

РАБОЧИЙ ПЛАН СЧЕТОВ БЮДЖЕТНОГО УЧЕТА КАК ОСНОВНОЙ ИНСТРУМЕНТ УЧЕТНОЙ ПОЛИТИКИ ДЛЯ ГОСУДАРСТВЕННЫХ (МУНИЦИПАЛЬНЫХ) УЧРЕЖДЕНИЙ

*Е. А. ЕРЕМЕНКО,
аудитор, магистрант кафедры
финансового права
Высшая школа экономики*

В связи с реформированием бюджетного законодательства и, в частности, бюджетного учета проблема применения счетов бюджетного учета является одной из наиболее актуальных.

Учетная политика формируется всеми организациями, являющимися юридическими лицами по законодательству Российской Федерации. В соответствии с Федеральным законом от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» организации, руководствуясь законодательством Российской Федерации о бухгалтерском учете, нормативными актами органов, регулирующих бухгалтерский учет, самостоятельно формируют свою учетную политику, исходя из своей структуры, вида экономической деятельности и других особенностей. Руководитель экономического субъекта, за исключением кредитной организации, обязан возложить ведение бухгалтерского учета на главного бухгалтера или иное должностное лицо этого субъекта либо заключить договор об оказании услуг по ведению бухгалтерского учета.

Нормативными документами, содержащими правила формирования учетной политики для государственных (муниципальных) учреждений, являются:

для казенных учреждений — План счетов бюджетного учета и Инструкция по применению Плана счетов бюджетного учета, утвержденные приказом Минфина России от 06.12.2010 № 162н (далее — Приказ № 162н);

для бюджетных учреждений — План счетов бухгалтерского учета бюджетных учреждений и

Инструкция по его применению, утвержденные приказом Минфина России от 16.12.2010 № 174н (далее — Приказ № 174н);

для автономных учреждений — План счетов бухгалтерского учета автономных учреждений и Инструкция по его применению, утвержденные приказом Минфина России от 23.12.2010 № 183н (далее — Приказ № 183н).

Также согласно п. 4 Приказа № 162н его положения распространяются на бюджетные учреждения, в отношении которых не принято решение о предоставлении им субсидии из соответствующего бюджета бюджетной системы Российской Федерации (РФ).

Одним из основных инструментов учетной политики является рабочий план счетов, утверждение которого обязательно при формировании учетной политики. Анализ норм вышеприведенных приказов показывает, что утверждение рабочего плана счетов является неотъемлемой частью учетной политики только для бюджетных и автономных учреждений. В отношении казенных учреждений бюджетный учет строго регламентирован, поскольку они являются получателями бюджетных средств, и в Приказе № 162н такой инструмент, как рабочий план счетов, не упоминается.

Рабочий план счетов утверждается на основании Единого плана счетов бухгалтерского учета, утвержденного приказом Минфина России от 01.12.2010 № 157н. Он должен содержать счета, применяемые для синтетического и аналитического учета. Структура счета бюджетного учета имеет 26

разрядов. Формирование разрядов счета бюджетного учета каждым типом государственных (муниципальных) учреждений осуществляется следующим образом (см. таблицу).

Как видно из приведенной таблицы, операции по счетам бюджетного учета казенных и бюджетных учреждений, являющихся получателями бюджетных средств, полностью регламентированы нормами бюджетного законодательства. Что касается бюджетных учреждений — получателей субсидий, то положения учетной политики таких учреждений будут применяться при определении аналитического кода по классификационному признаку поступлений и выбытий. Автономные учреждения ведут раздельный учет по источникам финансирования на счетах бюджетного учета по соответствующему коду, указанному в 18-м разряде счета Единого плана счетов бухгалтерского учета. Вместо кодов Классификации операций сектора государственного управления (КОСГУ) автономные учреждения используют аналитический код поступлений, выбытий объектов учета в структуре, утвержденной планом финансово-хозяйственной деятельности.

Согласно п. 3 Инструкции по применению Плана счетов бухгалтерского учета бюджетных учреждений, утвержденной Приказом № 174н, при ведении бухгалтерского учета бюджетными учреждениями хозяйственные операции отражаются на счетах Плана счетов бюджетного учреждения, содержащих в 24, 25, 26-м разрядах номера счета аналитический код вида поступлений, выбытий объекта учета, соответствующий коду КОСГУ, в зависимости от экономического содержания хозяйственной операции, отражаемой в бухгалтерском учете бюджетного учреждения.

Пунктом 4 Инструкции по применению Плана счетов бухгалтерского учета бюджетных учреждений, утвержденной Приказом № 174н, установлено, что бюджетное учреждение вправе с учетом положений Инструкции по применению Единого плана счетов при утверждении

Формирование разрядов счета бюджетного учета каждым типом государственных (муниципальных) учреждений

Тип учреждения	Аналитический код по классификационному признаку поступлений и выбытий (1—17-й разряды)	Код вида финансового обеспечения (деятельности) (18-й разряд)	Синтетический код счета Единого плана счетов бухгалтерского учета			Коды Классификации операций сектора государственного управления для казенных и бюджетных учреждений, аналитический код поступлений, выбытий объектов учета для автономных учреждений (24, 25, 26-й разряды)
			19, 20, 21-й разряды	22-й разряд	23-й разряд	
Казенные учреждения	Бюджетный кодекс РФ	1, 2, 3	Синтетический код счета Единого плана счетов бухгалтерского учета	1, 3, 4	1—8	310, 410
Бюджетные учреждения, в том числе: получатели бюджетных средств	Бюджетный кодекс РФ	1, 2, 3	Синтетический код счета Единого плана счетов бухгалтерского учета	1, 2, 3, 4	1—8	310, 410
	Бюджетный кодекс РФ Учетная политика По согласованию с учредителем	1 2, 3 4, 5, 6, 7		1, 2, 3, 4	1—8	310, 410
Автономные учреждения	Бюджетный кодекс РФ Учетная политика	1 2, 3, 4, 5, 6	Синтетический код счета Единого плана счетов бухгалтерского учета	1, 2, 3, 4	1—8	310, 410 Учетная политика

Рабочего плана счетов вводить дополнительные аналитические коды счетов, обеспечивающих формирование в бухгалтерском учете дополнительной информации, необходимой внутренним, внешним пользователям бухгалтерской отчетности бюджетных учреждений.

Структура аналитических кодов на уровне 1—17-го разрядов кодов счетов бюджетным учреждениям — получателям субсидий должна быть закреплена в учетной политике бюджетного учреждения как неотъемлемая часть Рабочего плана счетов. При формировании номера счета в 1—17-м разрядах кодовых обозначений разделов, подразделов, целевых статей и видов расходов бюджета можно взять за основу Указания о порядке применения бюджетной классификации Российской Федерации, утвержденные приказом Минфина России от 21.12.2011 № 180н.

Дополнительная детализация счета может быть произведена путем введения дополнительных кодов в структуру счета (коды добавляются в 22-й и 23-й разряды номера счета при условии, что они содержат нулевые значения) либо добавления к счету дополнительного кода (субконто). Кроме того, по мнению автора, можно ввести новую аналитику с 1-го по 17-й знак.

Очень важная, по мнению автора, для бюджетных учреждений норма содержится в абз. 2 п. 4 Инструкции по применению Плана счетов бухгалтерского учета бюджетных учреждений, утвержденной Приказом № 174н. Данный пункт предписывает: «...при отсутствии в настоящей Инструкции корреспонденций счетов бухгалтерского учета по хозяйственной операции, производимой бюджетным учреждением в соответствии с законодательством Российской Федерации, бюджетные учреждения имеют право по согласованию с финансовым органом, на счете которого ему открыты лицевые счета (органом, осуществляющим в отношении бюджетного учреждения функции и полномочия учредителя), определять необходимую для отражения в бухгалтерском учете корреспонденцию счетов в части, не противоречащей настоящей Инструкции».

Таким образом, в обязательном порядке должны быть согласованы с органом, осуществляющим в отношении бюджетного учреждения функции и полномочия учредителя, следующие коды вида финансового обеспечения (деятельности) счета бюджетного учета (КФС):

- 4 — субсидии на выполнение государственного (муниципального) задания;

- 5 — субсидии на иные цели;
- 6 — бюджетные инвестиции;
- 7 — средства по обязательному медицинскому страхованию.

В соответствии с п. 3 Инструкции по применению Плана счетов бухгалтерского учета автономных учреждений, утвержденной Приказом № 183н, при ведении автономными учреждениями бухгалтерского учета хозяйственные операции в зависимости от их экономического содержания отражаются на счетах утвержденного в рамках формирования учетной политики автономным учреждением Рабочего плана счетов, содержащего аналитические коды вида объекта учета, коды вида поступлений (доходов), выбытий (расходов, затрат) — 24, 25, 26-й разряды номера счета, соответствующие структуре данных, утвержденных Планом финансово-хозяйственной деятельности автономного учреждения.

Пункт 4 Приказа № 183н предусматривает, что автономное учреждение с учетом положений Инструкции вправе вводить при утверждении Рабочего плана счетов дополнительные аналитические коды счетов, обеспечивающие формирование в бухгалтерском учете информации, необходимой внутренним, внешним пользователям бухгалтерской отчетности автономного учреждения.

Как видно из приведенных норм, автономным учреждениям предоставлено больше свободы в формировании аналитических кодов на уровне 1—17-го разрядов кодов счетов. Разрешается вводить дополнительные аналитические коды счетов, обеспечивающие формирование в бухгалтерском учете необходимой информации, а также определять по согласованию с учредителем недостающую корреспонденцию счетов.

Кроме того, Рабочий план счетов автономных учреждений должен содержать аналитические коды вида объекта учета, коды вида поступлений (доходов), выбытий (расходов, затрат) — 24, 25, 26-й разряды номера счета, соответствующие структуре данных, закрепленных планом финансово-хозяйственной деятельности учреждения.

Таким образом, для автономных учреждений, а также для бюджетных учреждений — получателей субсидий значение такого инструмента учетной политики, как рабочий план счетов, трудно переоценить.

Список литературы

1. Бюджетный кодекс РФ: Федеральный закон от 31.07.1998 № 145-ФЗ.

2. О бухгалтерском учете: Федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ.

3. О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с совершенствованием правового положения государственных (муниципальных) учреждений: Федеральный закон от 08.09.2010 № 83-ФЗ.

4. Об утверждении Единого плана счетов бухгалтерского учета для органов государственной власти (государственных органов), органов местного самоуправления, органов управления государственными внебюджетными фондами, государственных академий наук, государственных (муниципальных) учреждений и Инструкции по его применению: приказ Минфина России от 01.12.2010 № 157н.

5. Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета автономных учреждений и Инструкции по его применению: приказ Минфина России от 23.12.2010 № 183н.

6. Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета бюджетных учреждений и Инструкции по его применению: приказ Минфина России от 16.12.2010 № 174н.

7. Об утверждении Плана счетов бюджетного учета и Инструкции по его применению: приказ Минфина России от 06.12.2010 № 162н.

8. Об утверждении Указаний о порядке применения бюджетной классификации Российской Федерации: приказ Минфина России от 21.12.2011 № 180н.