

Шешукова Т.Г., Разуваева К.В.
Пермский государственный университет
E-mail: Razuvaev-math@rambler.ru

О ПРИМЕНЕНИИ ПОНЯТИЙ «БЮДЖЕТНЫЙ УЧЕТ» И «БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ» В БЮДЖЕТНЫХ УЧРЕЖДЕНИЯХ

В статье на основе исследования ключевых аспектов бухгалтерского и бюджетного учета доказываются равнозначность словосочетаний «бухгалтерский учет в бюджетных учреждениях» и «бюджетный учет в бюджетных учреждениях». Уточняется существующее сегодня в законодательстве РФ определение бюджетного учета.

Ключевые слова: бухгалтерский учет, бюджетный учет, план счетов, синтетический счет, аналитический счет, бюджетная классификация, бюджетный процесс.

В учебной литературе достаточно часто можно встретить словосочетания «бухгалтерский учет в бюджетных учреждениях» либо «бюджетный учет в бюджетных учреждениях». Возникает вопрос о равнозначности данных понятий. Являются ли данные словосочетания синонимами?

Базисным словом в обоих случаях является «учет». Обратимся к экономическому словарю, согласно которому учет – это отражение хозяйственной или иной деятельности предприятия на основании документов в различных измерителях (количественных и (или) качественных). Учет является составной частью управления экономическими процессами и объектами. Сущность учета состоит в фиксации их состояния и параметров, сборе и накоплении сведений об экономических объектах и процессах, отражении этих сведений в учетных ведомостях [1, с. 769].

Изначально необходимо провести сравнительный анализ словосочетаний «бухгалтерский учет» и «бюджетный учет» вне зависимости от бюджетных учреждений. Для рассмотрения понятия бухгалтерского учета воспользуемся Федеральным законом РФ «О бухгалтерском учете» (далее – Закон №129-ФЗ) [3]. При рассмотрении понятия бюджетного учета обратимся к Приказу Минфина России «Об утверждении Инструкции по бюджетному учету» (далее – Инструкция №148н) [4] и Бюджетному кодексу РФ (далее – БК РФ) [5].

Какова же сущность определений?

Бухгалтерский учет – это упорядоченная система сбора, регистрации и обобщения информации в денежном выражении об имуществе, обязательствах организаций и их движении путем сплошного, непрерывного и документального учета всех хозяйственных операций [3].

Бюджетный учет – это упорядоченная система сбора, регистрации и обобщения информации в денежном выражении о состоянии финансовых и нефинансовых активов и обязательств Российской Федерации, субъектов Российской Федерации и муниципальных образований, а также об операциях, изменяющих указанные активы и обязательства [5, глава 25, ст. 264.1].

Бюджетный учет ведется не только в бюджетных учреждениях, но и в органах государственной власти, органах управления государственных внебюджетных и территориальных государственных внебюджетных фондов, органах местного самоуправления, в иных некоммерческих организациях, созданных Российской Федерацией, субъектами Российской Федерации, муниципальными образованиями, не являющихся участниками бюджетного процесса, осуществляющих ведение бюджетного учета, в органах, осуществляющих кассовое обслуживание исполнения бюджетов бюджетной системы Российской Федерации (органы казначейства), а также в финансовых органах и органах управления государственных внебюджетных фондов и территориальных государственных внебюджетных фондов, осуществляющих составление и исполнение бюджетов. Инструкция №148н устанавливает единый порядок ведения бюджетного учета.

Бюджетный учет осуществляется в соответствии с Законом №129-ФЗ, нормы которого являются обязательными, но сущности понятия бюджетного учета и особенностей его ведения он не раскрывает.

Таким образом, в законодательстве РФ существует определение бюджетного учета, которое не указывает на его непрерывность. Определение бюджетного учета может иметь следу-

ющую интерпретацию. Бюджетный учет – это непрерывная, упорядоченная система сбора, регистрации и обобщения информации в денежном выражении о состоянии финансовых и нефинансовых активов, обязательств и финансовых результатов, осуществляемая участниками бюджетного процесса.

Система синтетических и аналитических счетов бюджетного учета представлена на рис. 1 [2].

Синтетические счета бюджетного учета позволяют формировать информацию таким образом, чтобы заинтересованные пользователи могли составить представление об общем количестве, структуре и движении активов – в зависимости от их ликвидности и периода использования в производстве (оборотные или внеоборотные); структуре и движении пассивов. Для целей оперативного учета и для организации осуществления действенного внутрихозяйственного контроля необходима более точная детализация данных. Для этих целей вводятся счета аналитического учета. Фактически разработана пятиразрядная структура счетов, в которой предусмотрено три разряда для синтетического счета и два разряда для аналитического счета [2]. Синтетические и аналитические счета берут начало из теории бухгалтерского учета.

В определениях бухгалтерского и бюджетного учета схожи объекты учета. В бухгалтерском учете это имущество организаций, их обязательства и хозяйственные операции, осуще-

ствляемые организациями в процессе их деятельности. Объектами бюджетного учета являются нефинансовые и финансовые активы, обязательства РФ, субъектов РФ и муниципальных образований.

При рассмотрении задач бюджетного учета основное различие с бухгалтерским учетом лежит в масштабах его распространения. В бухгалтерском учете задачи замыкаются на уровне организации. Задачи бюджетного учета в действующем законодательстве четко не сформулированы. Ранее в Приказе Минфина РФ от 17.02.1999 г. №15н «Об утверждении Инструкции по бухгалтерскому учету исполнения бюджетов» (утр. силу) определялись следующие задачи бюджетного учета:

- формирование полной и достоверной информации об исполнении федерального бюджета, бюджетов субъектов РФ и местных бюджетов;
- обеспечение контроля за соблюдением законодательства по использованию средств федерального бюджета, бюджетов субъектов РФ и местных бюджетов;
- обеспечение составления необходимой отчетности для исполнительных и представительных законодательных органов власти соответствующего уровня;
- обеспечение информацией, необходимой иным внутренним и внешним пользователям.

Неоспоримой (классической) задачей для бюджетного учета остается формирование пол-

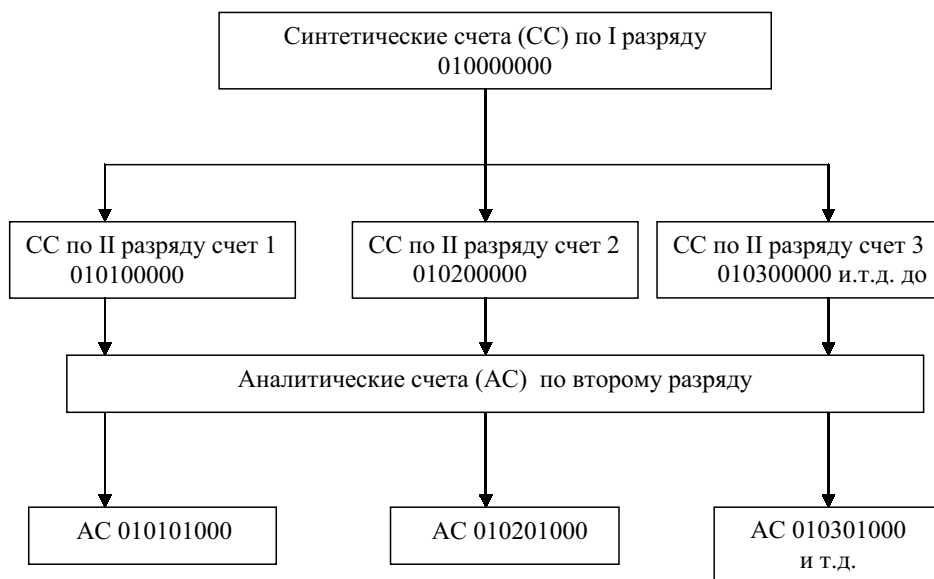


Рисунок 1. Структура счета бюджетного учета

ной, достоверной (целесообразно добавить, своевременной) информации об исполнении федерального бюджета, бюджетов субъектов РФ и местных бюджетов. Данная задача масштабна, поскольку ориентирована на контроль исполнения одного из главных документов страны – бюджета.

Поскольку бюджетный учет осуществляют ряд участников бюджетного процесса (в т. ч. и бюджетные учреждения), то целесообразно детализировать задачи для каждого из них. В рамках данной статьи рассмотрим задачи бюджетного учета для бюджетных учреждений.

Для бюджетного учреждения весьма актуальны следующие задачи:

- формирование полной, достоверной и своевременной информации о деятельности учреждения и его имущественном положении;
- формирование полной, достоверной и своевременной информации о движении бюджетных средств, средств, полученных от предпринимательской деятельности, и средств целевого финансирования;
- предотвращение отрицательных результатов при осуществлении предпринимательской деятельности.

Первая задача является основной, поскольку охватывает всю деятельность учреждения, а вторая и третья задачи ее конкретизируют.

Далее целесообразно остановиться на требованиях, предъявляемых к бухгалтерскому и бюджетному учету.

В соответствии с Законом №129-ФЗ бухгалтерский учет имущества, обязательств и хозяйственных операций организаций ведется в рублях; имущество, являющееся собственностью организации, учитывается обособленно от имущества других юридических лиц, находящегося у организации; учет ведется организацией непрерывно; ведение бухгалтерского учета осуществляется путем двойной записи на взаимосвязанных счетах бухгалтерского учета, включенных в рабочий план счетов бухгалтерского учета. Данные аналитического учета должны соответствовать оборотам и остаткам по счетам синтетического учета. Все хозяйственные операции и результаты инвентаризации подлежат своевременной регистрации на счетах бухгалтерского учета без пропусков или изъятий. В бухгалтерском учете организаций текущие затраты на производство про-

дукции и капитальные вложения учитываются раздельно.

Бюджетный учет осуществляется в соответствии с планом счетов, включающим в себя бюджетную классификацию Российской Федерации (ст. 264.1 БК РФ). Средства от внебюджетной деятельности учитываются обособленно от бюджетного финансирования. В остальном ведение бюджетного учета основывается на принципах бухгалтерского учета: двойная запись на взаимосвязанных счетах бюджетного учета, данные аналитического учета должны соответствовать оборотам и остаткам по счетам синтетического учета, принцип непрерывности и т. д.

В соответствии с Инструкцией №148н государственная учетная политика реализуется через:

- план счетов бюджетного учета;
- порядок отражения операций по исполнению бюджетов и кассовому обслуживанию исполнения бюджетов бюджетной системы Российской Федерации на счетах бюджетного учета;
- перечень типовых корреспонденций счетов бюджетного учета (приложение №1 к Инструкции);
- иные вопросы организации бюджетного учета.

Нет единого документа, в котором были бы сформулированы четкие требования к бюджетному учету. Разработаны и обязательны для применения: «бюджетный план счетов» с «бюджетной классификацией». Фраза «иные вопросы организации бюджетного учета» является достаточно неопределенной.

Бюджетным учреждениям целесообразно формировать рабочий план счетов, поскольку в Инструкции №148н представлен полный перечень счетов, который используется всеми участниками бюджетного процесса.

Как в бухгалтерском учете, так и в бюджетном учете существуют определенные правила по принятию первичных учетных документов к учету. В бухгалтерском учете первичные учетные документы принимаются к учету, если они составлены по форме, содержащейся в альбомах унифицированных форм первичной учетной документации, а документы, форма которых не предусмотрена в этих альбомах, должны содержать ряд обязательных реквизитов.

В соответствии с Инструкцией №148н все хозяйственные операции, проводимые учреждениями, финансовыми органами, органами

казначейства, оформляются первичными документами, приведенными в приложении №2. Первичные учетные документы, поступающие в учреждение в качестве оправдательных документов на осуществленные им хозяйственные операции, в рамках установленного в Российской Федерации обычая делового оборота принимаются к учету, если они составлены по унифицированным формам документов, утвержденным согласно законодательству Российской Федерации правовыми актами уполномоченных органов исполнительной власти, а документы, формы которых не унифицированы, также должны содержать обязательные реквизиты. Для ведения бюджетного учета в

учреждениях, финансовых органах, органах казначейства применяются регистры, содержащие обязательные реквизиты и показатели, приведенные в приложении №3. Формы регистров бюджетного учета, учитывающие специфику исполнения соответствующего бюджета бюджетной системы Российской Федерации, а также правила их ведения утверждаются финансовым органом.

Таким образом, требования к первичным учетным документам в бухгалтерском и бюджетном учете аналогичны. Но для целей бюджетного учета для участников бюджетного процесса разработаны специальные формы первичных документов.

Таблица 1. Бюджетный учет в законодательстве РФ за период 1993–2008 гг.

Наименование инструкции по бюджетному учету	Сущность определения
Приказ Минфина РФ от 30.12.2008 №148н «Об утверждении Инструкции по бюджетному учету» (ред. от 30.12.2009).	Определение отсутствует. Одновременно фигурируют два термина: бюджетный учет и бухгалтерский учет. Определены субъекты бюджетного учета, элементы реализации государственной учетной политики. Установлен единый порядок ведения бюджетного учета (план счетов, корреспонденция и т.д.).
Приказ Минфина РФ от 10.02.2006 №25н «Об утверждении Инструкции по бюджетному учету» (утр. силу) [13].	Бюджетный учет представляет собой упорядоченную систему сбора, регистрации и обобщения информации в денежном выражении о состоянии финансовых и нефинансовых активов и обязательств Российской Федерации, субъектов Российской Федерации и муниципальных образований (органов государственной власти, органов управления государственных внебюджетных фондов, органов управления территориальных государственных внебюджетных фондов, органов местного самоуправления и созданных ими бюджетных учреждений) и операциях, приводящих к изменению вышеуказанных активов и обязательств.
Приказ Минфина РФ от 26.08.2004 г. №70н «Об утверждении Инструкции по бюджетному учету» (утр. силу) [14].	Бюджетный учет представляет собой упорядоченную систему сбора, регистрации и обобщения информации в денежном выражении о состоянии финансовых и нефинансовых активов и обязательств органов государственной власти, органов управления государственных внебюджетных фондов, органов местного самоуправления и созданных ими бюджетных учреждений и операциях, приводящих к изменению вышеуказанных активов и обязательств.
Приказ Минфина РФ от 30.12.1999 №107н «Об утверждении Инструкции по бухгалтерскому учету в бюджетных учреждениях» (утр. силу) [15].	Определение отсутствует. Устанавливала ведение бухгалтерского учета в бюджетных учреждениях.
Приказ Минфина РФ от 17.02.1999 №15н «Об утверждении Инструкции по бухгалтерскому учету исполнения бюджетов» (утр. силу) [16].	Определение отсутствует. Устанавливала задачи бухгалтерского учета исполнения бюджета, объекты, организацию бухгалтерского учета.
Приказ Минфина РФ от 03.11.1993 №122 «Об утверждении Инструкции по бухгалтерскому учету в учреждениях и организациях, состоящих на бюджете» (утр. силу) [17].	Определение отсутствует. Устанавливала организацию бухгалтерского учета в учреждениях и организациях, состоящих на бюджете.

Проанализируем ранее действовавшие Инструкции по бюджетному учету и действующую Инструкцию №148н на наличие словосочетания «бюджетный учет» и его сущность за период 1993–2008 гг. (табл. 1).

Таким образом, словосочетание «бухгалтерский учет в бюджетном учреждении» подразумевает ведение бюджетного учета, т. к. если учреждение имеет статус бюджетного, то автоматически оно обязано вести учет в соответствии с бюджетным планом счетов, кодами бюджетной классификации (КБК), кодами операций сектора государственного управления (КОСГУ), применять формы первичной учетной документации, разработанные для участников бюджетного процесса, и формировать бюджетную отчетность. Бюджетный учет основывается на принципах бухгалтерского учета:

двойная запись, инвентаризация, оценка, но с собственными правилами признания в учете активов и пассивов.

Можно отметить, что специфика ведения бухгалтерского учета существует не только в бюджетных учреждениях, но и в кредитных, страховых и в ряде других (табл. 2).

Как правило, при ведении учета в кредитных и страховых организациях говорят о бухгалтерском учете в банках или бухгалтерском учете в страховых организациях. Не используются словосочетания «банковский учет» или «страховой учет» в отличие от распространенного «бюджетного учета».

Таким образом, целесообразно остановиться на словосочетании «бухгалтерский учет в бюджетном учреждении», исключив понятие «бюджетный учет» (как в отношении бюджет-

Таблица 2. Нормативные акты, регулирующие ведение бухгалтерского учета в различных организациях

Вид организации	Базовый нормативный документ	План счетов	Состав отчетности
Коммерческие организации (производственные, торговые и т.д.)	Закон № 129-ФЗ	Приказ Минфина РФ от 31.10.2000 №94н «Об утверждении плана счетов финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению» (ред. от 18.09.2006) [11].	Приказ Минфина РФ от 22.07.2003 №67н «О формах бухгалтерской отчетности организаций» (ред. от 18.09.2006) [10].
Кредитные организации	Закон № 129-ФЗ	«Положение о правилах ведения бухгалтерского учета в кредитных организациях, расположенных на территории РФ» (утв. ЦБ РФ 26.03.07 № 302-П) (ред. от 11.12.2009) [8].	Указание ЦБ РФ от 12.11.2009 №2332-У «О перечне, формах и порядке составления и представления форм отчетности кредитных организаций в ЦБ РФ» [9].
Страховые организации	Закон № 129-ФЗ	Приказ Минфина РФ от 04.09.01 №69н «Об особенностях применения страховыми организациями плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и инструкция по его применению» [12].	Приказ Минфина РФ от 8.12.2003 №113н «О формах бухгалтерской отчетности страховых организаций и отчетности, предоставляемой в порядке надзора» (ред. от 9.04.2002) [7].
Бюджетные учреждения	Закон № 129-ФЗ	Инструкция №148н	Приказ Минфина России от 13.11.2008 №128н «Об утверждении Инструкции о порядке составления и представления годовой, квартальной и месячной отчетности об исполнении бюджетов бюджетной системы РФ» (ред. от 9.11.2009) [6].

ных учреждений, так и в отношении других участников бюджетного процесса). Это будет способствовать разгрузке понятийного аппарата

и исключит вероятность недопонимания при одновременном использовании обоих понятий.
27.05.2010

Список литературы:

1. Борисов А.Б. Большой экономический словарь. Издание 2-е, перераб. и доп. – М.: Книжный мир, 2006. – 860 с.
2. Захарьин В.Р. Бухгалтерский учет в бюджетных учреждениях: новые правила ведения учета: практ. пособие. – 4-е изд., доп. – М.: Издательство «Омега-Л», 2009. – 386 с.
3. Федеральный закон от 21.11.1996 г. №129-ФЗ «О бухгалтерском учете» (ред. 23.11.2009). [Электронный ресурс]. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
4. Приказ Минфина России от 30.12.2008 №148н «Об утверждении Инструкции по бюджетному учету» (ред. от 30.12.2009). [Электронный ресурс]. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
5. Бюджетный кодекс РФ от 31.07.1998 №145-ФЗ (ред. от 30.04.2010). [Электронный ресурс]. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
6. Приказ Минфина России от 13.11.2008 №128н «Об утверждении Инструкции о порядке составления и представления годовой, квартальной и месячной отчетности об исполнении бюджетов бюджетной системы РФ» (ред. от 09.11.2009). [Электронный ресурс]. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
7. Приказ Минфина РФ от 08.12.2003 №113н «О формах бухгалтерской отчетности страховых организаций и отчетности, предоставляемой в порядке надзора» (ред. от 09.04.2002). [Электронный ресурс]. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
8. «Положение о правилах ведения бухгалтерского учета в кредитных организациях, расположенных на территории РФ» (утв. ЦБ РФ 26.03.07 №302-П) (ред. от 11.12.2009). [Электронный ресурс]. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
9. Указание ЦБ РФ от 12.11.2009 №2332-У «О перечне, формах и порядке составления и представления форм отчетности кредитных организаций в ЦБ РФ» [8]. [Электронный ресурс]. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
10. Приказ Минфина РФ от 22.07.2003 №67н «О формах бухгалтерской отчетности организаций» (ред. от 18.09.2006). [Электронный ресурс]. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
11. Приказ Минфина РФ от 31.10.2000 №94н «Об утверждении плана счетов финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению» (ред. от 18.09.2006). [Электронный ресурс]. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
12. Приказ Минфина РФ от 04.09.01 №69н «Об особенностях применения страховыми организациями плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и инструкция по его применению» [Электронный ресурс]. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
13. Приказ Минфина РФ от 10.02.2006 №25н «Об утверждении Инструкции по бюджетному учету» (утр. силу). [Электронный ресурс]. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
14. Приказ Минфина РФ от 26.08.2004 г. №70н «Об утверждении Инструкции по бюджетному учету» (утр. силу). [Электронный ресурс]. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
15. Приказ Минфина РФ от 30.12.1999 №107н «Об утверждении Инструкции по бухгалтерскому учету в бюджетных учреждениях» (утр. силу). [Электронный ресурс]. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
16. Приказ Минфина РФ от 17.02.1999 №15н «Об утверждении Инструкции по бухгалтерскому учету исполнения бюджетов» (утр. силу). [Электронный ресурс]. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
17. Приказ Минфина РФ от 03.11.1993 №122 «Об утверждении Инструкции по бухгалтерскому учету в учреждениях и организациях, состоящих на бюджете» (утр. силу). [Электронный ресурс]. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

Сведения об авторах:

Шешукова Т.Г., заведующий кафедрой учета, аудита и экономического анализа
Пермского государственного университета, доктор экономических наук, профессор
e-mail: sheshukova@psu.ru, тел. (342) 2371763

Разуваева К.В., старший преподаватель кафедры учета, аудита и экономического анализа
Пермского государственного университета, e-mail: Razuvaev-math@rambler.ru

UDC 657

Sheshukova T.G., Razuvaeva K.V.

ON THE APPLICATION OF THE CONCEPTS «BUDGETARY ACCOUNTING» AND «BUSINESS ACCOUNTING» IN BUDGETARY INSTITUTIONS

The article substantiates the equivalence of the word combinations 'business accounting in budgetary institutions' and 'budgetary accounting in budgetary institutions' based on studies of key aspects of the accounting and budgetary accounting. It clarifies the definition 'budget accounting' which exists today in the Russian legislation.

Keywords: business accounting, budgetary accounting, chart of accounts, a synthetic account, an analytical account, budget classification, budget process.