая в течение отчетного 1999 г. нормативная база предусматривает ведение бухгалтерского учета исполнения смет расходов по бюджету и смет по специальным средствам, а также другим внебюджетным средствам на едином балансе по плану счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности учреждений в соответствии с Инструкцией Минфина РФ по бухгалтерскому учету в учреждениях и организациях, состоящих на бюджете, от 3 ноября 1993 г. № 122 [13]. Централизованная бухгалтерия № 2 отдела образования в своей основной деятельности осуществляет бухгалтерский учет по мемориально-ордерной форме, что предусмотрено нормативными документами для бюджетных учреждений. Структура мемориально-ордерной формы бухгалтерского учета представлена на схеме (рис. 2.5). Перечень мемориалов-ордеров ЦБ № 2 представлен в прил. 17.

Хозяйственные операции

# Первичные документы

Накопительные ведомости (по однородным документам)

Карточки аналитического учета

Оборотные ведомости по аналитическим счетам

# Мемориальные ордера

Регистрационный журнал

Кассовая книга

Книга "Журнал-главная"

Оборотные ведомости по синтетическим счетам

Заключительный баланс

сверка

сверка

Рис. 2.5. Схема мемориально-ордерной системы

бухгалтерского учета

В целях повышения контроля за хранением, поступлением и расходованием имущественно-материальных ценностей и упорядочения оперативного их учета и отчетности проводятся инвентаризации материальных ценностей и денежных средств, а также расчетов с дебиторами и кредиторами в соответствии с Методическими указаниями по инвентаризации имущества и финансовых обязательств, утвержденных приказом Министерства финансов РФ от 13 июня 1995 г. № 49 [16].

Распределение служебных обязанностей в ЦБ № 2 производится по функциональному признаку, т.е. за каждой группой работников или отдельным работником, в зависимости от объема работ, закрепляется определенный участок.

 Во главе централизованной бухгалтерии стоит начальник, основными функциями деятельности которого являются:

* кадровое обеспечение бухгалтерии;
* соблюдение трудовой дисциплины коллектива;
* контрольные функции в учете и отчетности.

 У главного бухгалтера централизованной бухгалтерии следующие функции:

* обеспечивает рациональную организацию бухгалтерского учета в централизованной бухгалтерии по исполнению смет расходов на содержание обслуживающих учреждений на основе материальной централизации, механизации и использования прогрессивных форм и методов учета;
* обеспечивает своевременное качественное проведение инвентаризации денежных средств, имущественно - материальных ценностей, расчетов и бланков строгой отчетности в учреждениях, обслуживаемых централизованной бухгалтерией;
* составление достоверной бухгалтерской отчетности и предоставление её в установленные сроки и адреса;
* осуществляет контроль за правильным расходованием фонда заработной платы, соблюдением утвержденных смет расходов, штатов, должностных окладов, тарифных ставок;
* ведет книгу “Журнал-главная”.

Общая схема организации бухгалтерского учета ЦБ № 2 представлена на рис. 2.6.

 Кроме того в структуре централизованной бухгалтерии предусмотрено три должности заместителя главного бухгалтера, каждый из заместителей имеет свой участок деятельности:

* Первый из них осуществляет контроль и учет расчетов с банком по бюджетным средствам, составляет периодическую и годовую отчетность;
* Второй ведет учет и контроль денежных средств в кассе бухгалтерии, а также расчеты с банками по внебюджетным счетам;
* Третий заместитель главного бухгалтера осуществляет в процессе своей трудовой деятельности учет и контроль в сфере расчетов по заработной плате. Сюда входит тарификация работников школ и детских садов, непосредственно начисление им заработной платы за отработанное время.

 Структурное подразделение бухгалтерии представлено следующими группами:

1. материальная группа;
2. расчетная группа;
3. экономическая группа;
4. финансовая группа;
5. группа питания и родительской платы;
6. касса;
7. ревизионная группа.

Учреждения непроизводственной сферы в процессе осуществления своей деятельности систематически приобретают и расходуют различные материальные ценности: строительные и хозяйственные материалы, продукты питания, медикаменты и перевязочные средства, топливо, горючее и смазочные материалы, материалы для учебных целей, материалы для научных целей.

 Материальная группа – ее основная функция – это осуществление учета и контроля в целях обеспечения сохранности материальной базы обслуживаемых школ, детских садов и прочих образовательных учреждений. На основании первичных документов (товарно-транспортных накладных, счетов по приходу и расходных накладных по расходу, актов на списание, а также лимитно-заборных карт) здесь осуществляется приход товарно-материальных ценностей к учету и их расход (списание). Осуществляется первичный контроль за законностью списания, составляются сводки документов по приходу и расходу.

Схема организации и ведения бухгалтерского учета и отчетности в материальной группе представлена на рис. 2.7.

М/о № 9 – накопительная ведомость по выбытию и перемещению основных средств ф. 438

М/о № 10 – накопительная ведомость по выбытию и перемещению малоценных и быстроизнашивающихся предметов ф. 438

М/о № 13 – накопительная ведомость по расходу материалов ф. 396

М/о № 17 – накопительная ведомость по прочему приходу материалов

М/о № 19 – накопительная ведомость по приходу материальных ценностей в порядке шефской помощи

Ежемесячная отчетность

Оборотные

ведомости

Первичные документы

1. Акт на списание малоценных и быстроизнашивающихся предметов.

2. Акт на списание основных средств.

3. Лимитно-заборные карты на списание материалов.

4. Накладные на приход материальных ценностей.

5. Акт на списание материалов.

Годовая отчетность

Баланс исполнения сметы расходов

Отчет о движении основных средств форма № 5

Отчет о движении материальных ценностей форма № 6

Книга "Журнал-главная"

Рис. 2.7. Схема организации и ведения бухгалтерского учета и

отчетности в материальной группе

 Ежегодно коллектив группы проводит плановую инвентаризацию в обслуживаемых учреждениях, кроме того выполняются и выборочные проверки материальных ценностей. Работники группы также обязаны присутствовать при списании материальных ценностей в учреждениях и входить в состав комиссии, подписывающей акт на списание пришедших в негодность основных средств, материалов.

Итогом работы группы за месяц являются следующие мемориальные ордера:

1. мемориальный ордер № 9 по выбытию и перемещению основных средств;
2. мемориальный ордер № 10 по выбытию и перемещению малоценных быстроизнашивающихся предметов;
3. мемориальный ордер № 13 по расходу материалов.

 В квартальной отчетности материальная группа представляет лишь расшифровки по остаткам материалов в кладовых садов и школ.

 Годовая отчетность материальной группы представлена следующими типовыми формами:

* ф. № 5 отчет о движении основных средств;
* ф. № 6 отчет о движении материальных ценностей.

 Расчетная группа осуществляет начисление заработной платы работникам, обслуживающим учреждения. Первичными документами здесь являются:

табеля учета отработанного времени;

приказы руководителей о принятии и увольнении работников;

приказы об изменении в тарификации.

 Используя эти документы работники осуществляют начисление заработной платы, а также производят удержания из заработной платы, предусмотренные законодательством Российской Федерации. Выписывают авансовые ведомости, платежные ведомости на выплату заработной платы Учет автоматизирован. Руководитель расчетного отдела ежемесячно на основании сводных ведомостей составляет мемориальный ордер № 5 "Свод расчетных ведомостей по заработной плате".

 Схема организации и ведения бухгалтерского учета и отчетности в расчетной группе представлена на рис. 2.8.

Первичные документы

1. Табели учета рабочего времени

2. Тарификация

3. Больничные листы

4. Штатное расписание

5. Приказы учреждений на почасовую оплату, на замещения, на увольнения, на прием на работу, на отпуск

6. Карточки по начислению заработной платы

Свод по заработной плате

1. Пенсионный фонд

2. Фонд занятости

3. Фонд социального страхования

4.Фонд обязательного медицинского страхования

5. Отчет по детским компенсациям

Ежеквартальная и годовая

отчетность

Ежемесячная отчетность

М/о № 5 "Свод расчетных ведомостей по заработной плате ф. 405

Книга "Журнал-главная"

Баланс

исполнения сметы

расходов

Рис. 2.8. Схема организации и ведения бухгалтерского учета и

отчетности в расчетной группе

 Ежеквартально и в годовую отчетность руководитель расчетного отдела дает расшифровку по балансовым счетам: 171 "Расчеты по социальному страхованию"; 187 "Расчеты по исполнительным документам и прочим удержаниям"; 198 "Расчеты по страховым взносам с Пенсионным фондом"; 199 "Расчеты с Фондом занятости населения"; 177 "Расчеты с депонентами".

Кроме того в обязанности руководителя расчетного отдела входит составление и сдача отчетов в пенсионный фонд, фонд медицинского страхования, соцстрах, фонд занятости, в отраслевой профсоюз.

 Экономическая группа - занимается разработкой смет расходов учреждений, составляет проекты бюджета на год, используя объемные показатели, предоставляемые руководителями обслуживаемых учреждений. Также на основании тарификационных списков школ и детских садов, работники экономического отдела производят тарификацию педагогических работников.

Схема организации и ведения учетной работы и отчетности в планово-экономической группе представлена на рис. 2.9.

 Финансовая группа - занимается учетом расчетов с поставщиками и подрядчиками, выдачей доверенностей на получение товарно-материальных ценностей, оплаченных безналичной формой расчета. Составляет ежемесячно мемориальный ордер № 6 по расчетам с разными учреждениями и организациями. Также в финансовой группе осуществляется учет и контроль по расходу денежных средств в наличной форме расчета. Учет подотчетных сумм, прием и проверка авансовых отчетов. Составление месячной отчетности, мемориальный ордер № 8 "Расчеты с подотчетными лицами".

 Схема организации и ведения бухгалтерского учета и отчетности в финансовой группе представлена на рис. 2.10.

 Группа питания и родительской платы ведет учет и контроль прихода и расхода продуктов питания в кладовых и пищеблоках детских садов. Осуществляется обработка первичных документов; по приходу – накладные поставщиков, по расходу – меню-требование.

 Схема организации и ведения бухгалтерского учета и отчетности в группе питания и родительской платы представлена на рис. 2.11.

 Для составления месячной отчетности предусмотрены мемориальный ордер № 11 по приходу продуктов питания и мемориальный ордер № 12 по расходу продуктов питания. Кроме того в обязанности работников группы входят ещё и следующие:

* проверка соблюдения утвержденных норм расхода продуктов питания при составлении меню-требований;
* ежемесячная проверка остатков продуктов питания на складах и пищеблоках детских садов;
* ежемесячные сверки расчетов с поставщиками продуктов питания.

 Ежеквартально группа отчитывается партией составленных сводных смет по питанию детей в возрастных группах в денежном и натуральном выражении. Составляет ежеквартально и годовой отчет по форме № 3 ДС, являющейся сводом всех показателей детского дошкольного учреждения.

 Группа питания и родительской платы осуществляет также учет и контроль за питанием детей в школах (завтраки), а также питание детей в группах продленного дня. Первичными документами являются отчеты по питанию учащихся школ, где отражены и месячный состав, и дни питания с приложением к отчету корешков талонов на питание обслуживающей школу столовой, где в каждом талоне кроме указанного количества учащихся ещё отражается и денежная стоимость предоставленного питания. Работники группы осуществляют счетную проверку данных отчетов и составляют ежемесячно мемориальный ордер № 7 по расчетам в порядке плановых платежей.

 Также группа осуществляет начисление платы за содержание детей в детских садах на основании табеля посещаемости. Составляет оборотные ведомости по родительской плате, которые способствуют контролю за своевременностью начисления родительской платы. Составляет ежемесячно мемориальный ордер № 15 по расчетам с родителями за содержание детей.

 Также в штате централизованной бухгалтерии есть ревизионная группа. Ревизии осуществляются как в обслуживаемых учреждениях, так и внутри самой бухгалтерии.

 Ведомственный контроль в отделе образования Карасунского округа осуществляется в соответствии с "планом работы централизованной бухгалтерии", "планом работы экономистов по контролю" и "приказа об учетной политике".

 Планы контрольно-ревизионной работы составлены в 1999 г. для каждого специалиста на год и утверждены главным бухгалтером и начальником ЦБ № 2.

 В 1999 г. работниками централизованной бухгалтерии проведено 166 проверок, в том числе 28 плановых инвентаризаций товарно-материальных ценностей. Экономистами оп контролю в течение 1999 г. проведено 68 проверок. В результате установлено:

- недостач и хищений ТМЦ и продуктов питания на сумму 119447 руб. 50 коп.;

- переплат и излишков ТМЦ и продуктов питания на сумму 75638 руб. 53 коп.

По результатам проверок к актам ревизий приложены приказы руководителей учреждений по устранению выявленных недостатков и объяснительные материально ответственных лиц. Суммы недостач погашаются в течение 3 дней после проверок.

Следует отметить, что в 1999 г. во всех учреждениях, находящихся на самостоятельном балансе, проводились тематические проверки.

 Завершающим этапом работы централизованной бухгалтерии является составление периодической и годовой отчетности в порядке, установленном Министерством финансов Российской Федерации.

1. ПРОБЛЕМЫ И ЗАДАЧИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА В БЮДЖЕТНОЙ

 СФЕРЕ

1. Бюджетная система и бюджетный учет, история развития

Организационное построение бюджетной системы Российской Федерации определено Бюджетным кодексом Российской Федерации, введенным в действие Федеральным законом "О введении Бюджетного кодекса РФ" от 09.07.1999 г. № 159-ФЗ [4] с 01.01.2000 г.

Бюджетная система представляет собой основанную на экономических отношениях и юридических нормах совокупность федерального бюджета Российской Федерации и бюджетов государственных внебюджетных фондов, бюджетов субъектов Российской Федерации и бюджетов территориальных государственных внебюджетных фондов, местных бюджетов.

Составление Бюджета производится в соответствии с прогнозами и программами социально-экономического развития территорий.

 В бюджетную систему Российской Федерации как самостоятельные части включаются: федеральный бюджет Российской Федерации, республиканские бюджеты республик в составе Российской Федерации, краевые, областные бюджеты краев и областей, городские бюджеты городов Москвы и Санкт-Петербурга, областной бюджет автономной области, окружные бюджеты округов, городские бюджеты городов, районные бюджеты районов, районные бюджеты в районах городов, бюджеты поселков и сельских населенных пунктов. Такое построение бюджетной системы, когда всем местным администрациям предоставлено право иметь свой бюджет, обеспечивает наиболее полный учет источников формирования бюджетных средств и их рациональное использование.

 Единство бюджетной системы обеспечивается единой правовой базой, использованием единых бюджетных классификаций, единством формы бюджетной документации, предоставлением необходимой статистической и бюджетной информации с одного уровня бюджетной системы на другой для составления консолидированного бюджета Российской Федерации и территорий, согласованными принципами бюджетного процесса, единой денежной системой. Единство бюджетной системы Российской Федерации достигается взаимодействием бюджетов всех уровней, осуществляемым через использование регулирующих доходных источников, созданием целевых и региональных бюджетных фондов, их частичным перераспределением, а также через единую социально-экономическую, включая налоговую, политику.

 В ходе исполнения бюджета необходимо точно в определенные сроки и в установленных суммах мобилизовать запланированные доходы и произвести предусмотренные расходы.

 Для обеспечения полного и своевременного поступления доходов и использования средств бюджета по целевому назначению требуется правильная организация бухгалтерского учета исполнения бюджета. Бухгалтерский учет исполнения бюджета и смет расходов бюджетных учреждений называется бюджетным учетом.

 Объектами бюджетного учета являются [30]:

1. доходы и расходы бюджета;
2. денежная наличность, хранящаяся в банках;
3. средства в расчетах между бюджетами;
4. фонды и резервы, создаваемые в бюджетах в процессе их исполнения;
5. материальные ценности бюджетных организаций.

 Выступая как средство контроля за исполнением бюджета, бюджетный учет содействует рациональному распределению национального дохода на цели расширенного воспроизводства и соблюдению необходимых пропорций в развитии отраслей народного хозяйства, точному исполнению утвержденного бюджета.

 К задачам бюджетного учета можно отнести [31]:

1. точное исполнение утвержденного бюджета;
2. соблюдение финансово-бюджетной дисциплины и строжайшего режима экономии в расходовании средств;
3. охрану имущества;
4. мобилизацию средств в бюджет и выявление дополнительных доходов.

Бюджетный учет ведется в соответствии с существующим в стране бюджетным устройством. Непосредственное исполнение бюджета возложено на Федеральное казначейство Российской Федерации, которое создано в соответствии с Указом Президента Российской Федерации от 8 декабря 1992 г. № 1556 "О федеральном казначействе" [6]. Во исполнении этого указа постановлением Совета Министров – Правительства Российской Федерации от 27 августа 1993 г. № 864 "О федеральном казначействе Российской Федерации" было утверждено Положение о Федеральном казначействе Российской Федерации. Единая централизованная система органов Федерального казначейства подчиняется министру финансов Российской Федерации, состоит из Главного управления Федерального казначейства Министерства финансов Российской Федерации и подчиненных ему территориальных органов Федерального казначейства по республикам в составе Российской Федерации, краям, областям, автономным образованиям, городам Москве и Санкт-Петербургу, городам (за исключением городов районного подчинения), районам и районам в городах.

 Вышеуказанными нормативными актами на органы казначейства возложено решение следующих задач:

* организация, осуществление и контроль за исполнением федерального бюджета Российской Федерации, управление доходами и расходами этого бюджета на счетах казначейства в банках исходя из принципа единства кассы;
* регулирование финансовых отношений между федеральным бюджетом Российской Федерации и государственными (федеральными) внебюджетными фондами, финансовое исполнение этих фондов, контроль за поступлением и использованием внебюджетных (федеральных) средств;
* осуществление краткосрочного прогнозирования объемов государственных финансовых ресурсов, а также оперативное управление этими ресурсами в пределах, установленных на соответствующий период государственных расходов;
* сбор, обработка и анализ состояния информации государственных финансов по федеральному бюджету Российской Федерации о государственных (федеральных) внебюджетных фондах, а также о состоянии бюджетной системы Российской Федерации;
* разработка методологических и инструктивных материалов, порядка ведения учетных операций по вопросам, относящимся к компетенции казначейства, обязательных для органов государственной власти и управления, предприятий, учреждений и организаций, включая организации, распоряжающиеся средствами государственных (федеральных) внебюджетных фондов, подготовка проекта бюджетной классификации, ведение операций по учету государственной казны Российской Федерации [29].

 Главное управление Федерального казначейства Министерства финансов Российской Федерации организует и осуществляет сводный систематический, полный и стандартизированный учет операций по движению средств федерального бюджета Российской Федерации, государственных (федеральных) внебюджетных фондов и внебюджетных (федеральных) средств на счетах казначейства; разрабатывает и утверждает методологические и инструктивные материалы; устанавливает порядок ведения учета и составления отчетности об исполнении смет расходов бюджетных учреждений.

 C 1645 года имеются сведения о существовании как общих, так и городских смет [40], но определенных правил о их составлении не существовало. Не было и отчетности. Приказы собирали деньги, расходовали их, а остатки находились в приказах. Если обнаруживался дефицит, то занимали у другого приказа. Гласность о состоянии финансовых дел приказа не допускалась.

 С 1802 года, со времени образования Министерства финансов, стали составлять росписи доходов и расходов на основании смет министров. Это позволило уравновешивать доходы с расходами, но общих правил их составления не было.

 В 1811 году был издан "Наказ Министерству финансов", в основу которого был положен "План финансов", по которому расходы делились на необходимые, полезные, избыточные, излишние и бесполезные. По "Наказу" к 15 ноября министры сдавали в Министерство финансов сметы по единой форме. Министерство финансов на основе их объединения составляло сводную смету, которую вносило в Государственный Совет, а последний представлял на утверждению Государю. Финансовые дела государства были окружены тайной. Недостатки действующих правил "Наказа", отсутствие гласности привели к хаотическому состоянию государственных финансов. В связи с этим Министерство финансов командировало специальную комиссию для изучения бюджетного дела в Западную Европу. В состав комиссии входили представители всех управлений Министерства финансов. Результатом поездки явились подготовленные комиссией и утвержденные Министерством финансов Правила о составлении, рассмотрении, утверждении и исполнения государственной росписи от 22 мая 1862 г. Эти правила предполагали составление смет для всех управлений по единой форме с обязательным обоснованием необходимости тех или иных статей расходов и сумм по ним; разграничение постоянных и временных расходов; специализацию расходов по основным направлениям; для утверждения сметы данные за отчетный период должны были представляться в сопоставлении с отчетными данными прошлого периода. Позже было принято дополнение к правилам, которое предусматривало строгое соблюдение деления доходов и расходов на параграфы и статьи, что остается в силе и по сей день.

 Бюджетные правила от 8 марта 1906 года предоставили министерствам право возлагать предварительное рассмотрение смет на комиссии Государственной Думы и Государственного Совета. Всякое изменение или новое ассигнование средств на возникающие потребности возможно было лишь при издании соответствующего закона. Если роспись не утверждалась или не рассматривалась, то оставалась в силе роспись предыдущего года. В случае дефицита заключался заем без согласия Государственной Думы.

 В становлении и развитии бюджетного учета в советский период можно выделить этапы:

1917 - 1938 гг. - становление бюджетного учета, характеризовалось его ведением по простой системе. Учет регламентировался Инструкцией по счетоводству и отчетности для правительственных административных учреждений (1923 г.), Инструкцией по ведению учета по простой системе (1927 г.), Инструкцией о бухгалтерском учете по простой системе в учреждениях, состоящих на Государственном бюджете СССР (1932 г.). Текущий учет осуществлялся по трем планам счетов:

1. Для учета операций по исполнению сметы расходов по бюджету;
2. Для учета операций по внебюджетным средствам;
3. По учету операций в неуставных подсобных хозяйствах.

1939 - 1955 гг. В этот период внедряется двойная система учета. Так, 11 ноября 1938 г. была утверждена Инструкция по бухгалтерскому учету по двойной системе учета в учреждениях, состоящих на государственном и местном бюджетах, а 4 ноября 1938 г. - Инструкция по бухгалтерскому учету (по простой системе) в учреждениях, состоящих на государственном и местном бюджетах. Первая инструкция предполагала ведение раздельного учета: по исполнению сметы расходов учреждений по бюджету и внебюджетным средствам; операций по капитальным вложениям и подсобных хозяйств, находящихся на хозрасчете. Согласно указанным инструкциям бухгалтерский учет велся по двойной или простой системе в зависимости от объема работы бюджетного учреждения и размера получаемого финансирования. В том же году был утвержден и единый счетный план № 1, содержащий перечень счетов, необходимых для отражения всех операций по исполнению смет. Уставные подсобные хозяйства бюджетных учреждений должны были руководствоваться счетными планами, установленными для учета основной деятельности предприятий соответствующих отраслей народного хозяйства. В связи с этим бюджетные учреждения стали составлять два баланса.

 Значение вышеназванных нормативных актов заключалось в том, что с их утверждением в стране была создана единая система бюджетного учета.

1955 - 1987 гг. Унификации учета способствовало впервые утвержденное в 1955 г. Министерством финансов СССР Положение о бухгалтерских отчетах и балансах в учреждениях и организациях, состоящих на Государственном бюджете СССР, которое определило права и обязанности главных распорядителей кредитов, правила составления балансов, оценку их статей и другие вопросы. В том же году были изданы новые инструкции по ведению учета по двойной и простой системам. Для учреждений, ведущих учет по двойной системе, был утвержден единый план счетов, и они стали составлять один баланс по исполнению сметы расходов.

В 1958 году Министерство финансов СССР утвердило Методические указания по бухгалтерскому учету в централизованных бухгалтериях бюджетных учреждений. В последующие годы этого периода были пересмотрены нормативные акты по организации учета и разработаны учетные регистры применительно к машинной обработке.

С 1988 года и по настоящее время осуществляется новый этап становления и развития бюджетного учета, который характеризуется:

 а) централизацией и децентрализацией учета;

б) широким использованием современных вычислительных установок для обработки учетной и экономической информации;

в) переводом бюджетных учреждений на двойную систему учета;

г) принципиальной переработкой нормативных актов по бухгалтерскому учету в учреждениях и организациях, состоящих на бюджете, и Положения о бухгалтерских отчетах и балансах;

д) учетом показателей коммерческой деятельности бюджетных учреждений и внебюджетных источников их финансирования;

е) интеграцией учетной, финансовой и планово-экономической работы в централизованных бухгалтериях.

История развития бюджетного учета в России неотделима от истории органов казначейства. Поэтому сегодня было бы правильнее говорить не о создании органов казначейства, а о их воссоздании, возврата к прошлой практике. Исполнение российского бюджета и контроль за поступлением и расходованием средств в стране традиционно выполнялись казначейскими учреждениями.

Главное казначейство находилось в Петербурге, в губерниях – губернские казначейства, в уездах – уездные казначейства. Казначейства - органы исполнительные: собирают, хранят, пересылают государственные доходы, производят платежи, продают гербовые марки, бумагу, выдают свидетельства на право торговли и т.д. С 1862 года казначейства пересылают излишек денег в государственный банк, а с 1896 года последовало слияние кассовой наличности казначейства с оборотной наличностью Государственного банка. Циркуляром Министерства финансов в 1904 году на учреждения казначейства возложили еще одну функцию – прием процентных бумаг на хранение.

После 1917 года на базе учреждений казначейства были созданы приходно-расходные кассы Наркомфина, которые с середины 20-х годов подчинялись Государственному банку. История повторяется. В России до 1862 года кассы существовали децентрализовано: по министерствам, по отдельным управлениям. Государственные средства были рассеяны по многочисленным кассам, и государство не могло мобильно их использовать и осуществлять действенный контроль за их расходованием, что порождало многочисленные растраты. В Министерстве финансов находилась приблизительно 1/3 сумм, остальные – в других министерствах.

Аналогичная ситуация сложилась и сегодня в Российской Федерации. В период становления рыночной экономики образовалось множество коммерческих банков и изменились функции Центрального банка России в части исполнения федерального бюджета, в результате учета и контроля за расходованием бюджетных средств фактически нет. Отсутствие оперативной информации на всех уровнях исполнения федерального бюджета не позволяет эффективно маневрировать и без того скудными средствами. Именно этим объясняется восстановление в стране органов казначейства, которые имели неплохую репутацию.

1.2. Бухгалтерский учет в бюджетной организации, особенности

 ведения

В соответствии с Законом РФ "О бухгалтерском учете" от 21 ноября 1996г. №129-ФЗ [3] общее методологическое руководство бухгалтерским учетом в Российской Федерации осуществляется Правительством РФ.

Органы, которым федеральными законами предоставлено право регулирования бухгалтерского учета, разрабатывают и утверждают в пределах своей компетенции обязательные для исполнения:

- планы счетов и инструкции по их применению;

- положения (стандарты) по бухгалтерскому учету;

- другие нормативные акты и методические указания по вопросам бухгалтерского учета .

Особенности бухгалтерского учета в учреждениях непроизводственной сферы определяются законодательством о бюджетном устройстве и бюджетном процессе, Инструкцией по бухгалтерскому учету в бюджетных учреждениях от 30.12.99г. № 107н [12] и другими нормативными документами, содержащих указания по учету и отражении в балансе операций учреждений и организаций, состоящих на бюджете в различных сферах их деятельности.

К бюджетным относятся такие учреждения и организации, основная деятельность которых полностью или частично финансируется за счет средств бюджета на основе смет доходов и расходов (бюджетной сметы). Обязательным условием является открытие финансирования по смете и ведение бухгалтерского учета и отчетности в порядке предусмотренном для бюджетных организаций [9].

 Бухгалтерский учет в бюджетных учреждениях обеспечивает отражение всех операций, связанных с исполнением сметы расходов по бюджету, смет по специальным средствам и обобщение данных учета и отчетности. Своевременное, полное и достоверное отражение на балансе учреждения всех операций позволяет руководителям учреждений принимать обоснованные управленческие решения, анализировать работу учреждений, осуществлять и контролировать целевое расходование средств на основе утвержденной сметы, выявить незаконные затраты.

 Для выполнения этих задач ведется бухгалтерский учет:

* кредитов (ассигнований) и расходов бюджетных средств;
* поступления и расходования внебюджетных средств;
* сохранности и эффективности использования денежных средств, материалов, оборудования, продуктов питания, медикаментов и других ценностей;
* расчетов с дебиторами и кредиторами.

 Важными задачами бухгалтерского учета являются учет и контроль за расходованием фонда заработной платы (оплаты труда), а также составления в срок баланса и отчетности. Правильная постановка бухгалтерского учета в бюджетных учреждениях способствует более точному составлению смет расходов, а также обновлению неиспользованных внутренних ресурсов.

 Бухгалтерская служба учреждения должна выполнять следующие задачи:

1. организовать бухгалтерский учет в соответствии с действующими нормативными актами;
2. использовать передовые формы и методы учета и обработки информации на базе широкого применения современной вычислительной техники;
3. осуществлять предварительный контроль за своевременным, правильным оформлением документов и законностью совершаемых операций;
4. контролировать правильность, рациональность и бережность расходования средств в соответствии с открытыми кредитами и целевым назначениям по утвержденным сметам расходов по бюджету;
5. осуществлять строгий контроль за рациональным и экономным использованием материальных, трудовых и денежных ресурсов, вести решительную борьбу с бесхозяйственностью и расточительностью, принимать меры к предупреждению таких негативных фактов;
6. своевременно финансировать учреждения, ведущие учет самостоятельно, а также контролировать их деятельность и правильность постановки бухгалтерского учета;
7. обеспечивать учет доходов и расходов по специальным средствам, а также операций по другим внебюджетным средствам;
8. своевременно предупреждать негативные явления в хозяйственно - финансовой деятельности, выявить и мобилизовать внутрихозяйственные резервы;
9. организовать формирование полной и достоверной информации о хозяйственных процессах и результатах деятельности учреждения, необходимой для оперативного руководства и управления, а также для её использования поставщиками, заказчиками, налоговыми, финансовыми, банковскими и казначейскими органами;
10. своевременно финансировать начисления и выдачу стипендий, пособий и заработной платы;
11. вести учет и расчеты с дебиторами и кредиторами;
12. участвовать в проведении инвентаризаций денежных средств, расчетов и материальных ценностей, своевременно и правильно отражать учете результаты инвентаризаций;
13. периодически инструктировать материально ответственных лиц по вопросам учета и обеспечения сохранности товарно-материальных ценностей и денежных средств, находящихся на ответственном хранении;
14. составлять отчетность и предоставлять её соответствующим органам в установленные сроки, обеспечивать достоверность отчетов и балансов;
15. соблюдать установленный порядок хранения бухгалтерских документов, регистров, машинограмм, смет расходов и расчетов к ним, а также других специальных документов; своевременно и в установленном порядке сдавать их в архив.

Все учреждения и организации, состоящие на бюджете, осуществляют бухгалтерский учет по Плану счетов, утвержденному Министерством финансов РФ (Инструкция № 107н [12]).

План счетов служит основой организации бухгалтерского учета в бюджетном учреждении. Действующий план счетов состоит из 12 глав, которые объединяют счета первого порядка (основные или синтетические) и счета второго порядка (субсчета), являющиеся подразделением счетов первого порядка. Каждому синтетическому счету (счету первого порядка) присвоен двухзначный номер, а каждому субсчету (второго порядка) – трехзначный номер.

В плане счетов предусмотрено применение забалансовых счетов, которые служат для учета арендованных основных средств; товарно-материальных ценностей, принятых на ответственное хранение; бланков строгой отчетности; переплаты пенсий и пособий; учебных предметов военной техники; запасные части к транспортным средствам.

Все забалансовые счета имеют дебетовое сальдо и учет на них ведется без соблюдения метода двойной записи.

Содержание разделов плана счетов соответствует экономической группировке имущества, его источников и процессов: основные средства, материалы, МБП, готовая продукция, средства учреждений, расчеты по финансированию, расчеты, расходы, финансирование, фонды и средства целевого назначения, реализация продукции, доходы (прибыли, убытки).

Применение типовых бухгалтерских записей, предусмотренных Инструкцией и планом счетов, обеспечивает правильность и сравнимость экономических показателей работы учреждения .

В осуществлении контроля вышестоящих органов за деятельностью подведомственных бюджетных учреждений, а финансовых органов – за целевым использованием бюджетных ассигнований, важная роль принадлежит бухгалтерской отчетности учреждений об исполнении смет расходов. Особенности бухгалтерской отчетности заключаются в том, что бюджетные учреждения при составлении бухгалтерских отчетов за 1999 г. руководствуются при этом Письмом Минфина России от 15 февраля 1993 г. № 12 "О порядке составления годовой, квартальной и месячной бухгалтерской отчетности учреждениями и организациями, состоящими на бюджете" [9], но с учетом дополнений и изменений, изложенных в письмах Минфина России от 3 августа 1993 г. № 90, от 25 июля 1994 г. № 95, от 27 июня 1995 г. № 61, от 9 сентября 1996 г. № 79, от 26 августа 1997 г. № 63 и в приказе Минфина России от 25 декабря 1998 г. № 69. А также руководствуются методическими указаниями по заполнению учреждениями и организациями, состоящими на бюджете, отчетов о выполнении планов по сети, штатам и контингентам, приложениями к письму Минфина СССР от 14 сентября 1978 г. № 84, приказами Минфина России от 25 мая 1999 г. № 97н "О составлении бухгалтерской отчетности за 1999 год бюджетными учреждениями и организациями, получающими финансирование из федерального бюджета, а также целевыми бюджетными фондами" [17].

Приказом Минфина России от 22 декабря 1999 г. "Отчет о доходах и расходах целевого бюджетного фонда и указания о порядке заполнения и предоставления отчетности по форме 2-4" № 97 [18] утвержден перечень изменений и дополнений, вносимых в нормативные и законодательные акты Минфина РФ.

В соответствии с пунктом 3 статьи 15 Закона РФ от 21 ноября 1996 г. №129-ФЗ "О бухгалтерском учете" [3], бюджетные учреждения и организации предоставляют годовую отчетность в вышестоящие органы согласно установленным в приказе срокам.

Неиспользованные остатки на 1 января 2000 года отражаются на балансовом счете 100 "Средства для перевода учреждениям, находящимся в ведении главного распорядителя и на другие мероприятия".

Остатки бюджетных средств учреждений и организаций, финансируемых из бюджетов субъектов Российской Федерации и местных бюджетов, по завершению года не закрываются, а переходят на 2000 год, и используются согласно письму Минфина России от 15 января 2000 г. № 03-01-12/08-7.

Пояснительная записка к годовому отчету за 1999 год должна раскрывать следующие данные:

* факторы, повлиявшие в отчетном году на итоговые результаты деятельности учреждений, организаций;
* причины изменения вступительного баланса на начало года;
* полную расшифровку доходов, дебиторской и кредиторской задолженности с указанием даты возникновения;
* сведения о безвозмездном поступлении (передаче) основных средств;
* сведения о движении средств по балансовому субсчету 134 "Финансовые вложения" за 1999 год;
* объяснения причин превышения фактических расходов над сметными назначениями (по кодам бюджетной экономической классификации) по средствам, выделенным из бюджета;
* об уплаченных штрафных санкциях.

В составе бухгалтерского отчета бюджетное учреждение, финансируемое из федерального бюджета, предоставляет вышестоящей организации отчеты по формам 5-зд "Отчет по зданиям и сооружениям, закрепленным и используемым организацией, финансируемой из федерального бюджета".

Бюджетные учреждения, организации, которым открыты текущие бюджетные или лицевые счета в органах федерального казначейства по учету средств федерального бюджета, прилагают к отчету справку об остатках средств, полученных из федерального бюджета.

Существует ряд нормативных документов, касающихся различных сфер деятельности бюджетной организации. В частности, особенности учета расчетов определяются следующими нормативными актами:

Постановление Правительства РФ от 14 октября 1992 г. № 785 "О дифференциации в уровнях оплаты труда работников бюджетной сферы на основе единой тарифной сетки" [19], в соответствии с которым каждому разряду соответствует тарифный коэффициент. Умножая на этот коэффициент ставку первого разряда, определяют заработную плату по определенной должности. Ставки и оклады устанавливаются по результатам аттестации и тарификации каждого работника.

Тарифно-квалификационные требования утверждены во всех отраслях непроизводственной сферы и согласованы с Министерством труда РФ. Совместным постановлением Министерства труда и Министерства юстиции РФ от 23 октября 1992 г. утверждены основные положения о порядке проведения аттестации служащих учреждении, организации и предприятии, находящихся на бюджетном финансировании.

При определении часовой тарифной ставки следует руководствоваться Постановлением Министерства труда РФ от 13 сентября 1995 г. "Об утверждении разъяснения о норме рабочего времени и порядке определения часовой тарифной ставни из установленной месячной тарифной ставки в 1996 г." [20].

В соответствии с действующим законодательством РФ все предприятия и организации, независимо от форм собственности, обязаны регистрироваться в качестве плательщиков страховых платежей во внебюджетные социальные фонды: Пенсионный фонд, Фонд социального страхования, Государственный фонд занятости населения и в фонды обязательного медицинского страхования.

Особенностью для бюджетных учреждений является уплата страховых взносов в Фонд социального страхования – один раз в месяц, в отличие от остальных предприятий, уплачивающих два раза в месяц.

Начисления в фонды обязательного медицинского страхования производятся на общих основаниях как для коммерческих, так и для бюджетных организаций.

Также нет особенностей для бюджетных организаций в сфере учета расчетов с подотчетными лицами, который регулируется Порядком ведения кассовых операций в РФ, утвержденным ЦБ РФ 4 октября 1993 г. № 18 [10], а также приказом Минфина РФ от 13 августа 1999 г. № 57н "Об изменении норм возмещения командировочных расходов на территории Российской Федерации" [21].

Объектом налогообложения при исчислении налога на добавленную стоимость в бюджетной организации признаются обороты по реализации продукции (работ, услуг). При отсутствии льгот по НДС в бухгалтерском учете бюджетного учреждения производятся записи.

Начислен НДС:

Дебет 400 "Доходы отчетного периода"

Кредит 173-2 "Расчеты по платежам в бюджет"

Согласно новой инструкции по бюджетному учету № 107н [12] введен субсчет 171 "Налог на добавленную стоимость по приобретенным материальным ценностям, работам и услугам", который применяется только для учреждений, осуществляющих предпринимательскую деятельность, и учитывают на этом субсчете суммы НДС, подлежащие в соответствии с действующим законодательством возмещению из бюджета по оплаченным поставщиком документам за приобретенные материальные ценности, выполненные работы, оказанные услуги. Не учитываются на субсчете 171 "Налог на добавленную стоимость по приобретенным материальным ценностям, работам, услугам" и не подлежат возмещению из бюджета суммы НДС, уплачиваемые поставщиком за приобретенные материальные ценности, работы, услуги по сметам доходов и расходов, финансируемым из бюджета, а также сметам доходов и расходов за счет целевых средств и средств, формируемых из прибыли. Уплачиваемые в таком случае суммы НДС относятся на увеличение стоимости приобретенных материальных ценностей, работ, услуг по соответствующим кодам экономической классификации расходов. По дебету субсчета 171 "Налог на добавленную стоимость по приобретенным материальным ценностям, работам, услугам" и кредиту субсчета 178-2 "Расчеты с прочими кредиторами и дебиторами" относятся сумма налога на добавленную стоимость по приобретенным учредителем у поставщиков материальных ценностей, выполняющими для учреждения работам и услугам. По кредиту субсчета 171 "Налог на добавленную стоимость по приобретенным материальным ценностям, работам, услугам" и дебету субсчета 173-2 "Расчеты по платежам в бюджет" отражаются суммы НДС, подлежащие возмещению из бюджета.

Учет налога на прибыль ведется по субсчету 173-2 "Расчеты по платежам в бюджет – налог на прибыль". В бухгалтерском учете начисляют налог на прибыль, если бюджетная организация помимо бюджетного финансирования привлекает средства за счет оказания платных услуг, относящихся к предпринимательской деятельности:

Дебет 410 "Прибыль и убытки"

Кредит 173-2 "Расчеты по платежам в бюджет".

В соответствии с Инструкцией ГНС РФ от 15 мая 1995 г. № 30 "О порядке исчисления и уплаты налогов, поступающих в дорожные фонды" (с учетом изменений и дополнений) [22] в части исчисления и уплаты налога на пользователей автомобильных дорог "бюджетные и некоммерческие организации, реализующие продукцию (работы, услуги) и осуществляющие продажу товаров, уплачивают налог от выручки, полученной от реализации продукции (работ, услуг)".

В соответствии с Инструкцией от 8 июня 1995 г. № 33 "О порядке исчисления и уплаты в бюджет налога на имущество предприятий" [23] данным налогом не облагается имущество, "используемое исключительно для нужд образования и культуры".

Таким образом, все особенности учета расчетов в бюджетной сфере можно разделить на основные, касающиеся особенностей регулирования бюджетного учета на уровне инструкций о бухгалтерском учете и специфические, касающиеся регулирования бюджетного учета в сфере расчетов.

1.3. Новый порядок бухгалтерского учета в бюджетной организации

 с учетом условий перехода на новую систему бюджетного учета

После того как решением Верховного суда РФ от 30 июля 1998 г. №ГКПИ 98-283 была признана недействительной Инструкция по бухгалтерскому учету в учреждениях и организациях, состоящих на бюджете, утвержденная приказом Минфина России от 3 ноября 1993г. № 122 [13], 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 1999 г. № 107н утверждена новая Инструкция по бухгалтерскому учету в бюджетных учреждениях [12]. Инструкция зарегистрирована в Минюсте России 28 января 2000 г. № 2064.

Инструкция 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 представляет "Унифицированные формы финансовой, учетной и отчетной бухгалтерской документации бюджетных учреждений и организаций" (класс 05 по Общероссийскому классификатору управленческой документации (ОКУД)), приложение № 2 – "Корреспонденцию субсчетов по основным бухгалтерским операциям".

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

Изменения, которые Инструкция № 107н [12] вносит в бухгалтерский учет 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 1996 г. №129-ФЗ "О бухгалтерском учете" [3] (кстати п. 4 Инструкции № 107 подтверждает, что бюджетные учреждения находятся в сфере действия этого закона).

Статья 6 Федерального закона "О бухгалтерском учете" [3] 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 в вышеуказанный закон.

Признавая целесообразность введения 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 № 107н [12], сведения об исполнении смет доходов и расходов представляются руководителям обслуживаемых учреждений в сроки, установленные главным бухгалтером централизованной бухгалтерии (согласование сроков представления сведений с руководителем учреждения роли не играет, так как данное согласование скорее всего будет носить формальный характер).

Между тем пункт 2 статьи 6 Федерального закона "О бухгалтерском учете" [3] предусматривает принципиально иной порядок организации бухгалтерского учета. Руководителю юридического лица предоставлено право сделать выбор в пользу определенной формы ведения бухгалтерского учета (централизованной или децентрализованной) 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.

Учет по централизованной форме организуется в том случае, если это устраивает руководителя нижестоящего учреждения, включая сроки получения необходимой бухгалтерской информации и размер вознаграждения из внебюджетных средств централизованной бухгалтерии за выполнение соответствующих функций. Все это должно быть указано в договоре, который заключается на добровольной основе между бюджетным учреждением и централизованной бухгалтерией.

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. № 34н);

- ПБУ 1/98 "Учетная политика организации (приказ Минфина России от 9 декабря 1998 г. № 60н);

- ПБУ 5/98 "Учет материально-производственных запасов" (приказ Минфина России от 15 июня 1998 г. № 25н);

- ПБУ 9/99 "Доходы организации" (приказ Минфина России от 6 мая 1999 г. № 32н) – в части признания доходов от предпринимательской и иной деятельности;

- ПБУ 10/99 "Расходы организации" (приказ Минфина России от 6 мая 1999 г. № 33н) – 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 1999 г. № 107 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, в пункте 7 Инструкции № 107н 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 № 107н и пунктах 6, 101 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации установлено, что ответственность за организацию бухгалтерского учета, соблюдения законодательства и хранение бухгалтерской документации в бюджетных учреждениях несет не главный бухгалтер, а руководитель учреждения.

Пункт 10 Инструкции по бухгалтерскому учету в бюджетных учреждениях [12] 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 № 107н [12] 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.

Подчеркнем, 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 [2]. Эти санкции применяются за грубое нарушение правил учета доходов, а также объектов налогообложения.

Инструкция Минфина России от 3 ноября 1993 г. № 122 была признана незаконной, так как противоречила статье 298 Гражданского кодекса РФ [1], а точнее не выполняла норму о необходимости учитывать доходы от внебюджетной деятельности и приобретенного за счет этих доходов имущества на отдельном балансе. В Инструкции № 107 это упущение исправлено.

Чтобы обеспечить раздельный учет операций по бюджетным и внебюджетным средствам и формировать данные для отдельного баланса, каждому субсчету Плана счетов бухгалтерского учета (материальные ценности, средства в расчетах и другие) при необходимости следует присвоить отличительный признак в виде номера.

Субсчетам по бюджетным средствам присваивается номер 1, а по средствам, полученным за счет внебюджетных источников, - номер 2 (по предпринимательской деятельности) и номер 3 (по целевым средствам и безвозмездным поступлениям). Например, субсчет 120-1 "Касса (бюджетные средства)", субсчет 120-2 "Касса (предпринимательская деятельность)", субсчет 120-3 "Касса (целевые средства)" и т.д.

По субсчетам бухгалтерского учета с присвоенными им номерами составляются мемориальные ордера и книга "Журнал-главная" (п. 21 Инструкции № 107), на основе которой формируются как отдельный баланс по внебюджетным средствам, так и единый баланс бюджетного учреждения.

Вполне очевидно, что в результате этого возрастает трудоемкость ведения бухгалтерского учета, особенно на первых порах, когда нужно привыкать к новым правилам ведения бухгалтерского учета. Но именно предложенный выше механизм позволяет эффективно разделить имущество, переданное собственником в оперативное управление бюджетному учреждению, и имущество, самостоятельно заработанное бюджетным учреждением и не подлежащее изъятию.

Но не все субсчета Плана счетов бухгалтерского учета нужно разделять, поскольку некоторые из них изначально предназначены для отражения операций либо только по бюджетным средствам, либо исключительно по средствам, полученным за счет внебюджетных источников. К таким субсчетам относятся: а) Бюджетные средства: 090-097 "Средства федерального бюджета"; 100-102 "Средства бюджетов субъектов РФ и местных бюджетов"; 140-143 "Внутриведомственные расчеты по финансированию из бюджета"; 195 "Расчеты по оказанию социальной помощи населению"; 200-203 "Расходы по бюджету"; 230-231 "Финансирование из бюджета"; 171 "НДС по приобретенным материальным ценностям, работам и услугам". б) Внебюджетные средства: 030 "Долгосрочные финансовые вложения"; 044 "Спецоборудование для научно-исследовательских работ по договорам с заказчиками"; 050 "Молодняк животных и животные на откорме"; 080 "Готовая продукция"; 110-118 "Средства, полученные за счет внебюджетных источников"; 134 "Краткосрочные финансовые вложения"; 153 "Расчеты с покупателями и заказчиками за выполненные работы и оказанные услуги"; 155 "Расчеты по авансам полученным"; 174 "Расчеты по средствам, поступившим во временное распоряжение учреждения"; 191 "Расчеты за счет средств, полученных от государственных внебюджетных фондов"; 220-228 "Расходы за счет средств внебюджетных источников"; 240-241 "Средства, формируемые из прибыли"; 270-274 "Средства целевого назначения"; 280 "Выполненные и сданные заказчиком продукция, работы и услуги"; 400-401 "Доходы"; 410 "Прибыли и убытки".

При переходе с 1 января 2000 года на новый порядок ведения бухгалтерского учета следует попытаться распределить имущество и финансовые обязательства, числящиеся на едином балансе бюджетного учреждения, по субсчетам с номерами 1, 2 или 3. Если же сделать это невозможно, то вступительное сальдо следует отнести на субсчет с признаком 1 и в последующем вести раздельный учет по бюджетным и внебюджетным средствам.

Как известно, законодательством о федеральном бюджете, законами о бюджете субъектов РФ, правовыми актами представительных органов местного самоуправления на очередной финансовый год может быть установлен особый порядок учета доходов от сдачи в аренду государственного имущества научными организациями, учреждениями образования, здравоохранения, культуры и искусства (как дополнительного источника бюджетного финансирования). Такая норма для учреждений, финансируемых из федерального бюджета, предусмотрена, в частности, статьей 26 Федерального закона от 31 декабря 1999 г. № 227-ФЗ "О федеральном бюджете на 2000 год" [24].

Арендатор имущества, находящегося в федеральной собственности, уплачивает НДС непосредственно в бюджет отдельным платежным поручением. На лицевой счет бюджетного учреждения в органе казначейства поступает арендная плата без НДС (письмо Минфина России и Госналогслужбы России от 8 декабря 1998 г. № 143, ЮУ-4-15/194н "О сроках и порядке перечисления в бюджет дивидендов и арендной платы" [25] ).

Никаких налогов с получаемой арендной платы как дополнительного источника бюджетного финансирования учреждение не исчисляет и не уплачивает.

Если бюджетное учреждение сдает в аренду имущество, приобретенное за счет внебюджетных средств, которое находится в самостоятельном распоряжении этого учреждения, то, согласно Закону РФ "О налоге на прибыль предприятий и организаций" и Инструкции Госналогслужбы России от 20 августа 1998 г. № 48 "О порядке исчисления и уплаты в бюджет налога на прибыль бюджетными организациями и представления отчетности в налоговые органы" [26], с арендной платы должен быть исчислен налог на прибыль.

Принципиально новым в Инструкции по бухгалтерскому учету в бюджетных учреждениях является разделение внебюджетных средств на две большие группы.

В первую включены целевые средства и безвозмездные поступления. Помимо действительно целевых средств здесь предлагается учитывать доходы от оказания услуг по основной деятельности бюджетного учреждения, не относящиеся в соответствии с действующим законодательством к доходам от предпринимательской деятельности (п. 107 Инструкции № 107). Данная норма Инструкции по бухгалтерскому учету в бюджетных учреждениях соответствует статье 45 Закона РФ "Об образовании" от 10.07.1992 г. № 3267-1 [5].

Во вторую группу входят средства от предпринимательской деятельности, включая доходы от реализации продукции, работ, услуг (п. 108 Инструкции № 107). Необходимо отметить, что большинство бюджетных учреждений (кроме учреждений образования, культуры и искусства) должно будет включать доходы от оказания платных услуг во вторую группу и соответственно отражать их в бухгалтерском учете. Действующее законодательство не представляет таким учреждениям возможность отражать плату в составе целевых средств.

В тексте Инструкции № 107 нет упоминания об условиях хозяйствования и связанных с ними различных методах ведения учета. С 2000 года в бухгалтерском учете бюджетных организаций отсутствуют понятия "новые условия хозяйствования" и "новый хозяйственный механизм". В связи с этим больше не формируется единый фонд финансовых средств, и, следовательно, не нужно распределять их по отдельным фондам в зависимости от избранной модели нового хозяйственного механизма. Субсчету 270 присвоено название "Целевые средства на содержание учреждения и другие мероприятия", соответствующее экономическому смыслу нового применения данного субсчета. Субсчетам 240 и 241 присвоены новые названия "Средства на материальное поощрение и социальные выплаты" и "Средства на содержание и развитие материально-технической базы".

Из плана счетов бухгалтерского учета исключены субсчета 214 "Расходы на содержание учреждения при новом хозяйственном механизме", 246 "Фонд производственного и социального развития" и 249 "Материальные и приравненные к ним затраты".

Инструкция № 107 не предусматривает возможности учитывать фактические расходы в целом за счет всех источников котловым методом (как это делалось, например, для бюджетных учреждений на новых условиях хозяйствования). Это объясняется тем, что, согласно статье 298 Гражданского кодекса РФ [1], любое бюджетное учреждение должно организовать раздельный учет бюджетных и внебюджетных средств и составлять отдельный баланс по внебюджетным средствам.

В 2000 году действует единый порядок учета бюджетными учреждениями внебюджетных средств.

Инструкция № 107 устанавливает следующий порядок учета целевых поступлений и расходов за счет этих средств:

а) начисление платы за оказываемые учреждением услуги по его основной деятельности, не относящейся в соответствии с законодательством к доходам от предпринимательской деятельности, производится по дебету счета 175-3 "Расчеты по прочим средствам на содержание учреждения (целевые средства)" и кредиту счета 270 "Целевые средства на содержание учреждения и другие мероприятия";

б) поступление средств от оказания услуг учреждением по его основной деятельности, не относящейся в соответствии с законодательством к доходам от предпринимательской деятельности отражается по дебету счета 110 "Целевые средства и безвозмездные поступления" или 120-3 "Касса (целевые средства)" и кредиту счета 175-3 "Расчеты по прочим средствам на содержание учреждения (целевые средства)";

в) получение целевых поступлений на выполнение мероприятий, не предусмотренные сметой доходов и расходов, отражается записью по дебету счета 110 "Целевые средства и безвозмездные поступления" или 120-3 "Касса (целевые средства)" и кредиту счета 270 "Целевые средства на содержание учреждения и другие мероприятия";

г) фактические расходы, производимые в течение года за счет целевых поступлений, отражаются по дебету счета 225 "Расходы по целевым средствам на содержание учреждения и другие мероприятия" и кредиту счетов 040 "Оборудование к установке", 041 "Строительные материалы для капитального строительства", 043 "Материалы длительного использования для научных исследований",06 "Материалы и продукты питания", 150 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками", 156 "Расчеты с исполнителями за выполненные работы", 178 "Расчеты с прочими дебиторами и кредиторами", 210 "Расходы к распределению", 200 "Расходы по бюджету на содержание учреждения и другие мероприятия";

д) списание последним рабочим днем декабря фактических расходов, произведенных за счет целевых поступлений, происходит по дебету счета 270 "Целевые средства на содержание учреждения и другие мероприятия" и кредиту счета 225 "Расходы по целевым средствам на содержание учреждения и другие мероприятия".

Иначе предлагается отражать в бухгалтерском учете целевые поступления в виде платы родителей за содержание детей в детских дошкольных учреждениях, за питание детей в интернатах при школах, за обучение детей в музыкальных школах и прочих учреждениях. Вместо субсчета 175-3 "Расчеты по прочим средствам на содержание учреждения (целевые средства)" в бухгалтерских записях используется субсчет 172 "Расчеты по специальным видам платежей". Вместо субсчета 225 "Расходы по целевым средствам на содержание учреждения и другие мероприятия" – субсчет 227 "Расходы за счет средств родителей на содержание детского учреждения". Вместо субсчета 270 "Целевые средства на содержание учреждения и другие мероприятия"– субсчет 272 "Средства родителей на содержание детского учреждения". В остальном бухгалтерские проводки аналогичны приведенным.

В соответствии с письмом Минфина РФ от 27 марта 2000 г. № 03-01-12/11-110 "О применении Инструкции по бухгалтерскому учету в бюджетных учреждениях", Инструкция по бухгалтерскому учету в бюджетных учреждениях, утвержденная приказом Минфина РФ от 30 декабря 1999 г. № 107н, вступает в силу 3 марта 2000 года, и установлена дата перехода на новый план счетов – 1 апреля 2000 года.

Говоря о переходе на новый порядок ведения бухгалтерского учета нельзя не сказать о том, что в учреждениях образования действующее законодательство не относит к предпринимательской деятельности:

* дополнительные образовательные услуги государственных и муниципальных образовательных учреждений, не предусмотренные соответствующими образовательными программами и государственными образовательными стандартами (ст. 45 Закона РФ "Об образовании" предписывает доход от данной деятельности за вычетом доли учредителя в обязательном порядке реинвестировать в образовательное учреждение);
* другие услуги образовательных учреждений (в том числе в рамках соответствующих образовательных программ и государственных образовательных стандартов, например, платное обучение в государственном вузе) в части дохода, реинвестируемого непосредственно в данное образовательное учреждение или на непосредственные нужды обеспечения, развития и совершенствования образовательного процесса в данном образовательном учреждении (п. 3 ст. 47 Закона РФ "Об образовании").

 То есть существуют значительные основания для того, чтобы в учреждениях образования доходы от платных услуг отражать в учете в качестве целевых поступлений.

4. ПРЕДЛОЖЕНИЯ ПО СОВЕРШЕНСТВОВАНИЮ ОРГАНИЗАЦИИ

 БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА В ЦБ № 2

Проанализировав работу Централизованной бухгалтерии № 2 отдела образования Карасунского округа мэрии г. Краснодара можно сделать вывод, что в организации бухгалтерского учета существует ряд нарушений.

На основании акта ревизии постановки бухгалтерского учета и хозяйственной деятельности ЦБ № 2, проведенной контролерами-ревизорами отдела учета и отчетности по исполнению бюджета финансово-казначейского управления мэрии г. Краснодара за 1999 г. отмечены следующие нарушения, для устранения которых предлагается внести ряд изменений в организацию бухгалтерского учета ЦБ № 2.

1. По вопросам постановки бухгалтерского учета:

1.1. Сводный анализ баланса за 1999 г. показал, что на субсчете 200 "Расходы по бюджету на содержание учреждения и другие мероприятия" оставлена в остатке только заработная плата за вторую половину декабря 1999г., а вся остальная кредиторская задолженность показана "сторно" в пассиве баланса на субсчете 230 "Финансирование из бюджета", что противоречит п. 189 Инструкции по бухгалтерскому учету в учреждениях и организациях, состоящих на бюджете, утвержденной приказом Министерства финансов РФ от 03.11.1993 г. № 122 и пунктам 16, 28 письма Министерства финансов от 15.02.1993 г. № 12 "О порядке составления годовой, квартальной и месячной отчетности учреждениями и организациями, состоящими на бюджете".

Для устранения данного нарушения предлагается привести в соответствие отражение фактических расходов в активе баланса в суммах остатка начисленных фактических расходов по субсчету 200, но не покрытых финансированием 230 субсчета, что должно быть увязано с разделом "Расчеты" в пассиве баланса. При составлении отчета за 2000 г. необходимо руководствоваться п. 165 Инструкции по бухгалтерскому учету в бюджетных учреждениях от 30.12.1999 г. № 107н.

1.2. В ЦБ № 2 не ведется оборотная ведомость по расчетам за междугородние переговоры.

 Для контроля за возмещением средств бюджета за междугородние переговоры необходимо вести оборотную ведомость ф. 285 в соответствии с п.145 и Инструкции по бухгалтерскому учету в бюджетных учреждениях от 30.12.1999 г. № 107н.

2.2. Финансовой группой бухгалтерии не ведется учет расчетов за электроэнергию, воду и канализацию в разрезе учреждений образования.

Для контроля за расходованием средств по расчетам с ЗАО ПГЭС "Краснодарэлектро" и МУП "КаТЭК" предлагается завести лицевые счета на каждое учреждение образования, предусмотреть отражение в них показаний электросчетчиков с учетом коэффициентов, показаний водомеров, предъявленные к оплате счета, оплату и отклонения.

2. По вопросам проведения инвентаризации материальных ценностей и средств в расчетах:

2.1. При анализе баланса децентрализованной школы № 69, финансируемой через Централизованную бухгалтерию № 2, установлено, что инвентаризация материальных ценностей и средств в расчетах проведена не в соответствии с приказом Министерства финансов РФ от 13.06.1995 г. № 49 "Об утверждении методических указаний по инвентаризации имущества и финансовых обязательств". Во многих инвентаризационных описях не проставлены бухгалтерские данные, не сделаны своды по субсчетам, а следовательно, не сверена инвентаризация с книгой "Журнал-главная", не проведена инвентаризация средств в расчетах.

Для налаживания ведения бухгалтерского учета предлагается дооформить результаты инвентаризации, провести инвентаризацию средств в расчетах согласно приказа Министерства финансов РФ от 13.06.1995 г. № 49 "Об утверждении методических указаний по инвентаризации имущества и финансовых обязательств". Провести анализ и увязку фактических расходов с формой 2-нс школы № 69 по состоянию на 01.01.2000 г., упорядочить учет кредиторской задолженности на 01.01.2000 г. в соответствии с требованием п. 189 Инструкции по бухгалтерскому учету в учреждениях и организациях, состоящих на бюджете, утвержденной приказом Министерства финансов РФ от 03.11.1993 г. № 122, в ЦБ № 2 и школе № 69. Работникам ЦБ № 2 предлагается усилить контроль за организацией бухгалтерского учета в сш № 69.

2.2. При проведении инвентаризации комиссиями в учреждениях не проверялось наличие инвентарных дел на здания и сооружения.

Для полноты отражения фактического наличия основных средств, их качественных характеристик в ф. ОС-6 бюдж. в соответствии с п. 51 Инструкции по бухгалтерскому учету в бюджетных учреждениях от 30.12.1999г. № 107н материальной группе ЦБ № 2 предлагается провести проверку инвентарных дел на здания и сооружения.

3. По учету материальных ценностей:

3.1. В карточках по учету основных средств по субсчетам и материально ответственным лицам, ведение которых предусмотрено Инструкцией по бухгалтерскому учету в бюджетных учреждениях от 30.12.1999 г. № 107н, при проведении переоценки основных средств предыдущая переоценка неправомерно зачеркивается.

Для оформления карточек по учету основных средств в соответствии с требованиями Инструкции № 107н предлагается всю проведенную переоценку перенести в отдельную графу с указанием сроков ее проведения.

3.2. Описи инвентарных карточек по учету основных средств (ф. ОС–10) заведены с января 1979 г. При сверке данных описей с карточками установлено, что в предыдущие годы в них не делались отметки о списании, о передаче с баланса на баланс основных средств, многие описи велись небрежно.

Работникам материальной группы ЦБ № 2 предлагается завести новые формы описей ОС-10 с учетом всех требований, предусмотренных п. 50 Инструкции по бухгалтерскому учету в бюджетных учреждениях от 30.12.1999 г. № 107н, с присвоением им новой нумерации.

3.3. Материальной группой Централизованной бухгалтерии № 2 не ведутся инвентарные карточки по учету запасных частей на каждый автомобиль, а только оборотные ведомости по запасным частям, шинам и покрышкам.

Для усиления контроля за использованием запасных частей, шин и покрышек, правильностью списания предлагается завести карточки аналитического учета ф. 296 на каждый автомобиль.

3.4. В актах на списание мягкого инвентаря не указывается, сколько лет мягкий инвентарь находился в эксплуатации, не проставляется общее количество списываемого инвентаря. В некоторых актах не отражаются результаты ликвидации.

Списание мягкого инвентаря следует производить в соответствии с п. 88 Инструкции по бухгалтерскому учету в бюджетных учреждениях от 30.12.1999 г. № 107н, требующим отражения в актах на списание мягкого инвентаря срока нахождения в эксплуатации, общего количества списываемого мягкого инвентаря, результатов ликвидации.

3.5. При получении продуктов со склада в детских дошкольных учреждениях на дополнительно прибывших детей, в том числе и при количестве, не превышающем трех человек, работниками ЦБ № 2 требуется от подведомственных учреждений составление дополнительных меню-требований.

Предлагается в соответствии с п. 72 Инструкции по бухгалтерскому учету в бюджетных учреждениях от 30.12.1999 г. № 107н не составлять дополнительное меню-требование, а выписывать накладную на получение продуктов со склада, для дальнейшего учета в накопительной ведомости по расходу продуктов питания ф. 399. При расхождении численности питающихся детей на 3 человека дополнительно продукты со склада не выписывать и, соответственно, не возвращать на склад при их отсутствии, согласно инструкции Министерства здравоохранения от 15.06.1997 г. № 530.

3.6. По питанию детей в детских садах при составлении меню-требований бывают случаи завышения натуральных норм продуктов, что влечет зачастую к завышению денежных норм. Это является нарушением, натуральные нормы питания должны строго соблюдаться. Нормы расхода продуктов питания на приготовление блюд, указанные в карточках-раскладках в детских дошкольных учреждениях, опирающиеся на нормативы сборника "Питание в детских дошкольных учреждениях" под редакцией Касаткина Т.Д. 1998 г. выпуска, не совпадают с нормами, утвержденными Постановлением Совета Министров СССР от 12.04.1984 г. № 317, по некоторым позициям наблюдается превышение.

Для рационального расходования бюджетных средств предлагается отрегулировать нормы расхода продуктов питания на приготовление блюд, согласовать со специалистами санитарно-эпидемиологической службой города единые карточки-раскладки.

4. По расчетам с подотчетными лицами:

4.1. При проверке мемориального ордера № 8 "Накопительная ведомость по расчетам с подотчетными лицами" установлено, что имеются случаи, когда деньги в подотчет выдавались без резолюции распорядителя кредитов, чем ущемлялись его права. На товарных чеках, приложенных к авансовым отчетам, кассиром ЦБ № 2 не проставляется штамп "Оплачено".

Для усиления контроля за расходованием бюджетных средств, в соответствии с п. 130 Инструкции по бухгалтерскому учету в бюджетных учреждениях от 30.12.1999 г. № 107н, необходимо погашать товарные чеки штампом "Оплачено", выдачу средств в подотчет производить только при наличии резолюции главного распорядителя кредитов.

5. По сметному планированию:

5.1 В сметах по школам, при определении фонда оплаты труда, код 110100 "Оплата труда государственных служащих", количество руководящих работников и младшего обслуживающего персонала не соответствует количеству единиц, предусмотренных штатным расписанием. При расчете фонда оплаты труда педагогических работников, количество педагогических ставок, указанных в сметах, не соответствует количеству педагогических ставок по комплектованию школ на 01.09.1999 г.

Для достоверности планирования фонда оплаты труда по коду 110100 "Оплата труда государственных служащих" предлагается привести в соответствие расчеты количества ставок педагогических работников в школах Карасунского округа с фактическим комплектованием классов, количество ставок административно-управленческого и младшего обслуживающего персонала в соответствие со штатным расписанием учреждений образования.

5.2. Отмечаются нарушения при исчислении планируемых средств на приобретение канцелярских принадлежностей, предметов для текущих хозяйственных целей, медикаментов, в приложениях к сметам отсутствуют заявки учреждений на их приобретение, суммы ассигнований на приобретение, мягкого инвентаря не обоснованы расчетами по нормативам.

При исчислении средств по коду 110310 "Канцелярские принадлежности, материалы и предметы для текущих хозяйственных целей", по коду 110320 "Медикаменты и перевязочные средства" необходимо руководствоваться заявкой учреждений на их приобретение в соответствии с производственной необходимостью, заявки учреждений приложить к сметам. Расчет потребности бюджетных ассигнований по коду 110330 "Мягкий инвентарь и обмундирование" привести в соответствие с "Нормами потребления мягкого инвентаря по типам учреждений", утвержденных Инструкцией Минфина СССР от 02.06.1949 г. № 791.

5.3. По коду 110340 "Продукты питания", вследствие арифметической ошибки при перемножении стоимости питания одного дня и количества дней функционирования, завышена потребность в ассигнованиях на продукты питания по детским садам на 480,0 тыс. р. При исчислении средств бюджета, необходимых на питание в детских дошкольных учреждениях, сумма родительской платы учитывается в полном размере, что занижает бюджетные ассигнования.

При расчете бюджетных ассигнований на питание в детских дошкольных учреждениях необходимо учитывать 90 % родительской платы на основании Постановления главы городского самоуправления от 14.02.1998 № 51. Необходимо откорректировать сумму средств, завышенную за счет арифметической ошибки.

5.4. По коду 110340 "Продукты питания" по питанию групп продленного дня и классов выравнивания отсутствует расшифровка утвержденной суммы. Отсутствуют расшифровки по кодам 110370 "Горюче-смазочные материалы", 110500 "Оплата транспортных услуг", 110600 "Оплата услуг связи", 110710 "Оплата содержания помещений", 1107112 "Стирка белья", 1107113 "Вывоз мусора", по коду 1107114 "Дератизация, дезинсекция" не обоснована сумма кредиторской задолженности. По коду 110760 "Оплата льгот по коммунальным услугам" к сметам не приложены справки, подтверждающие право работников на льготу по оплате коммунальных услуг.

К сметам расходов на содержание учреждений образования необходимо приложить расшифровки по вышеуказанным кодам. Для обоснования кредиторской задолженности по коду 110714 "Дератизация, дезинсекция" необходимо приложить к сметам акт сверки по задолженности на 01.01.2000. По коду 110760 "Оплата льгот по коммунальным услугам" обосновать право работников на льготу.

Экономический эффект от внедрения предложений по совершенствованию бухгалтерского учета в ЦБ № 2 представим в табл. 4.1.

Таблица

Экономический эффект от внедрения мероприятий по совершенствованию

организации бухгалтерского учета ЦБ № 2 отдела образования

Карасунского округа

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Замечание | Мероприятия по совершенствованию бухгалтерского учета | Экономический эффект от внедрения данных мероприятий |
| 1 | 2 | 3 |
| 1. По вопросам постановки бухгалтерского учета |  |  |
| 1.1. На субсчете 200 оставлена в остатке только заработная плата за II половину декабря 1999г., а вся остальная кредиторская задолженность показана "сторно" в пассиве баланса на субсчете 230 | Провести корректировку остатков на субсчетах 200 и 230 по состоянию на 01.01.2000 г. в связи с неполным отнесением кредиторской задолженности на фактические расходы. Произвести изменения в балансе и справке к балансу по субсчету 230 в связи с изменением при проведении заключительных оборотов | Соблюдение требований Инструкции по бухгалтерскому учету в учреждениях и организациях, состоящих на бюджете, утвержденной приказом Министерства финансов РФ от 03.11.1993 г. № 122 и письма Министерства финансов от 15.02.1993 г. № 12 "О порядке составления годовой, квартальной и месячной отчетности учреждениями и организациями, состоящими на бюджете" |
| 1.2. Не ведется оборотная ведомость по расчетам за междугородние переговоры | Завести оборотную ведомость ф. 285 в соответствии с п. 145 Инструкции по бухгалтерскому учету в бюджетных учреждениях от 30.12.1999 г. № 107н | Соблюдение требований Инструкции по бухгалтерскому учету в бюджетных учреждениях от 30.12.1999 г. № 107н |
| 1 | 2 | 3 |
| 1.3. Не ведется учет расчетов за электроэнергию, воду в разрезе учреждений образования  | Завести лицевые счета на каждое учреждение с отражением в них показаний счетчиков, водомеров, счетов, предъявленных к оплате, оплату, отклонения | Проведение оперативного анализа расходования бюджетных средств на коммунальные платежи в разрезе учреждений |
| 2. По вопросам проведения инвентаризации материальных ценностей и средств в расчетах |  |  |
| 2.1. Во многих инвентаризационных описях не проставлены бухгалтерские данные, нет сверки с книгой "Журнал-главная", не проведена инвентаризация средств в расчетах (сш 69) | Дооформить инвентаризацию материальных ценностей, провести инвентаризацию средств в расчетах согласно приказа МФ от 13.06.1995 г. № 49, провести анализ и увязку фактических расходов с ф. 2-нс, упорядочить учет кредиторской задолженности на 01.01.2000 г. согласно п. 189 Инструкции по бухгалтерскому учету от 03.11.1993 г. № 122 | Соблюдение требований Инструкции по бухгалтерскому учету в учреждениях и организациях, состоящих на бюджете, утвержденной приказом Министерства финансов РФ от 03.11.1993 г. № 122 и пунктам 16, 28 письма Министерства финансов от 15.02.1993 г. № 12 "О порядке составления годовой, квартальной и месячной отчетности учреждениями и организациями, состоящими на бюджете" |
| 2.2. При проведении инвентаризации комиссиями в учреждениях не проверялось наличие инвентарных дел на здания и сооружения | Провести проверку инвентарных дел зданий и сооружений, результаты отразить в ф. ОС-6 бюдж. в соответствии с п.51 Инструкции по бухгалтерскому учету в бюджетных учреждениях от 30.12.1999 г. № 107н | Соблюдение требований Инструкции по бухгалтерскому учету в бюджетных учреждениях от 30.12.1999 г. № 107н |
| 1 | 2 | 3 |
| 3. По учету материальных ценностей |  |  |
| 3.1. В карточках по учету основных средств при проведении переоценки зачеркиваются суммы предыдущих переоценок  | В карточках по учету основных средств не следует зачеркивать суммы предыдущих переоценок, их следует перенести в отдельную графу с указанием сроков проведения | Соблюдение требований оформления бухгалтерских документов |
| 3.2. В описях инвентарных карточек основных средств отсутствуют отметки о списании и передаче с баланса на баланс основных средств | Завести новые формы описей ОС-10 с учетом всех требований, предусмотренных п. 50 Инструкции по бухгалтерскому учету в бюджетных учреждениях от 30.12.1999 г. № 107н | Соблюдение требований Инструкции по бухгалтерскому учету в бюджетных учреждениях от 30.12.1999 г. № 107н |
| 3.3 По запасным частям, шинам и покрышкам не достаточно ведения оборотных ведомостей | Завести инвентарные карточки аналитического учета запасных частей ф. 296 на каждый автомобиль | Соблюдение требований Инструкции по бухгалтерскому учету в бюджетных учреждениях от 30.12.1999 г. № 107н |
| 3.4. Неверно оформлены акты на списание мягкого инвентаря | Списание мягкого инвентаря следует производить в соответствии с п. 88 Инструкции по бухгалтерскому учету в бюджетных учреждениях от 30.12.1999 г. № 107н, требующем отражения в актах на списание мягкого инвентаря срока нахождения в эксплуатации, количества списываемого инвентаря, результатов ликвидации | Соблюдение требований Инструкции по бухгалтерскому учету в бюджетных учреждениях от 30.12.1999 г. № 107н |
| 1 | 2 | 3 |
| 3.5. При получении продуктов со склада в ДДУ на дополнительно прибывших детей оформляются дополнительные меню-требования | При расхождении численности питающихся детей в ДДУ более трех человек для получения продуктов со склада следует оформлять накладную для дальнейшего учета в накопительной ведомости по расходу продуктов питания ф.399. При расхождении на 3 человека продукты дополнительно не получаются и накладная на возврат не выписывается | Соблюдение требований инструкции Министерства здравоохранения от 15.06.1997 г. № 530 |
| 3.6. Нормы расхода продуктов питания на приготовление блюд, указанные в карточках-раскладках в ДДУ, не совпадают с утвержденными нормативами | Согласовать нормы расхода продуктов питания (карточки-раскладки блюд) со специалистами городской санитарно-эпидемиологической службы  | Рациональное расходование бюджетных средств |
| 4. По расчетам с подотчетными лицами |  |  |
| 4.1. Нарушение оформления первичных документов при выдаче денег в подотчет | В соответствии с п. 130 Инструкции по бухгалтерскому учету в бюджетных учреждениях от 30.12.1999 г. № 107н, необходимо погашать товарные чеки штампом "Оплачено", выдачу средств в подотчет производить только при наличии резолюции главного распорядителя кредитов | Соблюдение требований Инструкции по бухгалтерскому учету в бюджетных учреждениях от 30.12.1999 г. № 107н |
| 5. По сметному планированию |  |  |
| 1 | 2 | 3 |
| 5.1. Несоответствие расчетов при определении фонда оплаты труда работников школ | Привести в соответствие расчеты количества ставок педагогических работников в школах комплектованием классов на 01.09.1999 г., количество ставок административно-управлен-ческого и младшего обслуживающего персонала в соответствие со штатным расписанием учреждений образования | Соблюдение нормативов сметного планирования |
| 5.2. Отмечаются нарушения при расчете потребности бюджетных средств на приобретение канцелярских принадлежностей, медикаментов, мягкого инвентаря | При исчислении потребности бюджетных средств на приобретение канцелярских принадлежностей, медикаментов необходимо руководствоваться заявкой учреждений на их приобретение в соответствии с производственной необходимостью, заявки учреждений приложить к сметам. Расчеты ассигнований на приобретение мягкого инвентаря привести в соответствие с "Нормами потребления мягкого инвентаря по типам учреждений", утвержденных Инструкцией Минфина СССР от 02.06.1949 г. № 791 | Соблюдение нормативов сметного планирования |
| 1 | 2 | 3 |
| 5.3. Завышение потребности ассигнований на приобретение продуктов питания по ДДУ | При расчете средств на питание в ДДУ необходимо учитывать 90 % родительской платы на основании Постановления главы городского самоуправления от 14.02.1998 г. № 51. .Откорректировать сумму средств, завышенную за счет арифметической ошибки | Соблюдение нормативов сметного планирования |
| 5.4. Отмечается отсутствие расшифровок утвержденных сумм бюджета на питание школьников, отсутствие обоснований и расчетов на приобретение ГСМ, оплату транспортных услуг, услуг связи, на оплату содержания помещений, стирку белья, дератизацию, на предоставление льгот по коммунальным услугам | К сметам расходов на содержание учреждений образования приложить расшифровки на питание школьников, расчеты на приобретение ГСМ, оплату транспортных услуг, услуг связи, на оплату содержания помещений, стирку белья по кодам. Для обоснования кредиторской задолженности по дератизации необходимо приложить к сметам акт сверки по задолженности на 01.01.2000 г. по предоставлению льгот по коммунальным услугам приложить к сметам справки, подтверждающие право работников на льготу  | Соблюдение нормативов сметного планирования |

Разработанные предложения по совершенствованию организации бухгалтерского учета имеют большую практическую значимость: предотвращают бесконтрольное расходование бюджетных средств, снижают вероятность расточительства и финансовых злоупотреблений, способствуют усилению предварительного и текущего контроля за целевым использованием бюджетных и внебюджетных средств, являются наиболее приемлемыми для специфики деятельности Централизованной бухгалтерии № 2 отдела образования Карасунского округа мэрии г. Краснодара и будут учтены в дальнейшей работе учреждения.

ВВЕДЕНИЕ

 В настоящее время положение в экономике и финансах нашей страны характеризуется противоречивыми явлениями, порожденными как объективными факторами, так и ошибками и просчетами в экономической политике. Бюджетная система России находится в ситуации кризиса, что поставило учреждения непроизводственной сферы в крайне неблагоприятные условия. Из-за недостаточного финансирования со стороны государства они задолжали банкам и поставщикам материальных ресурсов. Будучи не в состоянии обеспечить даже своевременную выплату заработной платы своим работникам, они приостановили работы по строительству и капитальному ремонту зданий, развитию материальной базы. Все это отрицательно влияет на деятельность бюджетных организаций. Для своевременного и полного обеспечения программных мероприятий финансовыми ресурсами наряду с установленными суммами бюджетного финансирования учреждения непроизводственной сферы, в том числе образовательные учреждения, привлекают и используют внебюджетные источники финансирования, занимаясь всеми доступными им видами коммерческой деятельности. При этом одной из необходимых предпосылок адекватного отражения расчетных операций за счет бюджетных и внебюджетных средств на основе рационального использования финансовых ресурсов отрасли, соблюдения требований законодательства, регламентирующего функционирование учреждений образования, и, в конечном счете, эффективной организации финансово-хозяйственной деятельности всех подведомственных учреждений в системе образования, является рационально функционирующая система бухгалтерского учета и финансового контроля, соответствующая современному этапу развития экономики.

Актуальность проводимого исследования организации учета расчетных операций в бюджетной сфере определяется наличием большого числа нерешенных проблем в данной области. К их числу прежде всего можно отнести:

необходимость совершенствования методологии бухгалтерского учета в бюджетных учреждениях в условиях широкого развития внебюджетной деятельности;

несоответствие реального содержания финансово-хозяйственной деятельности и уровня законодательной, нормативно-правовой и методической базы бухгалтерского учета и финансового контроля;

необходимость упорядочения и оптимизации как организационных структур учета и контроля за расчетными операциями, так и информационного обмена между этими функциями управления;

отсутствие теоретических проработок, определяющих концепцию, направления информатизации учета и контроля (в частности, их функциональные, информационные и организационно-правовые аспекты).

Одним из путей решения отмеченных проблем является разработка для образовательной отрасли новых методических и организационных подходов (положений, инструкций, рекомендаций), адаптированных к рыночным условиям хозяйствования, в которых функционируют учреждения образования, на базе внедрения эффективных информационных технологий. При этом важнейшим условием такого реформирования бухгалтерского учета в бюджетных учреждениях должно стать усиление финансового контроля за расходованием бюджетных ассигнований и внебюджетных средств.

Актуальность необходимости совершенствования бухгалтерского учета расчетных операций в системе образования определила выбор темы и основные направления исследования.

Основной целью дипломной работы является разработка новых методологических подходов к организации бухгалтерского учета расчетных операций в системе образования.

Поставленная цель определила следующие направления и задачи исследования:

изучить особенности ведения бухгалтерского учета расчетных операций за счет бюджетных и внебюджетных средств в бюджетных организациях;

провести анализ хозяйственного механизма бюджетных учреждений;

выявить слабые места и недостатки в организации бухгалтерского учета и составлении отчетности;

 и на этой основе определить направления совершенствования бухгалтерского учета в системе образования как важнейшего элемента управления в условиях перехода экономики на рыночные отношения.

Объектом исследования дипломной работы является система бухгалтерского учета и финансового контроля в учреждениях образования. Субъектом исследования выступает Централизованная бухгалтерия № 2 отдела образования администрации Карасунского округа мэрии г. Краснодара.

Методологическую базу исследования составили Федеральные законы Российской Федерации, Указы Президента Российской Федерации, Постановления Правительства Российской Федерации, отраслевые руководящие и регламентирующие материалы, методические положения Минфина РФ, журнальные статьи.

Дипломная работа состоит из введения, четырех глав, заключения, списка литературы и приложений. При рассмотрении темы использовано 11 рисунков и 21 таблица.

В целом работа имеет большую практическую значимость. В ней приведены самые последние данные изменений в области бухгалтерского учета в учреждениях непроизводственной сферы. С учетом всех текущих дополнений в законодательном регулировании, разработан ряд мероприятий по улучшению организации бухгалтерской работы в бюджетных учреждениях.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Целью настоящей работы было определение направлений совершенствования бухгалтерского учета в системе образования как важнейшего элемента управления в условиях перехода экономики на рыночные отношения.

В ходе проведенного исследования раскрыта значимость бюджетной сферы и бюджетного учета для экономики России как инструмента контроля за эффективным использованием денежных средств государства. Изучена история развития бюджетного учета и бюджетной сферы в Российском государстве с начала прошлого столетия и до наших дней. Рассмотрены особенности ведения бухгалтерского учета в бюджетных организациях. Дана характеристика деятельности субъекта исследования Централизованной бухгалтерии № 2 отдела образования администрации Карасунского округа мэрии г. Краснодара как структурной единицы в системе учреждений образования, проведен анализ основных финансовых показателей работы за 1998-1999 гг. Рассмотрен механизм отражения расчетных операций в системе образования с учетом перехода на новый порядок ведения бухгалтерского учета в бюджетных учреждениях, проведена сравнительная характеристика операций, составлявшихся на основании плана счетов Инструкции по бухгалтерскому учету в учреждениях и организациях, состоящих на бюджете, от 03.11.1993 г. № 122, и плана счетов новой Инструкции по бухгалтерскому учету в бюджетных учреждениях от 30.12.1999 г. № 107н.

При анализе финансово-хозяйственной деятельности ЦБ № 2 обнаружен ряд недостатков в организации бухгалтерского учета:

* неверное отражение операций по субсчетам 200 "Расходы по бюджету на содержание учреждения и другие мероприятия" и 230 "Финансирование из бюджета";
* отсутствие оборотных ведомостей по расчетам за междугородние переговоры, лицевых счетов по коммунальным услугам в разрезе учреждений;
* неверное оформление материалов инвентаризаций имущества и средств в расчетах;
* неверное отражение результатов переоценки основных средств, актов на списание мягкого инвентаря;
* несоблюдение нормативов при списании продуктов питания;
* нарушение порядка списания продуктов питания при расхождении численности питающихся;
* несоблюдение требований выдачи авансов в подотчет;
* несоблюдение нормативов при формировании расходных статей бюджета.

Для устранения вышеуказанных недостатков предложены следующие мероприятия по совершенствованию организации бухгалтерского учета в ЦБ № 2:

* провести корректировку остатков по субсчетам 200 "Расходы по бюджету на содержание учреждения и другие мероприятия" и 230 "Финансирование из бюджета";
* для учета расчетов с прочими дебиторами и кредиторами использовать ведение оборотных ведомостей и лицевых счетов в разрезе учреждений;
* соблюдение требований приказа Минфина РФ от 13.06.1995 г. № 49 "Об утверждении Методических указаний по инвентаризации имущества и финансовых обязательств";
* соблюдение требований Инструкции по бухгалтерскому учету в бюджетных учреждениях от 30.12.1999 г. № 107н;
* соблюдение нормативов сметного планирования.

Практическая значимость данной работы состоит в применении разработанных предложений в практике организации бухгалтерского учета ЦБ № 2, что будет способствовать повышению оперативности учета, получению более качественной информации, а, следовательно, повышению эффективности работы бюджетного учреждения.

РЕЦЕНЗИЯ

на дипломную работу студентки 5 курса экономического факультета КубГУ специальности 06.05 Ляпиной Г.В. по теме "Совершенствование организации бухгалтерского учета расчетных операций за счет бюджетных и внебюджетных средств в системе образования" (на примере Централизованной бухгалтерии № 2 отдела образования администрации Карасунского округа мэрии г. Краснодара)

 Представленная дипломная работа выполнена самостоятельно, на высоком профессиональном уровне, на актуальную тему учета расчетных операций при переходе на новый план счетов в соответствии с Инструкцией по бухгалтерскому учету в бюджетных учреждениях от 30.12.1999 г. № 107н.

 В работе изучено, проанализировано большое количество литературы, нормативных, методологических документов.

 Во введении обоснована актуальность выбранной темы, отмечены проблемы бюджетного учета и направления их решения.

 В первой главе рассмотрена структура бюджетной системы Российской Федерации, отмечены особенности ведения бухгалтерского учета в учреждениях образования, представлены изменения в организации бухгалтерского учета в связи с введением новой Инструкции по бухгалтерскому учету в бюджетных учреждениях от 30.12.1999 г. № 107н.

 Во второй главе работы раскрыта сущность финансово-хозяйственной деятельности экономического субъекта исследования, проведен анализ основных финансовых показателей за 1998-1999 гг. с объяснением причин отклонений по кодам бюджетной классификации. Изучена организация бухгалтерского учета и контрольно-ревизионной работы в ЦБ № 2.

 В третьей главе представлен порядок учета расчетных операций в ЦБ № 2 и проведена сравнительная характеристика особенностей учета в соответствии с планами счетов Инструкции № 122 от 03.11.1993 г. и Инструкции № 107н от 30.12.1999 г.

В четвертой главе представлены мероприятия по совершенствованию организации бухгалтерского учета, которые имеют практическую значимость и будут применены в работе ЦБ № 2.

Считаю, что дипломная работа, выполненная студенткой Ляпиной Г.В., оформлена грамотно, наглядно проиллюстрирована рисунками, таблицами, отвечает всем необходимым требованиям и заслуживает оценки "отлично".

Главный бухгалтер ЦБ № 2 ОО КАО В.В. Барабанщикова

ОТЗЫВ

на дипломную работу студентки 5 курса экономического факультета КубГУ специальности 06.05 Ляпиной Г.В. по теме "Совершенствование организации бухгалтерского учета расчетных операций за счет бюджетных и внебюджетных средств в системе образования" (на примере Централизованной бухгалтерии № 2 отдела образования администрации Карасунского округа мэрии г. Краснодара)

 Дипломная работа выполнена в соответствии с заданной темой, в установленный срок, в полном объеме, на соответствующем уровне.

Тема дипломной работы актуальна, отвечает современному уровню, подход к раскрытию и разработке темы соответствует тенденциям экономических преобразований в России на данном этапе.

В дипломной работе дан анализ состояния бухгалтерского учета и внутреннего аудита Централизованной бухгалтерии № 2, рассмотрена экономическая сущность расчетных операций, описаны проблемы, дана классификация расчетных операций, выявлены их особенности.

Исследованы и проанализированы основные показатели деятельности бухгалтерии, рассмотрена организация бухгалтерского учета.

В работе в полном объеме рассмотрены аспекты организации бухгалтерского учета расчетных операций в учреждениях образования, сформулированы выводы и предложения по результатам исследования.

В дипломной работе приведены: теоретический и фактический материалы с использованием первоисточников, достаточное количество таблиц.

Предложенные мероприятия отвечают современным тенденциям экономического развития и могут быть использованы бухгалтерией в практической деятельности.

В процессе работы над дипломной работой студентка Ляпина Г.В. проявила умение работать с учебной и специальной литературой, применять действующие нормативные и методические документы в области бухгалтерского учета, творческий подход при решении экономических вопросов.

Дипломная работа, выполненная студенткой Ляпиной Г.В., оформлена в соответствии с предъявляемыми требованиями, наглядно проиллюстрирована, и может быть допущена к защите в ГАК по специальности 06.05.

Научный руководитель Е.А. Кассай

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ

1. Гражданский Кодекс Российской Федерации. Часть первая. – М., 1994.
2. Налоговый кодекс. Часть первая от 31.07.98 г. № 147-ФЗ – М., 1998.
3. О бухгалтерском учете: Федеральный закон от 21.11.96 г. № 129-ФЗ.
4. О введении Бюджетного кодекса РФ: Федеральный закон от 09.07.1999 г. № 159-ФЗ. – М., 1999.
5. Об образовании. Федеральный закон от 10.07.1992 г. № 3267-1.
6. О Федеральном казначействе: Указ Президента Российской Федерации от 08.12.92 г. № 864. – М., 1993.
7. Положение по бухгалтерскому учету "Бухгалтерская отчетность организаций". Утверждено приказом Министерства финансов Российской Федерации от 8.02.96 г. № 10. – М., 1996.
8. Положение о порядке предоставления государственной статистической отчетности в Российской Федерации: от 14.08.92 г. № 130. – М., 1992.
9. О порядке составления годовой, квартальной и месячной бухгалтерской отчетности учреждениями и организациями, состоящими на бюджете: Письмо Министерства финансов Российской Федерации от 15.02.93 г. № 12. – М., 1993.
10. Порядок ведения кассовых операций в Российской Федерации: Утверждено приказом Центрального банка Российской Федерации от 04.10.93 г. № 18. –М., 1993.
11. В помощь работникам централизованных бухгалтерий: Инструкция Министерства Просвещения РСФСР от 10.03.87 г. № 15. – М., 1987.
12. Инструкция по бухгалтерскому учету в бюджетных учреждениях от 30.12.1999 г. № 107н.
13. Инструкция по бухгалтерскому учету в учреждениях и организациях, состоящих на бюджете. Утверждена приказом Министерства финансов Российской Федерации от 3.11.93 г. № 122. – М., 1993.
14. О составлении бухгалтерской отчетности учреждениями и организациями состоящими на бюджете: Инструкция Министерства финансов РФ от 5.03.93 г. – М., 1993.
15. Типовое положение о централизованных бухгалтериях бюджетных учреждений системы Министерства просвещения СССР": Утверждено приказом Министерства просвещения по согласованию с Министерством финансов СССР от 3.10.1972 г. № 111.
16. Методические указания по инвентаризации имущества и финансовых обязательств, утвержденные приказом Министерства финансов РФ от 13 июня 1995 г. № 49.
17. О составлении бухгалтерской отчетности за 1999 год бюджетными учреждениями и организациями, получающими финансирование из федерального бюджета, а также целевыми бюджетными фондами. Приказ Минфина России от 25 мая 1999 г. № 97н.
18. . Отчет о доходах и расходах целевого бюджетного фонда и указания о порядке заполнения и предоставления отчетности по форме 2-4. Приказ Минфина России от 22 декабря 1999 г. № 97.
19. О дифференциации в уровнях оплаты труда работников бюджетной сферы на основе единой тарифной сетки. Постановление Правительства РФ от 14 октября 1992 г. № 785.
20. Об утверждении разъяснения о норме рабочего времени и порядке определения часовой тарифной ставни из установленной месячной тарифной ставки в 1996 г. Постановление Министерства труда РФ от 13 сентября 1995 г.
21. Об изменении норм возмещения командировочных расходов на территории Российской Федерации. Приказом Минфина РФ от 13 августа 1999 г. № 57н.
22. О порядке исчисления и уплаты налогов, поступающих в дорожные фонды. Инструкция ГНС РФ от 15 мая 1995 г. № 30.
23. О порядке исчисления и уплаты в бюджет налога на имущество предприятий. Инструкция ГНС РФ от 8 июня 1995 г. № 33.
24. О федеральном бюджете на 2000 год. Федеральный закон от 31 декабря 1999 г. № 227-ФЗ.
25. О сроках и порядке перечисления в бюджет дивидендов и арендной платы. Письмо Минфина России и Госналогслужбы России от 8 декабря 1998 г. № 143, ЮУ-4-15/194н.
26. О порядке исчисления и уплаты в бюджет налога на прибыль бюджетными организациями и представления отчетности в налоговые органы. Инструкция Госналогслужбы России от 20 августа 1998 г. № 48.
27. Самбореский В.И. Анализ хозяйственной деятельности в бюджетных и научных учреждениях. – М., 1989.
28. Алешин С.М. Анализ исполнения смет расходов, контроль и ревизия в бюджетных учреждениях. – М., 1975.
29. Белов А.Н. Бухгалтерский учет в учреждениях непроизводственной сферы. – М., 1998.
30. Белов А.Н. Бухгалтерский учет в бюджетных учреждениях. – М., 1990.
31. Белов А.Н. Бухгалтерский учет в бюджетных и научных учреждениях. – М., 1987.
32. Голощапов В.А. Бюджетный учет. – М., 1963.
33. Детков Е.П. Бухгалтерский учет в бюджетных учреждениях и его централизация. – М., 1966.
34. Детков Е.П. Бюджетный учет. – М., 1983.
35. Земляченко С.В. Новый порядок бухгалтерского учета в бюджетных учреждениях.//Главбух. – 2000. № 5. – С. 41-55.
36. Земляченко С.В., Голубева М.А. Переход бюджетных организаций на новый план счетов.//Главбух. – 2000. № 9. – С.41-50.
37. Каверина О.Д. Практикум по бухгалтерскому учету в госбюджетных учреждениях и организациях. – М., 1988.
38. Киселев Д.И. Контроль и ревизия в учреждениях народного образования. – М., 1993.
39. Кутер М.И. Теория и принципы бухгалтерского учета. – М., 2000.
40. Нефедова В.П. Практическое пособие по бухгалтерскому учету в бюджетных организациях. – М., 1993.
41. Самбореский В.И. Анализ хозяйственной деятельности в бюджетных и научных учреждениях. – М., 1989.

Перечень мемориальных ордеров, использующихся

в работе ЦБ № 2:

1) мемориальный ордер № 1 "Накопительная ведомость по кассовым операциям" ф. 381.;

2) мемориальный ордер № 2 "Накопительная ведомость по движению бюджетных средств на текущие расходы" – субсчет 100, ф. 381;

 мемориальный ордер № 2-1 "Накопительная ведомость по движению бюджетных средств на заработную плату" – субсчет 100-1, ф. 381;

 мемориальный ордер № 2-9 "Накопительная ведомость по движению бюджетных средств на питание" – субсчет 100-9, ф. 381;

 мемориальный ордер № 2-20 "Накопительная ведомость по движению средств краевого бюджета " – субсчет 100-20, ф. 381;

3) мемориальный ордер № 3 и № 3а "Накопительные ведомости по движению средств, полученных из внебюджетных источников" – субсчета 110, 111, ф. 381;

4) мемориальный ордер № 5 "Свод расчетных ведомостей по заработной плате ф. 405;

5) мемориальный ордер № 6 "Накопительная ведомость по расчетам с прочими дебиторами и кредиторами" ф. 408;

 мемориальный ордер № 6-1 "Накопительная ведомость по расчету с поставщиками коммунальных услуг";

 мемориальный ордер № 6-2 "Накопительная ведомость по расчетам с подрядчиками по капитальному ремонту";

 мемориальный ордер № 6-4 "Накопительная ведомость по расчетам с прочими дебиторами и кредиторами за счет средств счета сумм по поручениям";

 мемориальный ордер № 6-5 "Накопительная ведомость по расчетам с прочими дебиторами и кредиторами за счет средств спецсчета";

6) мемориальный ордер № 7 "Накопительная ведомость по расчетам в порядке плановых платежей" ф. 408;

7) мемориальный ордер № 8 " Накопительная ведомость по расчетам с подотчетными лицами" ф. 386;

8) мемориальный ордер № 9 "Накопительная ведомость по выбытию и перемещению основных средств" ф. 438;

9) мемориальный ордер № 10 "Накопительная ведомость по выбытию и перемещению малоценных и быстроизнашивающихся предметов" ф. 438;

10) мемориальный ордер № 11 "Свод накопительных ведомостей по приходу продуктов питания" ф. 398;

11) мемориальный ордер № 12 "Свод накопительных ведомостей по расходу продуктов питания" ф. 411;

12) мемориальный ордер № 13 "Накопительная ведомость по расходу материалов" ф. 396;

13) мемориальный ордер № 14 "Накопительная ведомость начисления доходов по спецсредствам" ф. 409;

14) мемориальный ордер № 15 "Свод накопительных ведомостей по расчетам с родителями за содержание детей" ф. 406;

15) мемориальный ордер № 16 исправительный;

16) мемориальный ордер № 17 "Накопительная ведомость по прочему приходу материалов";

17) мемориальный ордер № 19 "Накопительная ведомость по приходу материальных ценностей и учету услуг, оказанных образовательным учреждениям в порядке шефской помощи".

 Уважаемый председатель, уважаемые члены Государственной аттестационной комиссии, вашему вниманию представляется доклад по дипломной работе на тему "Совершенствование организации бухгалтерского учета расчетных операций за счет бюджетных и внебюджетных средств в системе образования" (на примере Централизованной бухгалтерии № 2 отдела образования администрации Карасунского округа мэрии г. Краснодара).

В настоящее время бюджетная система России находится в ситуации кризиса, что поставило учреждения непроизводственной сферы в крайне неблагоприятные условия. Из-за недостаточного финансирования со стороны государства они задолжали поставщикам материальных ресурсов, приостановили работы по строительству и капитальному ремонту зданий, развитию материальной базы. Для своевременного и полного обеспечения программных мероприятий финансовыми ресурсами наряду с установленными суммами бюджетного финансирования учреждения непроизводственной сферы, привлекают и используют внебюджетные источники финансирования, занимаясь всеми доступными им видами коммерческой деятельности. При этом одной из необходимых предпосылок адекватного отражения расчетных операций за счет бюджетных и внебюджетных средств на основе рационального использования финансовых ресурсов отрасли, является рационально функционирующая система бухгалтерского учета и финансового контроля, соответствующая современному этапу развития экономики.

*Актуальность проводимого исследования организации учета расчетных операций в бюджетной сфере определяется наличием большого числа нерешенных проблем в данной области. К их числу прежде всего можно отнести:*

*необходимость совершенствования методологии бухгалтерского учета в бюджетных учреждениях в условиях широкого развития внебюджетной деятельности;*

*несоответствие реального содержания финансово-хозяйственной деятельности и уровня законодательной, нормативно-правовой и методической базы бухгалтерского учета и финансового контроля;*

*необходимость упорядочения и оптимизации как организационных структур учета и контроля за расчетными операциями, так и информационного обмена между этими функциями управления;*

*отсутствие теоретических проработок, определяющих концепцию, направления информатизации учета и контроля*

Новая Инструкция по бухгалтерскому учету в бюджетных учреждениях от 30.12.1999 г. № 107н, введенная в действие с 3 марта 2000г. определила для образовательной отрасли новые методические и организационные подходы, адаптированные к рыночным условиям хозяйствования, в которых функционируют учреждения образования. Пункт 2 раннее действовавшей Инструкция по бухгалтерскому учету в учреждениях и организациях, состоящих на бюджете от 03.11.1993 г. № 122 признан не соответствующим статье 298 ГК РФ. В соответствии с этим пунктом доходами, полученными от предпринимательской деятельности, и приобретенным за счет таких доходов имуществом нельзя было самостоятельно распоряжаться, также учитывать на самостоятельном балансе. Новая Инструкция устраняет эти недостатки и предоставляет значительные права бюджетным организациям в части использования средств, полученных от разрешенной предпринимательской деятельности.

В соответствии с этим, третья глава дипломной работы представляет собой теоретические проработки отражения расчетных операций в условиях перехода на новую систему бюджетного учета.

Основной целью дипломной работы является определение направлений совершенствования бухгалтерского учета в системе образования как важнейшего элемента управления в условиях перехода экономики на рыночные отношения на основании решения следующих задач:

изучения особенностей ведения бухгалтерского учета в бюджетных организациях;

проведения анализа хозяйственного механизма бюджетных учреждений;

выявления слабых мест и недостатков в организации бухгалтерского учета и в составлении отчетности.

В результате проведенного исследования сделаны следующие выводы о выявленных недостатках в организации бухгалтерского учета в ЦБ № 2 и предложены конкретные мероприятия по их устранению, представленные в таблице .

Спасибо вам за внимание. Доклад окончен.

Иллюстрационный материал к докладу по дипломной работе "Совершенствование организации бухгалтерского учета

расчетных операций за счет бюджетных и внебюджетных средств в системе образования"

#### Студентки 5 курса

экономического факультета

специальности 06.05

группы "Г" Ляпиной Г.В.