**Учет кассовых и фактических расходов бюджетных организаций**

Одной из главных задач бухгалтерского учета в бюджетных организациях является постоянный учет и контроль за осуществлением расходов. С целью выполнения этой задачи все расходы бюджетных организаций группируются по экономическим признакам с детальным распределением средств по их предметным признакам.

В бюджетных учреждениях все расходы учитываются в соответствии с бюджетной классификацией, утвержденной приказом Министерства финансов Украины от 27.12.2001 г. № 604.

Расходы бюджетных организаций определяются как сумма средств, использованных бюджетной организацией в процессе хозяйственной деятельности в пределах сумм, предусмотренных сметой. Учет расходов в бюджетных учреждениях имеет характерное отличие – разделение их на кассовые и фактические.

Кассовыми расходами считаются все суммы, выданные учреждением банка или органами Госказначейства с текущих бюджетных регистрационных счетов как путем безналичной оплаты счетов, так и наличными.

Фактические расходы – это действительные расходы учреждения, оформленные соответствующими документами, включая расходы по неоплаченным счетам кредиторов, по начисленной зарплате и стипендиям.

Приведем пример кассовых и фактических расходов в разрезе кодов экономической классификации (КЭКР):

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| КЭКР | Фактические расходы | Кассовые расходы |
| 1110 | Начислена заработная плата | Получены в кассу денежные средства для выплаты заработной платы, перечислена зарплата на картсчета в случае использования пластиковых карт |
| 1120 | Начислены взносы в Пенсионный фонд, фонд соцстрахования от несчастного случая на производстве; в фонд соцстрахования на случай безработицы; фонд страхования в связи с временной потерей трудоспособности | Получены в кассу (или перечислены) средства для выплаты по больничным листам, перечислены со счета взносы в страховые фонды, Пенсионный фонд |
| 1131 | Списаны канцелярские, хозяйственные принадлежности | Перечислено по счетам поставщикам за канцтовары, хозяйственные товары |
| 1132 | Списаны использованные медикаменты | Перечислено поставщикам за медикаменты  |
| 1133 | Списаны продукты питания | Перечислено поставщикам за продукты питания |
| 1135 | Списан бензин, запчасти, начислен налог с владельцев транспортных средств | Перечислено по счетам поставщикам, уплачен налог |
| 1137 | Списаны расходы на текущий ремонт помещения согласно акту выполненных работ | Перечислено по счету исполнителю |
| 1140 | Списаны командировочные расходы согласно авансовому отчету  | Получены наличные для выдачи под отчет |
| 1161 | Списана сумма расходов за фактическое количество потребленной теплоэнергии на основании подтверждающих документов | Перечислено согласно платежному документу теплоснабжающей организации |
| 1342 | Начислена стипендия студентам, аспирантам | Получены средства в кассу для выплаты стипендии |
| 2110 | Списаны расходы при оприходовании материальных ценностей согласно накладной  | Перечислено поставщику за мебель, компьютерную технику |

На практике, как правило, осуществление кассовых и фактических расходов не совпадает во времени. Кассовые расходы отражаются в учете в момент получения наличных средств или перечисления денежных средств с текущего бюджетного или регистрационного счета. Возмещение кассовых расходов отражается в момент зачисления на такой счет сумм, внесенных, например, по объявлению о взносе наличных или перечисленных дебиторами согласно платежному поручению. Фактические – в момент их совершения согласно актам списания, накладным, актам выполненных работ, приема-передачи, счетов-фактур и т.д. Например, фактические расходы по КЭКР 1110, 1120, 1300, как правило, опережают во времени кассовые. Связано это с тем, что начисление зарплаты, стипендии и взносов на социальное страхование осуществляется раньше, чем перечисление платежей и получение денежных средств в кассу для выплаты.

Кассовые расходы будут соответствовать фактическим во времени при приобретении основных средств, поскольку приобретенные основные средства сразу списываются на фактические расходы.

По другим кодам экономической классификации расходов бюджета чаще всего кассовые расходы опережают фактические. Так, при приобретении бензина, канцелярских, хозяйственных товаров, медикаментов, продуктов питания вначале происходит оплата по счету (кассовый расход), затем приход оплаченных ценностей, а затем уже их списание (фактический расход).

Если фактические расходы превышают кассовые – это свидетельствует о погашении дебиторской задолженности, которая числилась на начало отчетного периода, либо о создании из-за получения товаров, работ, услуг без предварительной оплаты кредиторской задолженности на конец отчетного периода. Кроме тог, по статьям расходов на питание, медикаменты, канцтовары, расходы на содержание автотранспорта, капитальный ремонт, превышение фактических расходов над кассовыми может быть следствием списания в отчетном периоде имущества, которое было приобретено раньше.

Если фактические расходы меньше кассовых – это свидетельствует о погашении кредиторской задолженности, которая числилась на начало отчетного периода. Осуществление предоплаты бюджетными учреждениями ограничено.

Кассовые и фактические расходы взаимоувязываемые и неразрывно связаны между собой. Такое разделение и одновременно взаимосвязь позволяют при анализе расходов иметь более четкую картину использования бюджетных средств, контроля за их целевым использованием. Увязать кассовые расходы с фактическими в разрезе КЭКР можно по формуле:

Фактический расход за год (период) + Кредитовый остаток на начало года (периода) – Дебетовый остаток на начало года (периода) – Кредитовый остаток на конец года (периода) + Дебетовый остаток на конец года (периода) = Кассовый расход за год (период).

Увязывая подобным образом кассовые и фактические расходы по всем КЭКР и в отдельности по расходам, произведенным за счет доходов общего фонда бюджета и специального фонда бюджета (по каждому виду доходов), можно не только получить представление о причинах несоответствия сумм кассовых и фактических расходов за счет влияния дебеторско-кредиторской задолженности либо остатков материальных ценностей на начало и конец периода, за который производится увязка, но и выявить свои ошибки. Если, допустим, стоимость запчастей, приобретенных за счет средств спецфонда, списана на бюджетные расходы, то при увязке кассовых расходов с фактическими по расходам, произведенным за счет доходов общего фонда бюджета по КЭКР 1135, расходы не увяжутся на сумму неверного списания. На такую же сумму не увяжутся расходы по КЭКР 1135, произведенные за счет доходов специального фонда бюджета. В конце года такая ошибка может привести к искажению результатов исполнения сметы по общему и специальному фондам бюджета. Если начисленная зарплата, отраженная в учете как фактический расход по КЭКР 1111, получена за счет средств, предназначавшихся для расхода по КЭКР 1120, то при увязке кассовых расходов с фактическими по кодам 1111 и 1120 расхождение будет равно сумме завышения кассовых расходов по КЭКР 1120.

Учет кассовых расходов ведется на синтетических счетах 31 «Счета в банках» и 32 «Счета в казначействе» в разрезе соответствующих субсчетов. Кассовые расходы накапливаются по кредиту данных счетов, а по дебету записываются суммы, направленные на восстановление кассовых расходов, суммы поступившего финансирования.

Как видим из таблицы 1 по своей сути эти счета похожие. В чем же разница? А разница лишь в том, что субсчета счета 31 (кроме 318) используются учреждениями, которые финансируются из местных бюджетов и обслуживаются в учреждениях банков, а также учреждениями, которые финансируются госбюджетом, которые не переведены на казначейское обслуживание смет доходов и расходов. А так, как согласно постановления КМУ № 963 учреждения образования с 1997 года должны перейти на казначейское обслуживание, то счет 31 применяется очень редко, и в тех случаях, когда учреждения открывают счет в других банках, кроме госазначейства.

Таблица 1

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Субсчета счета 31 "Счета в банках" | Субсчета счета 32 "Счета в казначействе" | Короткая характеристика субсчетов |
| 311 "Текущие счета на расходы учреждения"  | 321 "Регистрационные счета"  | Предназначены для учета поступление и использование средств, необходимые для содержания учреждения или для централизованных мероприятий, предусмотренных общим фондом учреждения  |
| 312 "Текущие счета для перевода подведомственным учреждениям"  | 322 "Лицевых счета"  | На счетах учитываются средства (их поступление и использование), какие вышестоящие учреждения распределяют подведомственным учреждениям.  |
| 313 "Текущие счета для учета средств, полученных как плата за услуги"  | 323 "Специальных регистрационных счета для учета средств, полученных как плата за услуги"  | Учитываются средства, которые поступили учреждению как плата за услуги, также средства, от хозяйственной или производственной деятельности; плата за сдачу в аренду имущества; средства, от реализации имущества и т.д.  |
| 314 "Текущие счета для учета средств, полученных по другим источникам собственных поступлений"  | 324 "Специальных регистрационных счета для учета средств, полученных по другим источникам собственных поступлений"  | Учитываются средства (поступление и использование), предназначенные для выполнения отдельных поручений, а также гранты, подарки, благотворительные взносы, инвестиции, которые получают учреждения.  |
| 315 "Текущие счета для учета депозитных сумм"  | 325 "Специальные регистрационные счета для учета депозитных сумм"  | Учитываются средства (поступление и использование), предназначенные для временного распоряжения учреждением образования.  |
| 316 "Текущие счета для учета других поступлений специального фонда"  | 326 "Специальные регистрационные счета для учета других поступлений специального фонда"  | Учитываются средства учреждений, которые относятся к другим поступлениям специального фонда бюджета.  |
| 317 "Текущие счета сельских, поселковых и городских (городов районного подчинения) бюджетов"  | 327 "Регистрационные счета сельских, поселковых и городских (городов районного подчинения) бюджетов"  | Учитываются средства сельских, поселковых и городских (городов районного подчинения) бюджетов . Для нашего случая (учет в учреждениях образования) не используется.  |
| 318 "Текущие счета в иностранной валюте"  |   | Предназначенный для учета средств в иностранной валюте, которые принадлежат учреждению образования.  |
| 319 "Другие текущие счета"  | 328 "Другие счета в казначействе"  | Предназначенный для учета средств, которые поступают учреждению и не могут быть отнесены на другие субсчета. Например, ведется учет средств, которые поступили от предприятия - заказчика на выполнение работ или услуг.  |

Аналитический учет кассовых расходов ведется в карточке кассовых расходов, утвержденной приказом Государственного казначейства от 06.10.2000 г. № 100 в разрезе КЭКР. По каждому коду функциональной классификации расходов по общему и специальному фондам, по каждому виду денежных средств специального фонда ведутся отдельные карточки.

Учет фактических расходов ведется на синтетических счетах класса 8 «Расходы» Плана счетов бюджетных учреждений:

1. Счет 80 «Расходы общего фонда», который имеет субсчета:

801 «Расходы из госбюджета на содержание учреждения и прочие мероприятия»;

802 «Расходы из местного бюджета на содержание учреждения и прочие мероприятия»;

1. Счет 81 «Расходы специального фонда», который имеет субсчета:

811 «Расходы по средствам, полученным как оплата за услуги»;

812 «Расходы по другим источникам собственных поступлений»;

813 «Расходы по другим поступлениям специального фонда»;

3. Счет 82 «Производственные расходы», который имеет субсчета:

821 «Расходы производственных (учебных) мастерских»;

822 «Расходы подсобных (учебных) сельских хозяйств»;

823 «Расходы на научно-исследовательские работы по договорам»;

824 «Расходы на изготовление экспериментальных устройств»;

825 «Расходы на заготовку и переработку материалов»;

826 «Расходы к распределению».

По дебету этих счетов записываются суммы фактических расходов, произведенных в течение года. По кредиту в конце года списываются суммы фактических расходов на результат исполнения сметы в зависимости от источника финансирования этих расходов, при этом дебет счета 431 «Результат исполнения сметы по общему фонду» корреспондирует с кредитом субсчетов счета 80, а дебет счета 432 «Результат исполнения сметы по специальному фонду» с кредитом субсчетов счетов 81,82.

Аналитический учет фактических расходов ведется в разрезе КЭКР по каждому коду функциональной классификации расходов по общему и специальному фонду и по видам средств специального фонда в Карточке аналитического учета фактических расходов, форма которой утверждена приказом Государственного казначейства от 06.10.2000г. № 100.

**Литература**

1. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» № 996 від 16.07.99
2. Постановление КМУ от 28 февраля 2002 года № 228 «Об утверждении Порядка составления, рассмотрения, утверждения и основных требований к исполнению смет бюджетных учреждений»
3. Приказ Главного управления Государственного казначейства Украины, Министерства финансов Украины от 10.12.99 г. № 114 «Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета бюджетных учреждений и Порядка применения Плана счетов бухгалтерского учета бюджетных учреждений»
4. Письмо Государственного казначейства Украины от 02.08.2000 г. № 07-08/803-5690 «О направлении средств специального фонда государственного бюджета на бюджетные расходы и их возмещении»
5. Матвеева В. Бюджетные организации: бюджетный учет и налогообложение. — Харьков.: Фактор 2002. — 666 с.
6. Сахарцева И.И. Бухгалтерский учет в бюджетных организациях (учебное пособие) – К.: "Кондор". –2003.-328 с.