

МИНИСТЕРСТВО НАУКИ ВЫСШЕГО ОБРАЗОВАНИЯ РОССИЙСКОЙ
ФЕДЕРАЦИИ
ФГБОУ ВО «ТУВИНСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ УНИВЕРСИТЕТ»

Экономический факультет

Кафедра бухгалтерского учета, анализа и аудита

ВЫПУСКНАЯ КВАЛИФИКАЦИОННАЯ РАБОТА

на тему: «**Особенности бухгалтерского учета в бюджетных
организациях**»

Выпускная квалификационная работа
студентки 4 курса 115-Б группы
Направления подготовки 38.03.01
Экономика, профиль «Бухгалтерский
учет, анализ и аудит»
Ооржак Дианы Эрес-ооловны

Ооржак

(подпись студента)

Работа допущена к защите

Зав. кафедрой

[подпись]
(подпись)

к.э.н., доцент Монгуш О.Н.

«10» *июня* 2019 г.

Научный руководитель:

[подпись]

к. э. н., доцент Соян Ш.Ч.

(должность, ученая степень, Ф.И.О.)

Работа защищена в ГЭК «14» *июня* 2019 г.

с оценкой «*отлично*»

Председатель ГЭК

[подпись]
(подпись)

Члены ГЭК

[подпись]
(подпись)

Кызыл – 2019 г.

ОГЛАВЛЕНИЕ

ВВЕДЕНИЕ	3
Глава 1. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА В БЮДЖЕТНЫХ ОРГАНИЗАЦИЯХ	6
1.1. Нормативное регулирование бухгалтерского учета в бюджетных организациях.....	6
1.2. Организация ведения бухгалтерского учета в бюджетных организациях.....	10
1.3. Сравнительная характеристика ведения бухгалтерского учета бюджетных и коммерческих организациях.....	14
Глава 2. ОСОБЕННОСТИ ВЕДЕНИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА В ГБУЗ РТ «РЕСПУБЛИКАНСКИЙ ОНКОЛОГИЧЕСКИЙ ДИСПАНСЕР»	19
2.1. Экономико-правовая характеристика организации	19
2.2. Методология ведения бухгалтерского учета в бюджетной организации.....	28
2.3. Бухгалтерский учет субсидий и их использование.....	36
Глава 3. СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА В ГБУЗ РТ «РЕСПУБЛИКАНСКИЙ ОНКОЛОГИЧЕСКИЙ ДИСПАНСЕР»	41
3.1. Проблемы бухгалтерского учета в бюджетных организациях.....	41
3.2. Рекомендации по совершенствованию бухгалтерского учета в бюджетных организациях.....	42
ЗАКЛЮЧЕНИЕ	49
БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК	52
ПРИЛОЖЕНИЕ 1. Устав ГБУЗ РТ «Ресонкодиспансер»	58
ПРИЛОЖЕНИЕ 2. Учетная политика ГБУЗ РТ «Ресонкодиспансер»	76

ВВЕДЕНИЕ

Бюджетные учреждения являются частью бюджетной системы России, следовательно, бухгалтерский учет бюджетных учреждений является составной частью бухгалтерского учета исполнения бюджетов. С целью обеспечения учета государственных финансов необходима единая система учета средств на всех этапах их формирования и расходования. С этой целью в действующих на современном этапе нормативно-правовых актах установлен порядок учета государственных бюджетных средств.

Кроме того, бухгалтерский учет государственных бюджетных учреждений имеет свои особенности, так как наряду с деятельностью, финансируемой из бюджета, эти учреждения занимаются хозрасчетной деятельностью, что имеет свою специфику отражения в системе бухгалтерского учета бюджетных учреждений.

К особенностям бухгалтерского учета в бюджетных организациях относят:

- организацию учета в разрезе статей бюджетной классификации;
- контроль исполнения сметы расходов;
- выделение в учете кассовых и фактических расходов;
- строгое соответствие учета и отчетности требованиям нормативных документов;
- отраслевые особенности учета в учреждениях бюджетной сферы (наука, образование, медицина, культура, соцзащита, занятость населения, физкультура и спорт и др.).

Все вышеизложенное подтверждает **актуальность** темы данной работы.

Целью работы является исследование особенностей бухгалтерского учета в бюджетных организациях.

Для достижения данной цели были поставлены следующие **основные задачи**:

- изучить нормативное регулирование и организация ведения бухгалтерского учета в бюджетных организациях;
- рассмотреть организацию ведения бухгалтерского учета в бюджетных организациях;
- дать сравнительная характеристика в бюджетных и коммерческих организациях;
- рассмотреть экономико-правовая характеристика ГБУЗ РТ «Республиканский онкологический диспансер»;
- раскрыть методологии ведения бухгалтерского учета в учреждении;
- изучить бухгалтерского учета субсидий и их использование;
- дать рекомендации по совершенствованию бухгалтерского учета в ГБУЗ РТ «Ресонкодиспансер».

Объектом исследования является ГБУЗ РТ «Республиканский онкологический диспансер».

Предмет исследования – особенности бухгалтерского учета в бюджетных организациях.

Теоретической основой исследования данной работы являются нормативная, научная и методическая литература, в т.ч. труды известных экономистов Алексеевой И.В., Белова А.Н., Захарьина В.Р., Митиной О.В., Полещук Т.А. и др.

Теоретической и методической базой исследования являются научные работы отечественных и зарубежных ученых, ведущих специалистов в области бухгалтерского учета в бюджетных организациях, а также законодательные и нормативные акты.

Выпускная квалифицированная работа состоит из введения, трех глав, заключения, библиографического списка и приложений.

Во **введении** обосновывается актуальность темы, практическая значимость исследования, определены основные задачи работы.

Первая глава посвящена теоретическим аспектам бухгалтерского учета в бюджетных организациях.

Вторая глава посвящена основной деятельности ГБУЗ РТ «Ресонкодиспансер» и методология ведения бухгалтерского учета в данном учреждении, а также рассмотрен бухгалтерский учет субсидий и их использование.

В **третьей главе** рассмотрены рекомендации по совершенствованию внутреннего контроля в ГБУЗ РТ «Ресонкодиспансере».

В **заключении** выпускной квалифицированной работе излагаются основные выводы и рекомендации.

Глава 1. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА В БЮДЖЕТНЫХ ОРГАНИЗАЦИЯХ

1.1. Нормативное регулирование бухгалтерского учета в бюджетных организациях

Система нормативного регулирования бухгалтерского учета представляет собой совокупность законодательных, нормативных правовых актов и других документов, относящихся к бухгалтерскому учету. Система нормативного регулирования бухгалтерского учета состоит из четырех уровней, на каждом из которых регулирование осуществляется наделенными соответствующими полномочиями организациями (рис. 1.1):

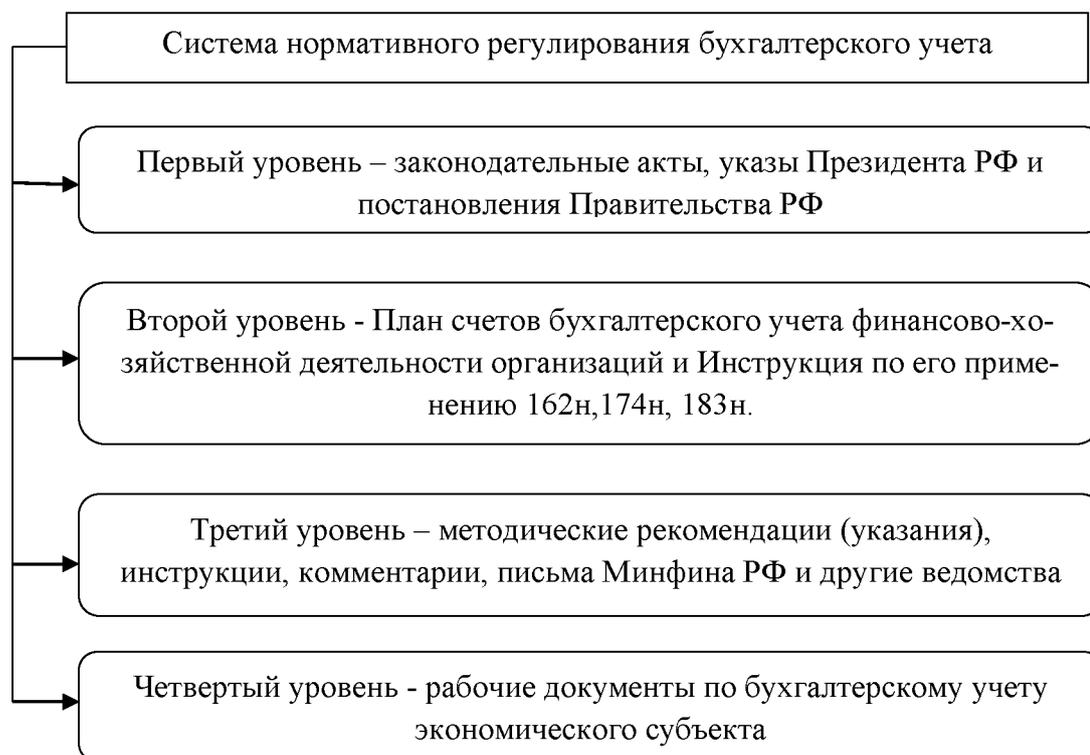


Рис. 1.1. Система нормативного регулирования бухгалтерского учета в РФ

Первый уровень - законодательный, к нему относятся Кодексы, как Гражданский, Трудовой, Бюджетный и Налоговый, федеральные законы, указы Президента РФ, постановления Правительства РФ, устанавливающие

единые правовые и методологические нормы организации и ведения бухгалтерского учета в России и другие документы.

В основе этого уровня лежит Федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете». Цель данного закона — установление единых требований к бухгалтерскому учету, в том числе бухгалтерской (финансовой) отчетности, а также создание правового механизма регулирования бухгалтерского учета [5].

Ко второму уровню системы нормативного регулирования бухгалтерского учета относятся, План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкция по его применению 162н, 174н, 183н.

Бухгалтерский учет в бюджете основывается на многозначных счетах учета. Каждый такой счет состоит из 26 знаков (таблица 1.1.). Аналитические коды в номере счета рабочего плана счетов отражают в специальном порядке [9]:

- в разрядах 1-17 - аналитический код по классификационному признаку поступлений и выбытий;
- в разряде 18 - код вида финансового обеспечения (деятельности);
- в разрядах 19-23 - синтетический код счета Единого плана счетов;
- в разрядах 24-26 - аналитический код вида поступлений, выбытий объекта учета (коды КОСГУ).

Таблица 1.1.

Структура счета Плана счетов бухгалтерского учета

Номер счета бюджетного учета									
Аналитический код по бюджетной классификации	Код вида деятельности	Код синтетического счета					Аналитический код по КОСГУ		
		объекта учета	группы	виды					
1-17	18	19	20	21	22	23	24	25	26

В целях организации и ведения бухгалтерского учета применяет следующие коды вида финансового обеспечения (деятельности):

2 – приносящая доход деятельность (собственные доходы учреждения);

4 – субсидии на выполнение государственного (муниципального) задания;

5 – субсидии на иные цели;

6 – бюджетные инвестиции;

7 – средства ОМС.

К нормативным документам по бухгалтерскому учету третьего уровня относятся Методические указания Приказ Минфина РФ от 13.06.1995 № 49 (ред. от 08.11.2010) «Об утверждении Методических указаний по инвентаризации имущества и финансовых обязательств» [14], Методические указания по бухгалтерскому учету специального инструмента, специальных приспособлений, специального оборудования и специальной одежды (Приказ Минфина РФ от 26.12.2002 № 135н ред. от 24.12.2010 «Об утверждении Методических указаний по бухгалтерскому учету специального инструмента, специальных приспособлений, специального оборудования и специальной одежды») [13], Методические указания по применению форм первичных учетных документов и формированию регистров бухгалтерского учета (Приложение № 5 к приказу Минфина России от 30.03.2015 г № 52н) и другие методические указания [15].

Четвертый уровень нормативного регулирования бухгалтерского учета в бюджетных организациях включает документы по организации и ведению бухгалтерского учета по отдельным видам имущества, обязательствам и хозяйственным операциям, которые носят обязательный характер для конкретных организаций. Это рабочие документы организаций, предназначенные для внутреннего пользования, утверждаемые руководителем организации в рамках принятой учетной политики. Указанные документы, их содержание и статус, принципы построения и взаимодействия между собой, а также порядок подготовки и утверждения определяются руководителем организации.

Особенность документов четвертого уровня состоит в том, что изложенные в них рекомендации и методические положения не могут противоречить нормативным документам 1-3-го уровней.

Основными рабочими документами конкретной организации являются [29, с.528]:

- документ по учетной политике предприятия;
- утвержденные руководителем формы первичных учетных документов;
- графики документооборота;
- утвержденный руководителем план счетов бухгалтерского учета;
- утвержденные руководителем формы внутренней отчетности.

На этом уровне главный нормативный документ по бухгалтерскому учету – учетная политика организации. Цель этого уровня регулирования бухучета – определить для организации порядок ведения бухгалтерского учета операций, по которым действующими актами не предусмотрен конкретный порядок или существует вариативность.

Исходя из вышеизложенного, можно сделать следующие выводы, что система нормативного регулирования бухгалтерского учета состоит из четырех уровней. Первый уровень составляет законодательные акты, указы Президента РФ и постановления Правительства РФ. Вторым уровнем - План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкция по его применению 162н, 174н, 183н. Третий уровень - методические рекомендации (указания), инструкции, комментарии, письма Минфина РФ и другие ведомства. Четвертым уровнем - рабочие документы по бухгалтерскому учету экономического субъекта. Все уровни нормативно-правового регулирования взаимосвязаны и дополняют друг друга, находятся в логической и методологической зависимости.

1.2. Организация ведения бухгалтерского учета в бюджетных организациях

Бюджетное учреждение — это отдельная некоммерческая организация, образованная в РФ на любом уровне с целью оказания государственных, муниципальных услуг и реализации конкретных государственных программ. В настоящее время классифицируют 3 типа таких учреждений: автономное, бюджетное, казенное.

В следующей таблице 1.2. представлено сравнение трех видов госучреждений:

Таблица 1.2.

Сравнительная характеристика ведения бухгалтерского учета для разных видов государственных учреждений

	Автономные (АУ)	Бюджетные (БУ)	Казенные (КУ)
Основной регулирующий НПА	Закон «Об автономных учреждениях» от 03.11.2006 № 174-ФЗ	Закон «О некоммерческих организациях» от 12.01.1996 № 7-ФЗ	Бюджетный кодекс РФ
Вид деятельности	Обслуживание в следующих областях: наука, образование, медицина, культура, соцзащита, занятость населения, физкультура и спорт и др. (п. 1 ст. 2 закона № 174-ФЗ, п. 1 ст. 9.2 закона № 7-ФЗ)		Выполнение гос. функций, а также оказание госуслуг(ст. 6 БК РФ).
Использование доходов от коммерческой деятельности	На свое усмотрение (пп. 2–3 ст. 298 ГК РФ).		Перечисляются в бюджет (п. 3 ст. 161 БК РФ)
Расчетные счета	В Федеральном казначействе и коммерческих банках (п. 3 ст. 2 закона № 174-ФЗ)	Только в Федеральном казначействе (п. 9 ст. 9.2 7-ФЗ, п. 4 ст.161 и ст. 220.1 БК РФ)	
Владение имуществом	На праве оперативного управления. Собственником является РФ, субъект РФ, муниципалитет (п. 1 ст. 3 закона № 174-ФЗ, п. 9 ст. 9.2 закона № 7-ФЗ, п. 4 ст. 298 ГК РФ)		

Продолжение таблицы 1.2.

Распоряжение имуществом	<p>Должно быть получено согласие собственника:</p> <p>-для недвижимости, переданной собственником или купленной на средства, выданные им;</p> <p>-особо ценного имущества, переданного собственником или купленного на средства, выданные им.</p> <p>Распоряжается на свое усмотрение остальным имуществом</p>	<p>Должно быть получено согласие собственника:</p> <p>- для любой недвижимости;</p> <p>- особо ценного имущества, переданного собственником или купленного за средства, полученные от собственника.</p> <p>Распоряжается на свое усмотрение остальным имуществом</p>	Необходимо согласие собственника для действий с любым имуществом (п. 4 ст. 298 ГК РФ)
	<p>Крупные сделки (п. 1 ст. 15 закона № 174-ФЗ), которые совершаются только с одобрения наблюдательного совета АУ (п. 2 ст. 3 закона № 174-ФЗ) или учредителя БУ (п. 13 ст. 9.2 закона № 7-ФЗ) независимо от вида имущества</p>		
Ответственность по обязательствам	<p>Отвечает по своим обязательствам своими активами (за исключением тех, на распоряжение которыми нужно согласие учредителя). Если обязательства образованы по причине причинения вреда гражданам, при нехватке активов, которыми можно распоряжаться, ответственность несет учредитель (п. 5 ст. 2 закона № 174-ФЗ, пп. 5–6 ст. 123.22 ГК РФ)</p>	<p>Отвечает по обязательствам денежными средствами, при нехватке таковых отвечает учредитель (п. 4 ст. 123.22 ГК РФ)</p>	
Источник финансирования	<p>Субсидии (п. 1 ст. 78.1 БК РФ)</p>	<p>Бюджетная смета (п. 2 ст. 161 БК РФ)</p>	

Отличительными чертами ведения учета в бюджетном секторе являются такие условия:

- учетные операции отражают с привязкой к статьям бюджетной классификации;

- присутствует обязательство постоянного отслеживания уровня исполнения сметы по доходной и расходной частям;
- расчеты производятся при участии казначейства;
- в зависимости от сферы деятельности необходимо применять специфические отраслевые рекомендации по бухгалтерскому учету.

В то же время бухгалтерский учет в бюджетных учреждениях должен учитывать правовые требования закона «О бухгалтерском учете» от 06.12.2011 г. № 402-ФЗ. Закон предписывает придерживаться норм налогового законодательства.

Дополнительными условиями выступают:

- наличие утвержденной учетной политики;
- обязательная регистрация в учетных регистрах всех хозяйственных операций, причем стоимостные параметры должны отражаться только в рублевом эквиваленте;
- имеющиеся у предприятия активы и обязательства необходимо регулярно пересчитывать;
- отчетность должна удовлетворять требованиям достоверности и полноты отражения информации о финансовых итогах деятельности;
- необходимо создать систему внутреннего мониторинга.

Бухгалтерский учет в бюджетных учреждениях регламентируется законодательством более жестко, чем учет в коммерческих структурах. Это отражается и на способах документального оформления операций. Бланки первичных документов и бухгалтерские регистры для госучреждений утверждены Минфином приказом от 30.03.2015 г. № 52н [52].

Определим ключевые особенности составления проводок для учреждения бюджетной сферы (таблица 1.3.):

Таблица 1.3.

Особенности составления проводок для учреждения бюджетной сферы

Особенности составления проводок для учреждения бюджетной сферы	
1.	Способы отражения хозяйственных операций в учете должны быть закреплены в учетной политике организации.
2.	Все записи должны быть отражены в учете исключительно в рублях, то есть в валюте Российской Федерации.
3.	Бухгалтерские проводки подлежат регистрации в некоторых первичных документах, а после отражаются в учетных регистрах: специальных журналах или ордерах.
4.	При отражении записей необходимо соблюдать хронологический порядок.
5.	При обнаружении ошибок и неточностей в бухгалтерских записях необходимо внести исправительные записи, согласно установленному порядку.

Необходимо отметить, что сама организации обязана утвердить рабочий план бухгалтерских счетов. То есть перечислить те счета и субсчета, которые организация будет непосредственно использовать в бухгалтерском учете. Составляя бухгалтерские проводки, таблица может содержать все счета по инструкциям, а может только конкретные значения.

Основные принципы составления, которые следует соблюдать в обязательном порядке. Разберемся, какие требования к составлению записей закреплены на законодательном уровне (таблица 1.4.).

Таблица 1.4.

Основные принципы составления бухгалтерских счетов

№ п/п	Наименование
1	Все счета разделяются на активные, пассивные и активно-пассивные бухгалтерского счета.
2	На активных бухгалтерских счетах на конец периода может числиться только дебетовый остаток. К примеру, это счета для отражения основных средств. Простыми словами, остаточная стоимость ОС не может иметь отрицательный (кредитовый) остаток.
3	Пассивные счета имеют только кредитовый остаток. Дебетовое сальдо на отчетную дату говорит об ошибке в учете. Пример: бухгалтерские счета для отражения обязательств 0 302 00 000 могут иметь только сальдо по кредиту.
4	Активно-пассивные счета могут иметь и кредитовый, и дебетовый остаток. Например, бухгалтерские счета для отражения налогов и страховых взносов 0 303 00 000 (сальдо может быть по кредиту — задолженность, или по дебету — переплата).

На основании данных бухгалтерских счетов формируется итоговый финансовый отчет — бухгалтерский баланс. Показатели пассивных счетов

формируют пассив баланса, активные, соответственно, актив. А вот активно-пассивные счета могут отражаться и в активе, и в пассиве баланса. Например, переплата по налогам (дебетовое сальдо по сч. 0 303 00 000) формирует актив, а задолженность по тому же счету — пассив.

1.3. Сравнительная характеристика ведения бухгалтерского учета в бюджетных и коммерческих организациях

Нормативный документ Гражданский кодекс РФ делит организации на коммерческие и некоммерческие. Основная цель коммерческих организаций — получение прибыли. Соответственно, некоммерческими называются организации, для которых прибыль не является самоцелью. К ним, в частности, относятся государственные и муниципальные учреждения (п. 8 ч. 3 ст. 50 ГК РФ). В роли учредителей таких организаций могут выступать как федеральные ведомства, так и органы субъектов федерации и муниципальных образований [2].

В вопросах бухгалтерского учета и бюджетные учреждения, и коммерческие организации руководствуются одним и тем же законом — Федеральным законом от 06.12.11 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» [5].

Однако для каждой сферы разработаны дополнительные нормативные правовые акты. Организация - бюджетники также в работе используют инструкции по применению Единого плана счетов бухгалтерского учета и отдельные — для каждого типа государственных (муниципальных) учреждений: казенных, бюджетных или автономных. Для коммерческих структур нормативную базу дополняют положения (стандарты) по бухгалтерскому учету, утвержденные Минфином России.

В таблице 1.5. отражены основные нормативные документы, регламентирующие бухгалтерский учет.

Таблица 1.5.

Основные нормативные документы, регламентирующие

бухгалтерский учет

Вид организации	Базовый нормативный правовой акт	План счетов	Состав отчетности
Коммерческие организации	Закон № 402-ФЗ от 06.12.11 «О бухгалтерском учете»	Приказ Минфина России от 31.10.2000 № 94н «Об утверждении плана счетов финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции к его применению»	Приказ Минфина России от 02.07.10 № 66н «О формах бухгалтерской отчетности организации»
Государственные (муниципальные) учреждения		Приказ Минфина России от 01.12.10 № 157н «Об утверждении единого плана счетов бухгалтерского учета для органов государственной власти (государственных органов), органов местного самоуправления, государственных и внебюджетных фондов, государственных академий наук, государственных (муниципальных) учреждений и инструкции по его применению»	Приказ Минфина России от 29.12.10 № 191н «Об утверждении инструкции о порядке составления и представления годовой, квартальной и месячной отчетности об исполнении бюджетов бюджетной системы Российской Федерации»; приказ Минфина России от 25.03.11 № 33н «Об утверждении инструкции о порядке составления и представления годовой, квартальной и месячной отчетности БУ»

Отметим, что в бюджетной сфере бухгалтер обязательно столкнется со спецификой, касающейся имущественных и финансовых обязательств [17]:

- государственное (муниципальное) задание выполняется учреждением за счет субсидий из соответствующего уровня бюджета Российской Федерации;
- имущество закрепляется за учреждением на праве оперативного управления;
- земельный участок предоставляется бюджетному учреждению на праве постоянного (бессрочного) пользования;
- собственником имущества является Российская Федерация, субъект РФ или муниципальное образование;

- бюджетное учреждение не может отвечать по обязательствам собственников имущества;
- учреждение не имеет права распоряжаться недвижимым и особо ценным движимым имуществом, закрепленным за ним собственником или приобретенным за счет выделенных собственником средств и пр.

Эти и другие положения установлены статьей 9 Федерального закона «О некоммерческих организациях» № 7-ФЗ от 12.01.96 [7].

В самом бухгалтерском учете организаций разных форм собственности отличия начинаются с плана счетов. Общей остается суть счетов — учет основных средств и материальных запасов, расчеты с поставщиками, заказчиками, подотчетными лицами и пр. При этом номера и названия счетов не совпадают: счет 10 «Материалы» — в коммерческих и счета 105 ХХ «Материальные запасы» — в бюджетном бухгалтерском учете.

Бюджетный план счетов таит в себе наибольшие сложности. Связаны они с необходимостью контролировать целевое использование выделенных средств. Если в коммерческой организации счет включает в себя всего два разряда, то счета бюджетного учреждения состоят из 26 разрядов. Используется специальная бюджетная классификация.

Также в бюджетных организациях можно столкнуться с увеличением объема отчетности в контролирующие органы. Это продиктовано разными принципами деятельности бюджетных и коммерческих структур и соответствующими особенностями правового регулирования.

Если коммерческая организация сдает бухгалтерскую отчетность 1 раз в год, то государственное (муниципальное) учреждение следует специальному графику, который составлен и утвержден Минфином России и соответствующими финансовыми органами. Согласно инструкции и в зависимости от типа организации, организации-бюджетники сдают отчеты:

- ежемесячно (около 1–5 форм),
- поквартально (около 5–10 форм),
- раз в год (от 10 до 30 форм).

Коммерческая организация представляет годовую отчетность в налоговую инспекцию не позже 31 марта года, следующего за отчетным. Эта отчетность состоит из баланса, отчета о финансовых результатах и приложений к ним.

Рассматривая состав отчетности бюджетных организаций, установлено, что организации – бюджетники готовят гораздо больше форм, чем коммерческие.

Так, получатели бюджетных средств сдают баланс главного распорядителя, распорядителя, получателя бюджетных средств, главного администратора, администратора источников финансирования дефицита бюджета, главного администратора, администратора доходов бюджета (форма 0503130, приказ № 191н).

Также бюджетные учреждения (приказ № 33н) представляют следующие формы (рис.1.3.) [12]:

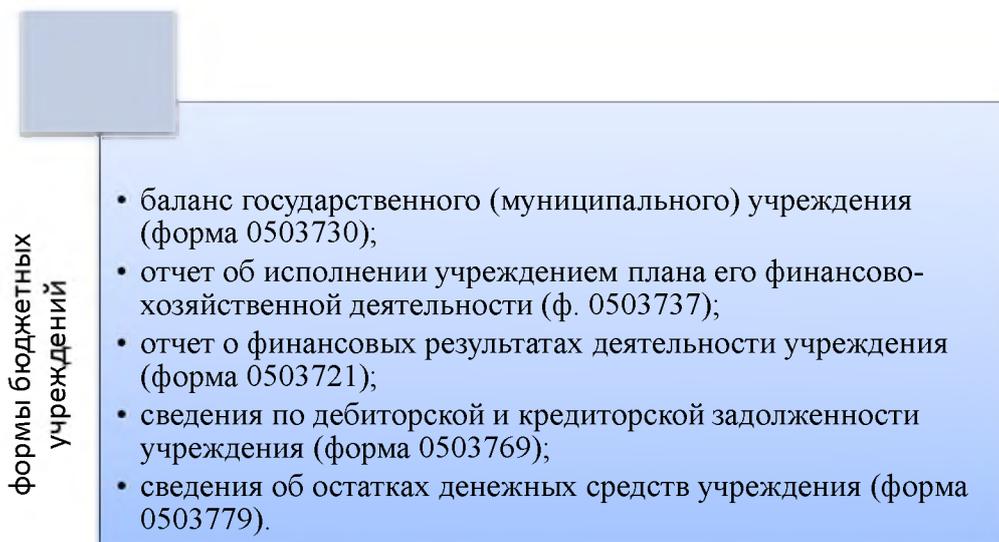


Рис.1.3. Формы бюджетных учреждений

На первый взгляд, балансы коммерческой и бюджетной организаций схожи — оба имеют в своем составе актив и пассив, которые разделены на несколько частей. Однако при внимательном рассмотрении опытный бухгалтер обнаружит существенные различия. Например, бюджетное

учреждение обязано отдельно указывать операции с целевыми средствами, собственными доходами, средствами во временном распоряжении. Если в балансе бюджетного учреждения бухгалтер отражает данные за отчетный и предшествующий год, то в работе с коммерческим учетом готовить баланс придется за отчетный год и два предыдущих [38, с. 334].

У коммерческой структуры актив делится на внеоборотные и оборотные активы, кругооборот средств составляет основу актива коммерческого баланса. У организаций-бюджетников две составляющие: финансовые и нефинансовые активы, а средства делятся на те, что выражены в денежном эквиваленте, и те, что имеют материально-вещественную форму. Пассив баланса в коммерческой структуре содержит указание на собственные и привлеченные средства. Последние делятся на долгосрочные и краткосрочные обязательства. Для баланса бюджетного учреждения важно отразить виды расчетов вне зависимости от срока их погашения.

Таким образом, можно сделать выводы, что различия между бюджетным бухгалтерским учетом и коммерческим встречаются на любом уровне, будь то объекты учета, обязательства, план счетов или структура отчетности. Они обусловлены, прежде всего, целью, с которой создается организация, и особенностями ее финансирования. Основная цель коммерческих организаций — получение прибыли, а некоммерческими называются организации, для которых прибыль не является самоцелью. Организация - бюджетники также в работе используют инструкции по применению Единого плана счетов бухгалтерского учета и отдельные — для каждого типа государственных (муниципальных) учреждений: казенных, бюджетных или автономных. Для коммерческих структур нормативную базу дополняют положения (стандарты) по бухгалтерскому учету, утвержденные Минфином России.

Глава 2. ОСОБЕННОСТИ ВЕДЕНИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА В ГБУЗ РТ «РЕСПУБЛИКАНСКИЙ ОНКОЛОГИЧЕСКИЙ ДИСПАНСЕР»

2.1. Экономико-правовая характеристика организации

Государственное бюджетное учреждение здравоохранения Республики Тыва «Республиканский онкологический диспансер» (далее – Учреждение) является бюджетным учреждением здравоохранения, созданным в соответствии с Гражданским кодексом Российской Федерации, Федеральным законом от 08.05.2010 г. № 83-ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты РФ в связи с совершенствованием правового положения государственных (муниципальных) учреждений» и постановлением Правительства Республики Тыва от 10 декабря 2011 г. № 719 «О создании государственных бюджетных учреждений РТ путем изменения типа существующих государственных учреждений, подведомственных Министерству здравоохранения РТ» [51].

Официальное наименование Учреждения: Государственное бюджетное учреждение здравоохранения Республики Тыва «Республиканский онкологический диспансер». Учреждение осуществляет свою деятельность на территории Республики Тыва, городе Кызыле.

Основной задачей Учреждения является оказание специализированной медицинской помощи гражданам, страдающим онкологическими заболеваниями на основании лицензии на осуществление медицинской деятельности.

Предметом деятельности Учреждения является (рис.2.1):

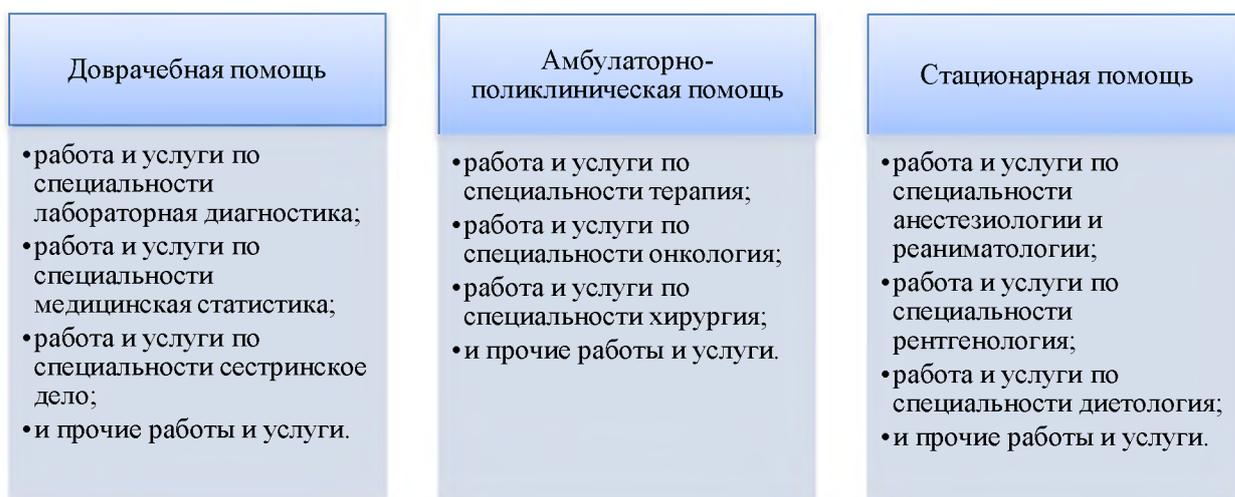


Рис. 2.1. Предмет деятельности Учреждения

Учреждение является юридическим лицом, находящимся в непосредственном ведении органов здравоохранения и в своей деятельности руководствуется законодательством Российской Федерации, директивными документами Минздрава России, органов управления здравоохранения, Положением и Уставом диспансера.

На диспансер возлагаются следующие функции (см. рис.2.2):

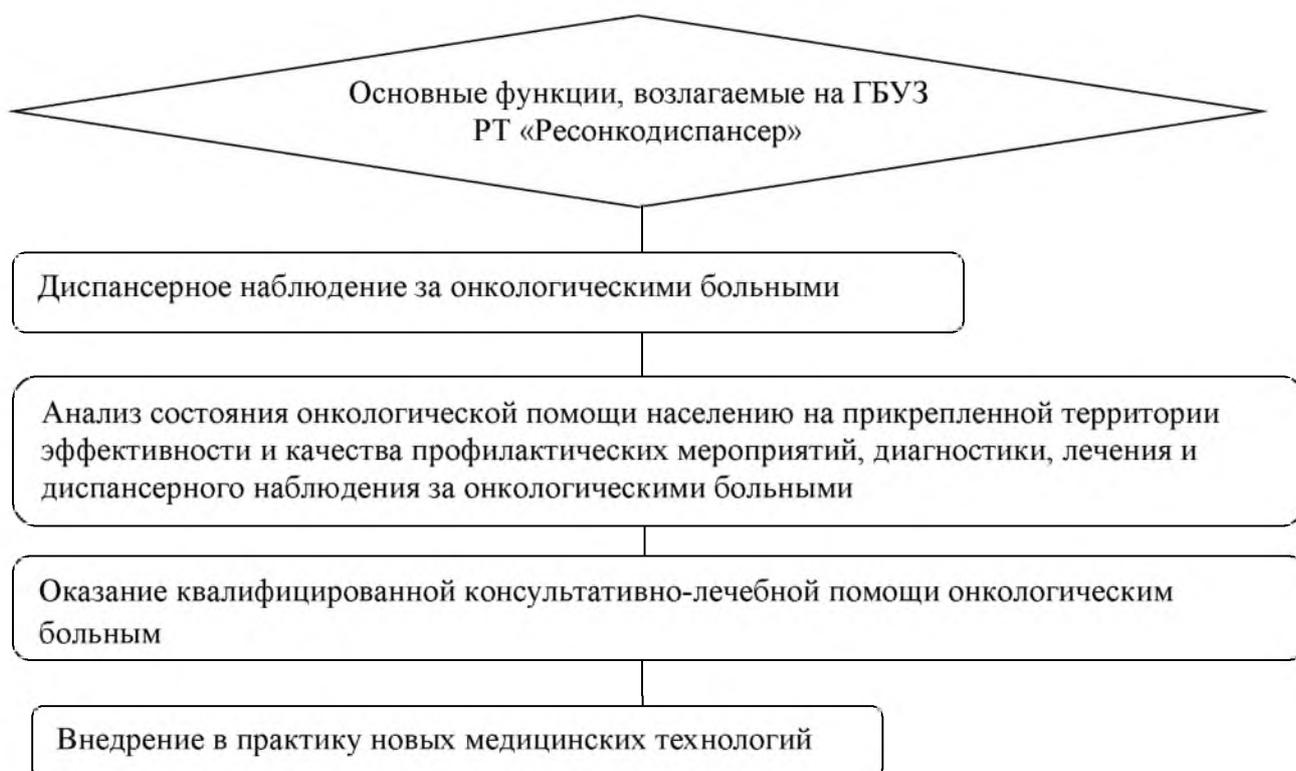


Рис. 2.2. Функции, возлагаемые на ГБУЗ РТ «Ресонкодиспансер»

Широкое применение современного оборудования при диагностике, лечении и профилактике онкологических заболеваний специалистами Республиканского онкологического диспансера — составляют залог успешной работы, который оценивается не только по числу спасенных пациентов, но и по числу людей способных вновь стать полноценными членами общества улучшив качество их жизни.

Учреждение имеет в своем составе обособленные подразделения:

- онкологическое отделение – 50 коек;
- химиолучевое отделение – 35 коек;
- диспансерное отделение на 13 000 посещений в год.

Ниже представлена структура персонала Учреждения.

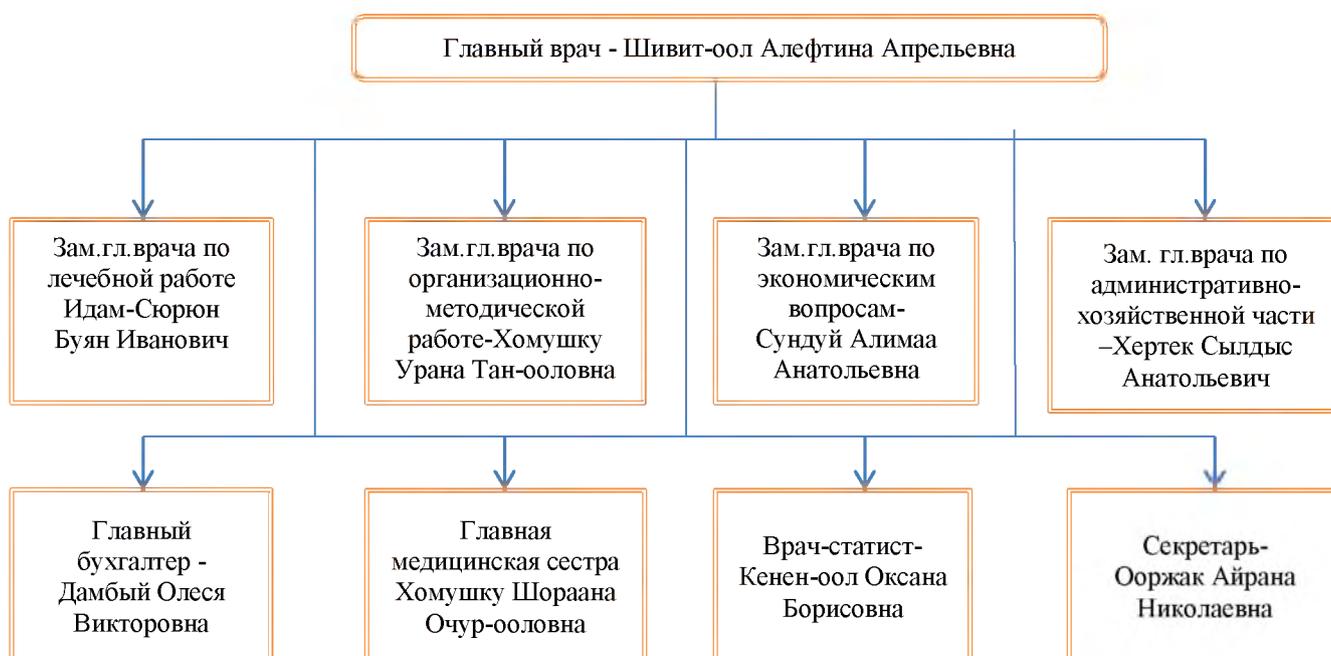


Рис. 2.3. Структура персонала ГБУЗ РТ «Ресонкодиспансер»

Бухгалтерский учет ведется по журнальной форме с применением программного продукта (1С Бухгалтерия).

Ежемесячно (ежеквартально) формирует и (или) оформляет в печатном виде регистры бюджетного учета по перечню (журналы операций, Главная книга, оборотный баланс и оборотные ведомости, регистры аналитического учета и т.д.).

Бухгалтерский учет в учреждении осуществляется по журнально-ордерной форме бухгалтерского учета с использованием форм регистров бухгалтерского учета, регламентированных Инструкцией № 157н, а также приказом Минфина РФ от 15.12.2010 г. № 173н. Проверенные и принятые к учету первичные учетные документы систематизированы по датам совершения операции (в хронологическом порядке) и отражает накопительным способом в следующих регистрах бухгалтерского учета [11]:

- Журнал операций по счету «касса»;
- Журнал операций с безналичными денежными средствами;
- Журнал операций расчетов с подотчетными лицами;
- Журнал операций расчетов с поставщиками и подрядчиками;
- Журнал операций расчетов с дебиторами по доходам;
- Журнал операций расчетов по оплате труда;
- Журнал операций по выбытию и перемещению нефинансовых активов;
- Журнал по прочим операциям;
- Главная книга.

Журналы операций подписывает главный бухгалтер и бухгалтер, который составлял журнал операций.

При обнаружении в регистрах бухгалтерского учета ошибок бухгалтерией осуществляется диагностика ошибочных данных, внесение исправлений в соответствующие базы данных и получение выходных форм документов с учетом исправлений. Внесение исправлений осуществляется датой обнаружения ошибочных данных путем обязательного оформления измененных документов и сторнирующих проводок в соответствии с Инструкцией 157н и 174н.

О применяемых в Учреждении формах первичных учетных документов (рис.2.4):

Формы первичных учетных документов, применяемых в Учреждении :

- Учет труда и его оплаты, объектов основных средств и нематериальных активов;

- Материальные запасы, готовые продукции, товарно-материальные ценности в местах хранения, работы в капитальном строительстве, результаты инвентаризации, кассовые операции, операции по оказанию услуг, выполненных работ Учреждение применяет унифицированные формы первичных документов (с введением или без введения дополнительных реквизитов)

Рис. 2.4. Формы первичных учетных документов, применяемых в Учреждении

При приеме наличных денежных средств от физических лиц, включая индивидуальных предпринимателей, юридических лиц за реализованные товары, выполненные работы, оказанные услуги, Учреждение применяет контрольно-кассовые машины (ККМ) и бланки строгой отчетности по форме, утвержденной Минфином РФ.

Учреждение осуществляет командировочные, представительские расходы, расходы на рекламу, подготовку кадров и т.д. в пределах установленных норм и утвержденного плана финансово-хозяйственной деятельности на отчетный год [51].

Бухгалтерский учет в учреждении осуществляется бухгалтерской службой во главе с главным бухгалтером.

В обязанности работников бухгалтерии входит (рис.2.5):

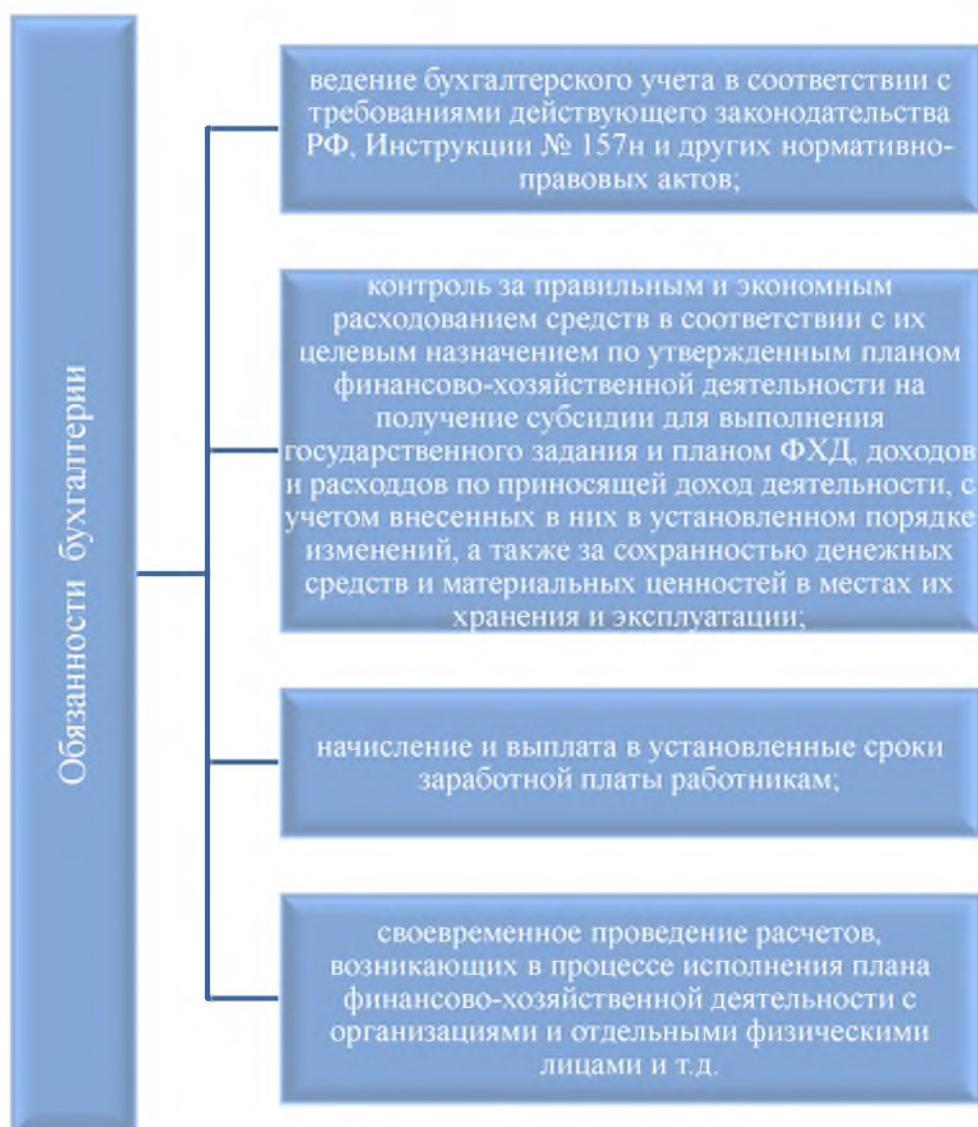


Рис. 2.5. Обязанности бухгалтерии Учреждения

Имущество Учреждения находится в государственной собственности РТ, является неделимым и не может быть распределено по вкладам (долям, паям), передано в залог, в том числе между работниками учреждения, принадлежит на праве оперативного управления и отражается на отдельном балансе. Финансовое обеспечение деятельности Учреждения осуществляется за счет средств бюджета РТ в соответствии с государственным заданием на основе плана финансово-хозяйственной деятельности и бюджетной сметы.

Источниками формирования имущества и финансовых ресурсов Учреждения являются (рис.2.6):

Источники формирования имущества и финансовые ресурсы					
имущество, закрепленное за ним на праве оперативного управления в установленном порядке;	субсидии на выполнение государственного задания;	средства от различного вида договорных работ;	доход, полученный от приносящей доход деятельности;	безвозмездное или благотворительные взносы, пожертвования организацией, учреждений и граждан;	иные источники в соответствии с законодательством РФ.

Рис. 2.6. Источники формирования имущества и финансовые ресурсы в Учреждении

В плане финансово-хозяйственной деятельности учреждения и отчете о его исполнении должны быть отражены все доходы учреждения, получаемые как из бюджета и государственных внебюджетных фондов, так и от осуществления приносящей доход деятельности, в том числе доходы от оказания платных услуг, другие доходы, получаемые от использования государственной собственности РТ, закрепленной за Учреждением на праве оперативного управления, и иной деятельности [18].

В собственные доходы учреждения в 2018 году приняты обязательства в сумме 517 574,96 рублей, а денежные обязательства - 504 349,76 рублей. Исполнено денежных обязательств – 504 349,76 рублей (таблица 2.1.):

Таблица 2.1.

Собственные доходы учреждения в 2018 году (руб.)

Наименование показателя	код строки	код вида расходов (выбытий)	утверждено плановых назначений на 2014 год	принято		исполнено денежных обязательств
				обязательств	денежных обязательств	
обязательства по расходам	200	х	504 350,000	517 574,96	504 349,76	504 349,76

(выплатам), всего в т.ч.:						
Продолжение таблицы 2.1						
заработная плата		211	-	-	-	-
начисления на выплаты по оплате труда		213	4598,00	4597,96	4597,96	4597,96
услуги связи		221	2609,00	2608,8	2608,8	2608,8
транспортные услуги		222	-	-	-	-
работы, услуги по содержанию имущества		225	15 000,00	15 000,00	15 000,00	15 000,00
прочие работы, услуги		226	18 500,00	18 500,00	18 500,00	18 500,00
прочие расходы		290	30 069,00	30 069,51	30 069,51	30 069,51
увеличение стоимости основных средств		310	103 565,00	103 565,00	103 565,00	103 565,00
увеличение стоимости материальных запасов		340	330 009,00	343233,69	330 008,4 9	330 008,49

Как видно из таблицы 2.1. начисления на выплаты по оплате труда в доход учреждения принято 4597,96 руб., исполнено – 4597,96 руб. Услуги связи принято 2608,8 руб., исполнено – 2608,80 руб. Работы, услуги по содержанию имущества принято - 15 000,00 руб., исполнено 15 000,00 руб. прочие работы, услуги принято – 18 500,00 руб., исполнено – 18 500,00 руб. Прочие расходы принято – 30 069,00 руб., исполнено – 30 069,51 руб. Увеличение стоимости основных средств принято – 103 565,00 руб., исполнено – 103 565,00 руб. Увеличение стоимости материальных запасов принято – 343 233,69,00 руб., исполнено – 330 008,49 руб.

Для более наглядного вида исполненных денежных обязательств учреждения покажем в виде диаграммы (рис.2.7):

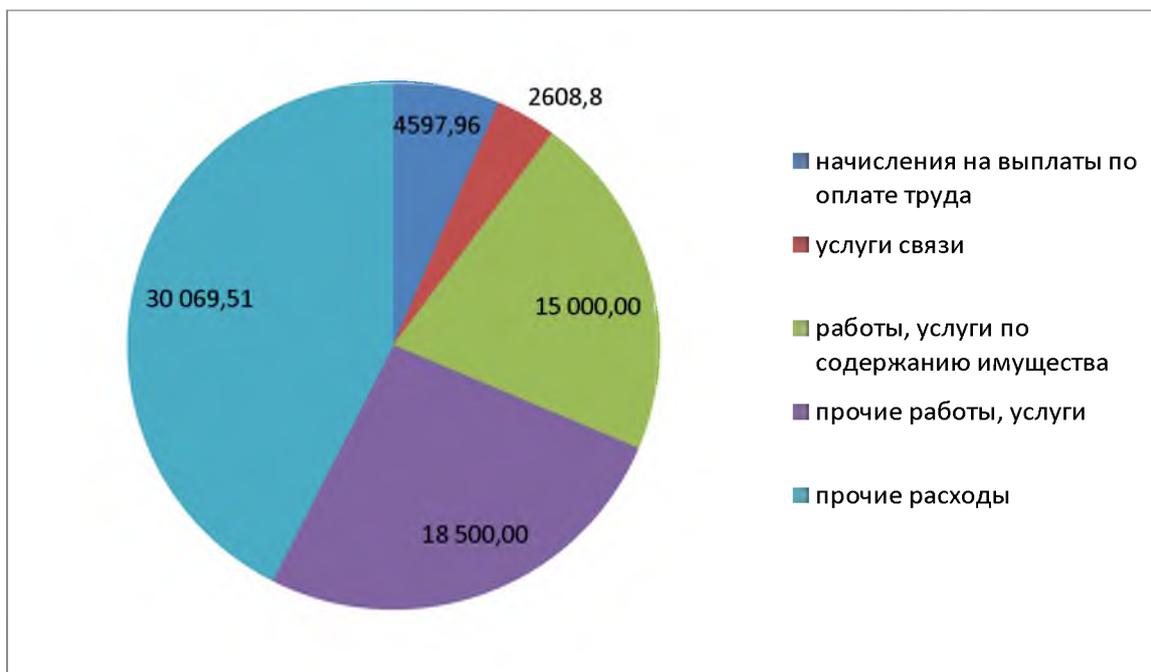


Рис.2.7. Структура денежных обязательств Учреждения в 2018 г. (руб.)

Из рисунка 2.7. видно, что доходы денежных обязательств, принятые в учреждение соответственно покрывают исполнение денежных обязательств.

Учреждение имеет лицевые счета, открытые в отделении Федерального казначейства. Финансовое обеспечение выполнения государственного задания Учреждением осуществляется в виде субсидий из республиканского бюджета РТ.

Учреждение ведет бухгалтерский учет, представляет месячную, квартальную и годовую бухгалтерскую отчетность в установленном законодательством РФ порядке [19].

Также имеет самостоятельный баланс, расчетный и иные счета в учреждениях банка, обладает обособленным имуществом, имеет печать со своим наименованием и наименованием вышестоящего органа управления здравоохранением, бланки, фирменное наименование - ГБУЗ РТ «Ресонкодиспансер».

Учреждение строит свои отношения с государственными органами, другими предприятиями, учреждениями, организациями и гражданами во всех сферах на основе договоров, соглашений, государственных контрактов.

2.2. Методология ведения бухгалтерского учета в ГБУЗ РТ «Ресонкодиспансер»

К материальным запасам относятся предметы в форме сырья и материалов, предназначенные для использования в процессе деятельности Учреждения, а также для перепродажи, в том числе [11]:

- Используемые в деятельности Учреждения в течение периода, не превышающего 12 месяцев, независимо от их стоимости;
- Средства труда, согласно перечня материальных запасов п.99 Инструкции 157н.

При списании (отпуске) материальных запасов по средней фактической стоимости оценку производит по каждой группе/виду запасов путем деления общей фактической стоимости группы/вида запасов на их количество, складывающихся, соответственно, из средней фактической стоимости и количества остатка на начало месяца, и поступивших запасов в течение текущего месяца на дату списания (отпуска).

Записи в регистры по учету мягкого инвентаря заносятся на основании первичных учетных документах. Согласно п.100 Инструкции 157н мягкий инвентарь принимается к бухгалтерскому учету по фактической стоимости.

Поступление и списание мягкого инвентаря в рамках одного договора отражается следующими проводками (таблица 2.1.):

Таблица 2.1.

Корреспонденция счетов поступления и списания мягкого инвентаря

Наименования операции	Корреспондирующий счет	
	Дебет	Кредит
Поступление мягкого инвентаря в рамках одного договора	Дт 4(2) 105.35.340	Кт 4(2).302.34.73 0; 4(2).208.34.66 0; 0.304.04.340
Списание мягкого инвентаря в зависимости от причин его выбытия	Дт 4(2).401.20.272, 4(2)109.61(71)(81) 272	Кт 4(2).105.35.44 0 – списание по причине непригодност и к дальнейшей эксплуатации

Операции по перемещению материальных запасов внутри учреждения, передачи в эксплуатацию отражать в учете путем изменения материально-ответственного лица по дебету и кредиту одного счета на основании следующих первичных документов:

- Требования-накладной (ф.0315006)
- Меню-требования на выдачу продуктов питания (ф.0504202)
- Ведомости выдачи материальных ценностей на нужды учреждения (ф.0504210).

Согласно пункту 134 Инструкции 157н по применению Единого плана счетов на счете 109 00 000 формируется информация о расходах на выполняемые работы, оказываемые услуги, в том числе и при выполнении государственного задания.

Учет выделяется на счетах:

- 109 60 000 «Себестоимость готовой продукции, работ, услуг»;
- 109 70 000 «Накладные расходы производства готовой продукции, работ, услуг»;

- 109 80 000 «Общехозяйственные расходы»;
- 109 90 000 «Издержки обращения».

Ведется распределение расходов:

- по видам финансового обеспечения:
 - а) 2 – приносящая доход деятельность (собственные доходы учреждения);
 - б) 4 – субсидии на выполнение государственного задания.
- Распределяются расходы на прямые и косвенные, основные и накладные.

К основным средствам относятся материально-вещественные ценности, срок полезного использования которых превышает 12 месяцев.

Основными признаками основных средств считается (таблица 2.2.):

Таблица 2.2.

Основные признаки основных средств

Основные признаки основных средств	Наличие материально-вещественной формы
	Использование для обеспечения уставных и сопутствующих видов финансово-хозяйственной деятельности учреждения.

Также ведется отдельный учет видов имущества на счетах бухгалтерского учета согласно структуре объектов основных средств государственных (муниципальных) учреждений согласно Единому плану счетов (таблица 2.3.).

Таблица 2.3.

Структура объектов основных средств государственных учреждений

Недвижимое имущество	Движимое имущество
	Особо ценное движимое имущество
	Иное движимое имущество
	Предметы лизинга (если есть)

Внутри каждой группы объекты основных средств разделяются по соответствующим видам, подразделам классификации согласно ОКОФ. В едином плане счетов каждому виду имущества применять соответствующий аналитический код [23]:

- 1 «Жилые помещения»
- 2 «Нежилые помещения»
- 3 «Сооружения»
- 4 «Машины и оборудования»
- 5 «Транспортные средства»
- 6 «Производственный и хозяйственный инвентарь»
- 7 «Библиотечный фонд»
- 8 «Прочие основные средства»

Балансовой стоимостью основных средств считать их первоначальную стоимость с учетом указанных изменений. Под текущей рыночной стоимостью признается сумма денежных средств, которая может быть получена в результате продажи указанных активов на дату принятия к бухгалтерскому учету.

Начисление амортизации основных средств производится линейным способом исходя из балансовой стоимости объектов основных средств и нормы амортизации, исчисленной исходя из срока полезного использования этого объекта. В течение отчетного года амортизацию на основные средства начисляют ежемесячно в размере $1/12$ годовой суммы [23].

По объектам основных средств амортизацию начислять в следующем порядке:

- 1) стоимостью до 3000 рублей включительно амортизацию не начислять;
- 2) на объекты основных средств стоимостью от 3000 до 40000 рублей включительно (приобретенные с начала 2011 года и стоимостью от 3000 до 20000 рублей, приобретенные ранее) амортизацию начислять в размере 100% балансовой стоимости при выдаче в эксплуатацию;
- 3) на объекты основных средств стоимостью свыше 40000 рублей в соответствии с рассчитанными в установленном порядке нормами.

Периодические задания, приобретаемые учреждением для пользования в рамках основной деятельности учитываются на забалансовом

счете 23. Учет ведется в условной единице 1 рубль за 1 объект учета. Аналитический учет по счету ведется по объектам учета в Карточке количественно-суммового учета материальных ценностей.

Списание основных средств производится (рис.2.7):

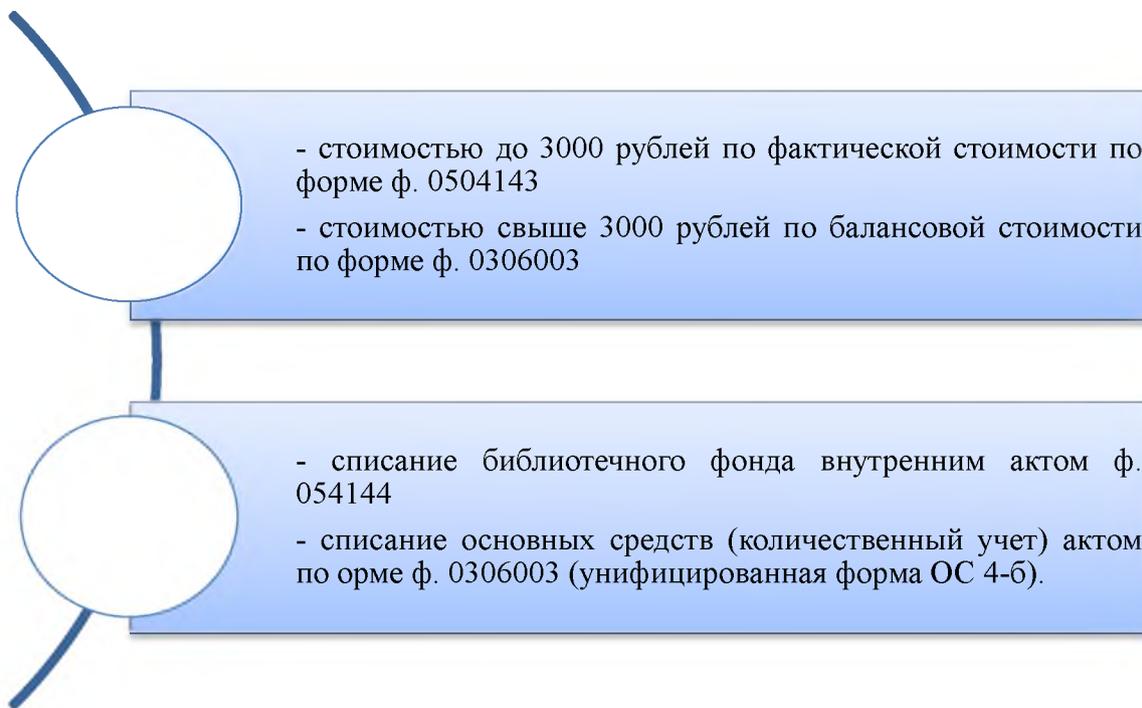


Рис.2.7. Правила списания основных средств

Списание имущества недвижимого и особо ценного движимого имущества, также приобретенного за счет средств субсидии осуществляется с разрешения главного распорядителя-собственника имущества.

Поступающие в учреждения основные средства подлежат отражению в учете по дебету счетов:

- 0 106 11 000 «Вложения в основные средства – недвижимое имущество учреждения»;
- 0 106 21 000 «Вложения в основные средства – особо ценное движимое имущество учреждения»;
- 0 106 31 000 «Вложения в основные средства – иное движимое имущество учреждения».

Организация учета заработной платы учреждения осуществляется на основе Положения о системе оплаты труда работников учреждения.

Начисление заработной платы работникам, имеющим с учреждением трудовые отношения, отражается в бухгалтерском учете следующей бухгалтерской проводкой (таблица 2.4.) [18]:

Таблица 2.4.

Корреспонденция счетов начисления заработной платы работникам

Корреспонденция счетов		Хозяйственные операции
Дебет	Кредит	
4 109 61 211	4 302 11 730	начислена заработная плата за счет средств субсидий на выполнение государственного задания сотрудникам, непосредственно связанным с оказанием государственной услуги;
4 109 81 211	2 302 11 730	начислена заработная плата за счет средств от приносящей доход деятельности основным сотрудникам, непосредственно выполняющих соответствующую работу или услугу.
4 (2) 303 02 830	4 (2) 302 13 730	Суммы начисленных выплат обязательного страхования обеспечения по обязательному социальному страхованию на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством отражаются на основании расчетной ведомости (ф. 0301010) (Расчетно-платежной ведомости (ф. 0504401))
0 302 11 830 - 0 302 13 830, 0 302 21 830 - 0 302 26 830, 0 302 31 830,	0 304 03 730, 0 303 01 730	Удержания из заработной платы налога на доходы физических лиц и неиспользованных в срок подотчетных сумм отражаются в бухгалтерском учете в кредите счетов, соответственно,

Для формирования информации в денежном выражении о наличии денежных средств учреждения и хозяйственных операций, изменяющих указанные объекты учета, согласно п. 70 Инструкции 174н применять следующие группы счетов:

- 4 (2) 201 11 000 «Денежные средства на лицевых счетах учреждения в органе казначейства»;
- 4 (2) 201 34 000 «Денежные средства в кассе учреждения».

Поступление субсидии, предоставленной на выполнение государственного (муниципального) задания на лицевой счет учреждения, открытый в территориальном органе Федерального казначейства

(финансовом органе субъекта РФ (муниципального образования) в порядке, установленном законодательством РФ для осуществления платежей в целях выполнения государственного (муниципального) задания, отражается операцией (таблица 2.5):

Таблица 2.5.

Корреспонденция счетов поступления субсидии, предоставленной на выполнение государственного задания на лицевой счет учреждения

Корреспонденция счетов		Хозяйственные операции
Дебет	Кредит	
4 201 11 510	4 205 81 660	Поступление субсидии, предоставленной на выполнение государственного (муниципального) задания
5 201 11 510	5 205 81 660	Поступление субсидий на иные цели на отдельный лицевой счет бюджетного или автономного учреждения, открытый в территориальном органе Федерального казначейства
4 109 81 223	4 302 23 730	Расходы на коммунальные услуги в части выполнения государственного задания (90% электрической энергии и 50% тепловой энергии) на основании акта выполненных работ и
4 401 20 223	4 302 23 730	(10% электрической энергии и 50% тепловой энергии) в части расходов на содержание имущества на основании акта выполненных работ.
4 401 20 290	4 303 XX 730	Расходы по налогам на имущество, земельному налогу, транспортному налогу начисляют на счет

Согласно Инструкции 174н:

- На счете 205 21 (510, 610) ведется учет расчетов по доходам от сдач имущества в аренду;
- На счете 205 31 (510, 610) ведется учет расчетов по доходам от оказания платных работ, услуг;
- На счете 205 81 (510, 610) ведется учет предоставленных из бюджета субсидий на выполнение государственного задания.

Операции по счету оформляются следующими бухгалтерскими записями (таблица 2.6.):

Таблица 2.6.

Корреспонденция счетов доходов учреждения

Корреспонденция счетов		Хозяйственные операции
Дебет	Кредит	
4 205 81 560	4 401 10 180	Начисление доходов в сумме субсидии, предоставленной на выполнение государственного (муниципального) задания на лицевой счет бюджетного учреждения
4 205 81 560	4 201 11 610	Возврат неиспользованного остатка субсидии на иные цели (бюджетных инвестиций)
2 201 11 510	2 205 21 610 - 2 205 41 660, 2 205 52 660, 2 205 52 660, 2 205 53 660	Поступление доходов в рублях на лицевой счет бюджетного учреждения

В состав фактических расходов учреждения входят [40, с. 591]:

- 1) расходы на оплату труда и начислениям на выплаты по ней;
- 2) расходы на приобретение работ и услуг;
- 3) расходы по операциям с активами;
- 4) прочие расходы;
- 5) расходы на приобретение основных средств;
- 6) расходы на приобретение материальных запасов.

Заключение счетов текущего финансового года учреждения осуществляется на основании п. 155 Инструкций 174н и отражают следующими операциями:

- Дт 4 (2) 401 10 100 Кт 4 (2) 401 30 000 (в части дебетового остатка с учетом аналитики по КОСГУ);
- Дт 4 (2) 401 30 000 (с учетом аналитики по КОСГУ) Кт 4(2) 401 10 111 (в части кредитового остатка);
- Дт 4 (2) 401 20 200 Кт 4 (2) 401 30 000 (с учетом аналитики по КОСГУ).

Записи по санкционированию в учете бюджетных учреждений отражают согласно положениям Минфина России № 174н так (таблица 2.7.):

Таблица 2.7.

Корреспонденция счетов санкционирование расходов

Наименования операции	Корреспондирующий счет	
	Дебет	Кредит
Приняты учреждением обязательства согласно закону, иному нормативно правовому акту, договору, соглашению на соответствующий финансовый год	Дт 0 506 10 000 «Право на принятие обязательств на текущий финансовый год»	Кт 0 502 11 000 «Принятые обязательства на текущий финансовый год»
Приняты денежные обязательства учреждения согласно условиям гражданско-правовой сделки, заключенной или в соответствии положениями законодательства РФ, иного правового акта, условиями договора (соглашения)	Дт 0 502 11 000 «Принятые обязательства на текущий финансовый год»	Кт 0 502 12 000 «Принятые денежные обязательства на текущий финансовый год»

На основании 402-ФЗ [5], обеспечивается сохранность первичных учетных документов, регистров бухгалтерского учета, бухгалтерскую (финансовую) отчетность в течение сроков, утверждаемых в соответствии с правилами государственного архивного дела, но не менее пяти лет после окончания отчетного года.

Учетная политика для целей налогообложения разработана в соответствии с требованиями части второй Налогового кодекса РФ.

В соответствии с главой 30 НК РФ «Налог на имущество организацией» формируется налогооблагаемая база по налогу на имущество согласно статьям 374, 375 НК РФ. Налоговую ставку применяют в соответствии с законодательством региона.

В соответствии с главой 31 НК РФ «Земельный налог» формируются налогооблагаемую базу по земельному налогу согласно статьям 389, 390, 391 НК РФ [4].

2.3. Бухгалтерский учет субсидий и их использование

На основании Соглашений, заключаемых с учредителями, бюджетным (автономным) учреждениям могут предоставляться из бюджета [15]:

- субсидии на выполнение государственного (муниципального) задания (учитываются учреждениями по КФО 4);
- субсидии на иные цели (КФО 5);
- субсидии на осуществление капитальных вложений (КФО 6).

Каждый из этих видов субсидий предоставляется для достижения учреждениями определенных целей.

Так, субсидии на выполнение государственного (муниципального) задания предоставляются учреждениям в соответствии с абзацем 1 пункта 1 статьи 78.1 Бюджетного кодекса РФ [1]. Целью предоставления указанного вида субсидий является финансовое обеспечение выполнения учреждениями государственного (муниципального) задания, доводимого учредителем. Отметим, что от выполнения такого задания учреждения отказаться не могут [11].

На примере ГБУЗ РТ «Ресонкодиспансер» в таблице 2.8. показаны субсидии на выполнение государственного (муниципального) задания на «01» января 2018 года (таблица 2.8).

Таблица 2.8.

Субсидии на выполнение государственного (муниципального) задания на «01» января 2018года (руб.)

Наименование показателя	СубЭКР	Утвержденные бюджетные назначения	Доведено ПОФ до ГРБС	Распределено ПОФ по ПБС	Расход ПБС
А	Б	4	5	6	7
Расходы бюджета, всего	241.00.00	1 818 000,00	1 818 000,00	1 818 000,00	1 818 000,00
ЗАРАБОТНАЯ ПЛАТА	241.11.00	230 000,00	230 000,00	230 000,00	230 000,00
НАЧИСЛЕНИЯ НА ВЫПЛАТЫ ПО ОПЛАТЕ	241.13.00	65 000,00	65 000,00	65 000,00	65 000,00

ТРУДА					
-------	--	--	--	--	--

Продолжение таблицы 2.8.

УВЕЛИЧЕНИЕ СТОИМОСТИ МАТЕРИАЛЬНЫХ ЗАПАСОВ:	241.34.00	1 523 000,00	1 523 000,00	1 523 000,00	1 523 000,00
Продукты питания	241.34.01	183 000,00	183 000,00	183 000,00	183 000,00
Приобретение медикаментов и перевязочных средств	241.34.02	1 340 000,00	1 340 000,00	1 340 000,00	1 340 000,00

где: СубЭКР – субъекты экономической квалификационной работы;

ПОФ – предельный объем финансирования;

ГРБС – главный распорядитель бюджетных средств;

ПБС – получатель бюджетных средств.

Как видно из таблицы, перечислены расходы учреждения на 1 января 2018 года в сумме 1 818 000.00, в том числе заработная плата - 230 000.00, начисления на выплаты по оплате труда - 65 000.00, увеличение стоимости материальных запасов - 1 523 000.00 (продукты питания - 183 000.00, приобретение медикаментов и перевязочных средств -1 340 000.00). Исходя, из этих расходов учреждение получает субсидии на выполнение государственного (муниципального) задания.

Для более наглядного вида покажем расходы бюджета ГБУЗ РТ «Ресонкодиспансер» в диаграмме (рис.2.8).

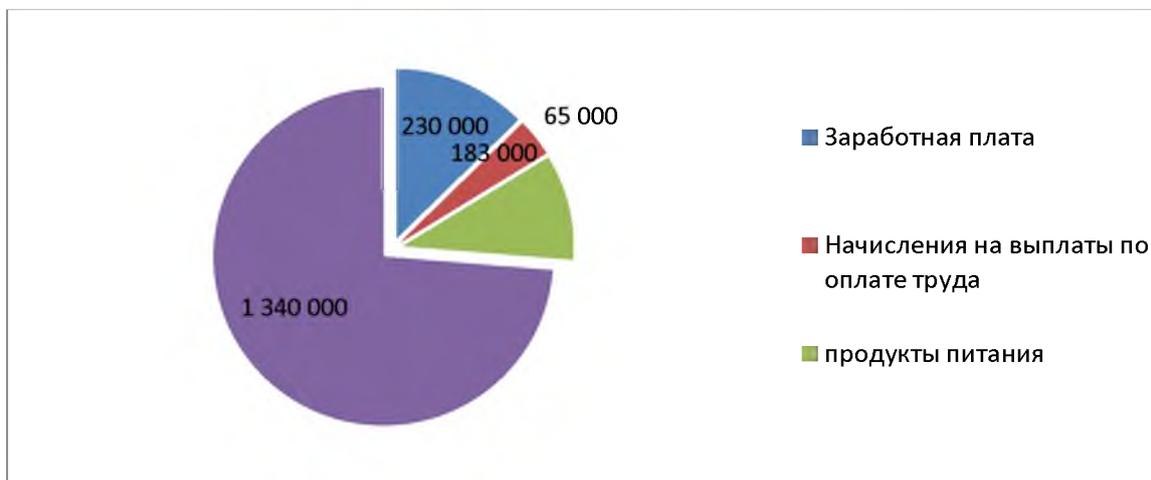


Рис.2.8. Структура расходов получателя бюджетных средств на 01.01.2018 г. (руб.)

Из рисунка 2.8 видно, что наибольшим из расходов из всего бюджета составил материальные запасы в сумме 1 523 000,00 руб (84%). Из них 183 000,00 руб. (10%) – продукты питания, 1 340 000,00 руб. (74%) - приобретение медикаментов и перевязочных средств. На втором месте идет заработная плата всему персоналу учреждения в сумме 230 000,00 руб. (13%). А начисления на выплаты по оплате труда являются наименьшими расходами, которые составили в сумме 65 000,00 руб. (3%).

Ниже на рисунке 2.9 покажем расходы, доведенные ПОФ до ГРБС на 01.01.2018 г.:



Рис. 2.9. Структура расходов предельного объема финансирования до получателя бюджетных средств на 01.01.2018 г. (руб.)

Из данного рисунка 2.9 видно, что структура расходов предельного объема финансирования до главного распорядителя бюджетных средств по сравнению с предыдущим рисунком 2.8 стоимость структуры расходов получателя бюджетных средств равны. Так как бюджетные учреждения осуществляют расходы соответственно доходам, которые учреждение должно произвести для достижения целей своей деятельности.

Также изобразим предельный объем финансирования до получателя бюджетных средств (рис.2.10):



Рис. 2.10. Структура расходов предельного объема финансирования до получателя бюджетных средств на 01.01.2018 г. (руб.)

Из предыдущих рисунков 2.9 и 2.10 видно, что данное бюджетное учреждение распределяет расходы соответственно с поступившими доходами из государственного бюджета, т.е. субсидиями государственного (муниципального) задания.

Таким образом, можно сделать следующие выводы: в субсидии на выполнение государственного (муниципального) задания данного учреждения входят расходы бюджета, который составил 1 818 000,00 руб., из них заработная плата составила 230 000,00 руб. (13%), начисления на выплату по оплате труда равна сумме 65 000,00 руб. (3%), увеличение стоимости материальных запасов - 1 523 000,00 руб. (84%).

Глава 3. СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА В ГБУЗ РТ «РЕСОНКОДИСПАНСЕР»

3.1. Проблемы бухгалтерского учета в бюджетной организации

Основными проблемами в ГБУЗ «Республиканский онкологический диспансер» являются:

- отсутствие внутреннего контроля в учреждении;
- дефицит выделяемых средств из государственного бюджета.

В силу норм ст. 19 Закона «О бухгалтерском учете» учреждения обязаны самостоятельно организовать и осуществлять внутренний контроль совершаемых фактов хозяйственной жизни [5].

Под внутренним контролем понимается процесс, направленный на получение достаточной уверенности в том, что экономический субъект обеспечивает:

- эффективность и результативность своей деятельности, в том числе достижение финансовых и операционных показателей, сохранность активов;
- достоверность и своевременность бухгалтерской отчетности;
- соблюдение применимого законодательства, в том числе при совершении фактов хозяйственной жизни и ведении бухгалтерского учета.

В связи с заявлением Правительства РФ о реструктуризации бюджетного сектора страны, выделяются следующие проблемы финансирования бюджетных учреждений:

- бюджетные организации принимают на себя денежные обязательства, которые превышают лимит бюджета, то есть накапливают кредиторскую задолженность. Эта кредиторская задолженность ложится на бюджет;
- отсутствие системы оценивания объёма внебюджетных доходов при расчёте финансирования из бюджета. Это может привести к ситуации, при которой предприятия, предоставляющие услуги на бесплатной основе,

могут испытывать нехватку средств из бюджета;

– отсутствие регламентации решений по распоряжению средствами, полученными от предпринимательской деятельности. Это может привести к нерациональному их использованию;

– существует ситуация, при которой основные распорядители финансовых ресурсов не ориентируются в достаточной степени на эффективное расходование средств из бюджета, а также на достижение результатов, являющихся общественно важными.

3.2. Совершенствование бухгалтерского учета в бюджетной организации

Для того, чтобы решить вышеперечисленные проблемы необходимо разработать и провести следующие мероприятия:

- По организации системы внутреннего контроля в учреждении, применив следующие формы внутреннего контроля (рис.3.1):

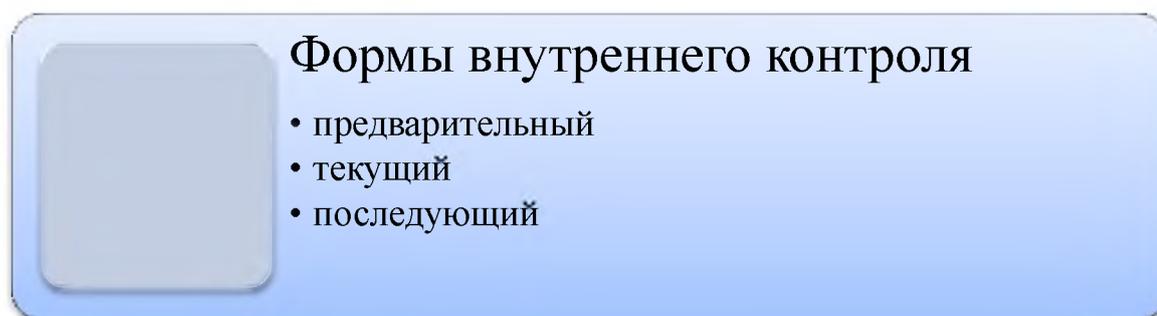


Рис. 3.1. Формы внутреннего контроля бюджетной организации

Предварительный контроль предшествует совершению хозяйственной операции. Он позволяет определить ее целесообразность и правомерность.

Цель предварительного контроля — предупредить нарушения на стадии планирования расходов и заключения договоров.

Предварительный контроль осуществляют руководитель учреждения, его заместители, главный бухгалтер, специалисты юридической службы и службы внутреннего контроля [33, С. 6-9].

Основные методы предварительного контроля (рис.3.2):

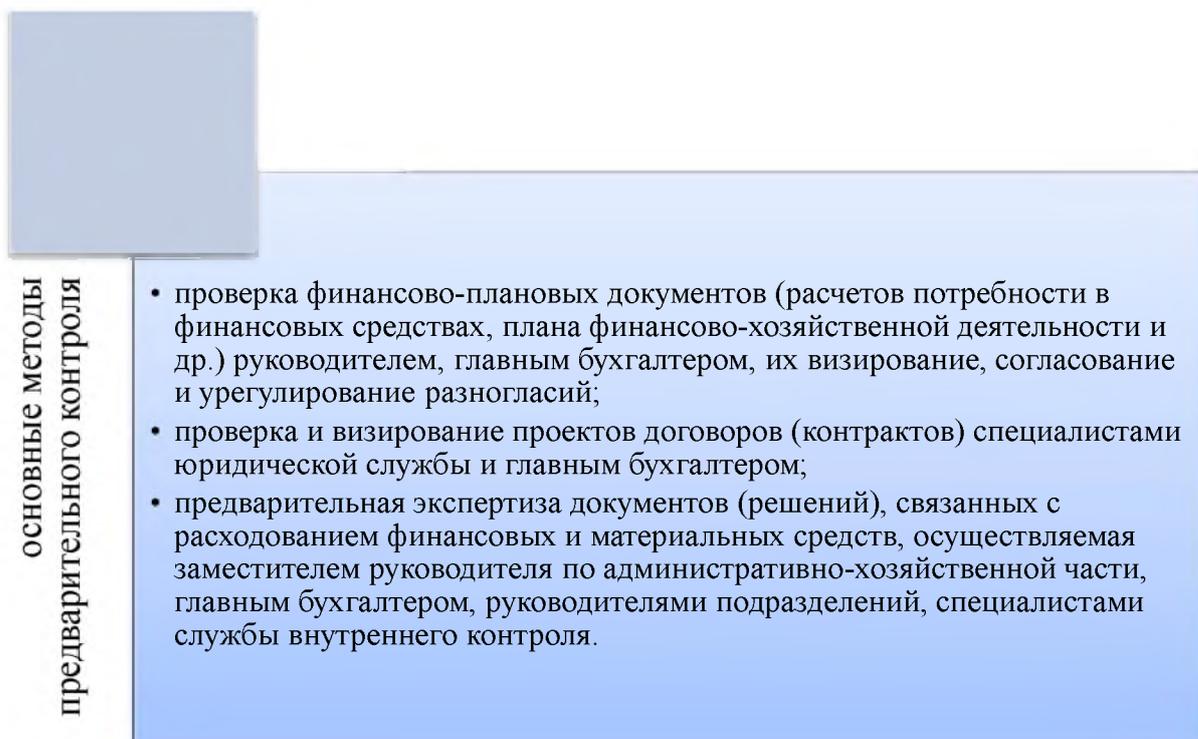


Рис. 3.2. Основные методы предварительного контроля

Текущий контроль производится путем повседневного анализа исполнения плана финансово-хозяйственной деятельности, ведения бухгалтерского учета, мониторинга расходования денежных средств по назначению.

Методы текущего внутреннего контроля (рис.3.3):

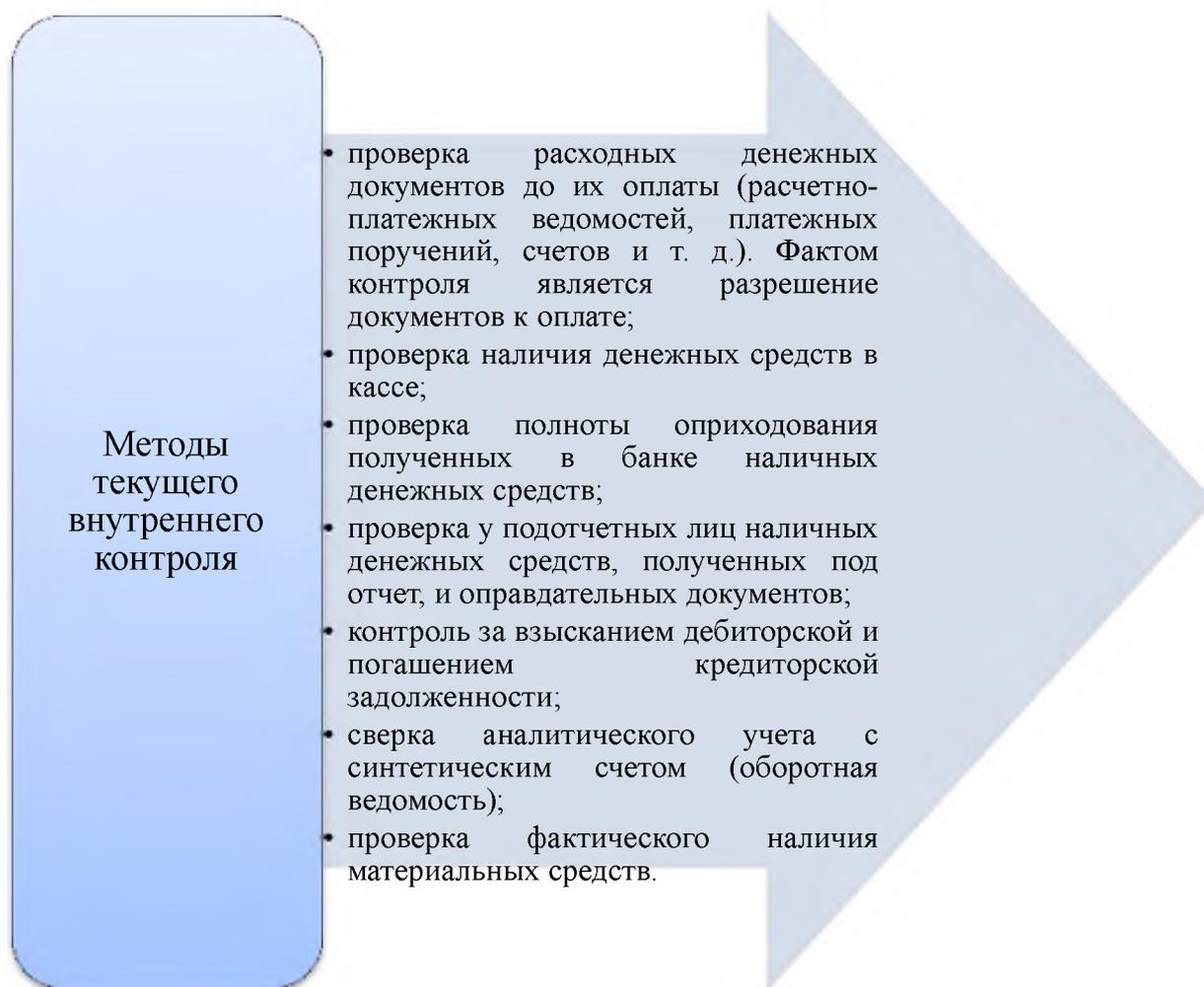


Рис. 3.4. Методы текущего внутреннего контроля

Ведение текущего контроля осуществляется на постоянной основе специалистами службы внутреннего контроля и бухгалтерии.

Последующий контроль проводится по итогам совершения хозяйственных операций путем анализа и проверки бухгалтерской документации и отчетности, проведения ревизий и иных необходимых процедур.

Цель последующего внутреннего контроля — обнаружение фактов незаконного, нецелесообразного расходования денежных и материальных средств, вскрытие причин нарушений.

Методы последующего внутреннего контроля (рис.3.5):

Методы последующего внутреннего контроля		
внезапная проверка кассы;	проверка поступления, наличия и использования денежных средств в учреждении;	документальные проверки финансово-хозяйственной деятельности учреждения.

Рис. 3.5. Методы последующего внутреннего контроля

Для последующего контроля используются плановые и внеплановые проверки.

Плановые проверки проводятся с периодичностью, установленной графиком проведения внутренних проверок финансово-хозяйственной деятельности.

Объекты плановой проверки:

- соблюдение законодательства РФ, регулирующего порядок ведения бухгалтерского (бюджетного) учета и норм учетной политики;
- правильность и своевременность отражения всех хозяйственных операций в бухгалтерском (бюджетном) учете;
- полнота и правильность документального оформления операций;
- своевременность и полнота проведения инвентаризаций;
- достоверность отчетности.

В ходе проведения внеплановой проверки осуществляется контроль по вопросам, в отношении которых есть информация о возможных нарушениях [52, с. 463].

Проведение последующего контроля осуществляется специалистами службы по внутреннему контролю.

Проверка оформляется приказом (распоряжением) руководителя учреждения, в котором указывают:

- тему проверки;
- вид и форму проверки;

- проверяемый период;
- срок проведения проверки;
- состав комиссии по проведению внутреннего контроля.

Лица, ответственные за проведение проверки, анализируют выявленные нарушения, определяют причины и разрабатывают предложения для принятия мер по их устранению и недопущению в дальнейшем.

Результаты предварительного и текущего контроля оформляются в виде протоколов проведения внутренней проверки. К ним может прилагаться перечень мероприятий по устранению недостатков и нарушений, если таковые были выявлены, а также рекомендации по недопущению возможных ошибок.

Результаты проведения последующего контроля оформляются в виде акта. Акт проверки должен включать следующие сведения (рис.3.6):

Сведения акта проверки

- характер и состояние систем бухгалтерского (бюджетного учета) и отчетности;
- методы и приемы, применяемые при проведении контрольных мероприятий;
- анализ соблюдения законодательства РФ, регламентирующего порядок осуществления финансово-хозяйственной деятельности;
- выводы о результатах проведения контроля;
- описание принятых мер и перечень мероприятий по устранению недостатков и нарушений, выявленных в ходе последующего контроля, рекомендации по недопущению возможных ошибок.

Рис. 3.6. Сведения акта проверки бюджетной организации

Работники учреждения, допустившие недостатки, искажения и нарушения, в письменной форме обязаны представить руководителю учреждения объяснения по вопросам, связанным с результатами проведения контроля [54, с.383].

По результатам проведения проверки специалистами службы внутреннего контроля разрабатывается план мероприятий по устранению выявленных недостатков и нарушений с указанием сроков и ответственных лиц, который утверждается руководителем учреждения.

По истечении установленного срока уполномоченный специалист службы внутреннего контроля незамедлительно информирует руководителя учреждения о выполнении мероприятий или их неисполнении с указанием причин.

- Устранение дефицита выделяемых средств из государственного бюджета в следующем образе:

- необходимо повысить значение бюджета, в качестве инструмента реализации государственной политики в области экономики. Это будет возможно благодаря установлению связи задач бюджетного финансирования между различными сферами жизнедеятельности;

- необходимо постепенно перейти к другим формам финансового обеспечения бюджетных организаций, которые специализируются на предоставлении муниципальных или государственных услуг.

Бюджетные учреждения имеют возможность привлекать дополнительные средства за счёт услуг, предоставленных платно, если это предусмотрено уставом. Также средства могут быть получены привлечением целевых взносов или добровольных пожертвований физических и юридических лиц.

На сегодняшний день наличие и объёмы дополнительно привлечённых средств не влекут за собой снижения уровня финансирования из бюджетной системы.

Исходя из изложенного, можно заключить, что основными проблемами бухгалтерского учета бюджетных организаций являются:

- отсутствие системы внутреннего контроля в учреждении не дает полную информацию о действительном состоянии учреждения;

- средств, выделяемых государством из бюджетов, часто не хватает

для финансирования учреждения;

- средства расходуются нерационально в связи с низкой заинтересованностью распорядителя в эффективном их использовании;

- средства учреждения расходуются сверх лимита, что создаёт кредиторскую задолженность.

Для решения данных проблем необходимо:

- предотвращать выявленные ошибки и искажения;

- планировать финансово-хозяйственную деятельность учреждения;

- увеличить мотивацию в эффективном применении средств бюджета;

- оптимизировать существующую сеть получателей средств из бюджета.

- постепенно перейти к другим формам финансового обеспечения бюджетных организаций;

- разработать такую систему финансирования бюджетных учреждений, которая бы могла быть менее зависимой от бюджетных ресурсов.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Бюджетные учреждения являются частью бюджетной системы России, следовательно, бухгалтерский учет бюджетных учреждений является составной частью бухгалтерского учета исполнения бюджетов. С целью обеспечения учета государственных финансов необходима единая система учета средств на всех этапах их формирования и расходования. С этой целью в действующих на современном этапе нормативно-правовых актах установлен порядок учета государственных бюджетных средств.

Кроме того, бухгалтерский учет государственных бюджетных учреждений имеет свои особенности, так как наряду с деятельностью, финансируемой из бюджета, эти учреждения занимаются хозрасчетной деятельностью, что имеет свою специфику отражения в системе бухгалтерского учета бюджетных учреждений.

Таким образом, из вышеизложенного, тема работы исследования является актуальной.

Государственное бюджетное учреждение здравоохранения Республики Тыва «Республиканский онкологический диспансер» является специализированным учреждением здравоохранения, организующим и осуществляющим онкологическую помощь населению на территории Республики Тыва.

К особенностям бухгалтерского учета в бюджетных организациях относят:

- организацию учета в разрезе статей бюджетной классификации;
- контроль исполнения сметы расходов;
- выделение в учете кассовых и фактических расходов;
- строгое соответствие учета и отчетности требованиям нормативных документов;

– отраслевые особенности учета в учреждениях бюджетной сферы (образование, здравоохранение).

Бюджетные организации в работе используют инструкции по применению Единого плана счетов бухгалтерского учета и отдельные — для каждого типа государственных (муниципальных) учреждений.

Бухгалтерский учет ведется по журнальной форме с применением программного продукта (1С Бухгалтерия).

Также имеет самостоятельный баланс, расчетный и иные счета в учреждениях банка, обладает обособленным имуществом, имеет печать со своим наименованием и наименованием вышестоящего органа управления здравоохранением, бланки, фирменное наименование - ГБУЗ РТ «Ресонкодиспансер».

Выпускная квалифицированная работа состоит из введения, трех глав, заключения, библиографического списка и приложений.

Как видно из первой главы работы бюджетная организация обладает своими особенностями бухгалтерского учета.

В ГБУЗ РТ «Ресонкодиспансер» бухгалтерский учет организован и ведется, согласно, действующего законодательства.

Вторая глава посвящена основной деятельности ГБУЗ РТ «Ресонкодиспансер» и методология ведения бухгалтерского учета в данном учреждении, а также рассмотрен бухгалтерский учет субсидий и их использование.

В третьей главе рассмотрены рекомендации по совершенствованию внутреннего контроля в ГБУЗ РТ «Ресонкодиспансер».

Таким образом, задачи решены в полном объеме, цель достигнута - исследование особенностей бухгалтерского учета в бюджетных организациях.

На основании проделанного нами исследования, можно сделать следующие выводы:

- ГБУЗ РТ «Ресонкодиспансер» в работе использует План счетов и Инструкцию по его применению № 157н и 174н;
- Согласно Инструкции учреждение сдает отчеты гораздо больше форм, чем коммерческие организации;
- Используется специальная бюджетная классификация, которая состоит из 26 разрядов;
- Отличается бухгалтерский баланс учреждения;
- Имущество Учреждения находится в государственной собственности РТ;
- Финансовое обеспечение деятельности Учреждения осуществляется за счет средств бюджета РТ в соответствии с государственным заданием на основе плана финансово-хозяйственной деятельности и бюджетной сметы.

БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК

1. Бюджетный кодекс Российской Федерации – часть первая от 31 июля 1998 г. № 145-ФЗ (ред. от 15 апреля 2019 г.);
2. Гражданский кодекс Российской Федерации – часть вторая от 26 января 1996 г. № 14-ФЗ (ред. от 28 декабря 2018 г.) / Справочная система «Консультант Плюс»
3. Гражданский кодекс Российской Федерации – часть первая от 30 ноября 1994 г. № 51-ФЗ (ред. от 2 ноября 2018 г.) / Справочная система «Консультант Плюс»
4. Налоговый кодекс Российской Федерации – часть вторая от 5 августа 2018 г. № 117-ФЗ (ред. от 28 декабря 2018 г.) / Справочная система «Консультант Плюс»
5. О бухгалтерском учете: Федеральный закон от 6 декабря 2011 г. № 402-ФЗ (ред. от 28 декабря 2018 г.)
6. О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с совершенствованием правового положения государственных (муниципальных) учреждений: Федеральный закон от 08 мая 2010 № 83-ФЗ (ред. от 27 ноября 2017 г.)
7. О некоммерческих организациях: Федеральный закон от 12 января 1996 № 7-ФЗ (ред. от 29 июля 2018 г.)
8. Об электронной подписи: Федеральный закон от 06.04.2011 № 63-ФЗ (ред. 31 декабря 2017 г.)
9. О порядке ведения кассовых операций юридическими лицами и упрощенном порядке ведения кассовых операций индивидуальными предпринимателями и субъектами малого предпринимательства:

- Указание Банка России от 11 марта 2014 № 3210-У (ред. от 19 июня 2017 г.)
- 10.О Порядке формирования и применения кодов бюджетной классификации Российской Федерации, их структуре и принципах назначения: Приказ Минфина России от 08 июня 2018 № 132н (ред. от 6 марта 2019 г.)
 - 11.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 1 декабря 2010 г. №157н (ред. от 28.12.2018 г.)
 - 12.Об утверждении Инструкции о порядке составления, представления годовой, квартальной бухгалтерской отчетности государственных (муниципальных) бюджетных и автономных учреждений: Приказ Минфина России от 25 марта 2011 № 33н (ред. от 28 февраля 2019 г.)
 - 13.Об утверждении Методических указаний по бухгалтерскому учету специального инструмента, специальных приспособлений, специального оборудования и специальной одежды: Приказ Минфина России от 26 декабря 2002 № 135н (ред. от 24 декабря 2010 г.)
 - 14.Об утверждении Методических указаний по инвентаризации имущества и финансовых обязательств: Приказ Минфина России от 13.06.1995 № 49 (ред. от 08 ноября 2010 г.)
 - 15.Об утверждении Методических указаний по применению форм первичных учетных документов и формированию регистров бухгалтерского учета 30 марта 2015 г № 52н (Приложение № 5 к приказу Минфина России)

16. Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета автономных учреждений и Инструкции по его применению: Приказ Минфина России от 23.12.2010 № 183н (ред. от 28.12.2018)
17. Об утверждении Плана счетов бюджетного учета и Инструкции по его применению: Приказ Минфина России от 6 декабря 2010 года № 162н (ред. от 28.12.2018 г.)
18. Об утверждении положений по бухгалтерскому учету (вместе с «Положением по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/2008)», «Положением по бухгалтерскому учету «Изменения оценочных значений» (ПБУ 21/2008): Приказ Минфина России от 6 октября 2008 № 106н (ред. от 28.04.2017)
19. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации (ПБУ 4/99):
20. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Доходы организации (ПБУ 9/99): Приказ Минфина России от 06 мая 1999 № 32н (ред. от 06.04.2015)
21. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Расходы организации (ПБУ 10/99): Приказ Минфина России от 06.05.1999 № 33н (ред. от 06.04.2015)
22. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов (ПБУ 5/01): Приказ Минфина России от 09 июня 2001 № 44н (ред. от 16.05.2016)
23. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет основных средств (ПБУ 6/01): Приказ Минфина России от 30 марта 2001 № 26н (ред. от 16.05.2016)
24. Об утверждении Порядка применения классификации операций сектора государственного управления: Приказ Минфина России от 29 ноября 2017 № 209н (ред. от 30 ноября 2018 г.)

25. Об утверждении федерального стандарта бухгалтерского учета для организаций государственного сектора «Доходы»: Приказ Минфина России от 27 февраля 2018 № 32н " (ред. от 22 мая 2018 г.)
26. Об утверждении форм первичных учетных документов и регистров бухгалтерского учета, применяемых органами государственной власти (государственными органами), органами местного самоуправления, органами управления государственными внебюджетными фондами, государственными (муниципальными) учреждениями, и Методических указаний по их применению: Приказ Минфина России от 30.03.2015 N 52н (ред. от 17.11.2017)
27. Александрова Е.А.. Бюджетная смета для казенных учреждений // Советник бухгалтера бюджетной сферы. - 2011. - № 11. - С.4-21.
28. Асаул, А.Н. Управление талантами - инновационное направление в управлении персоналом // статья в сборнике трудов конференции. – 2016. – 383 с.
29. Бородин, В.А. Бухгалтерский учет: учебник / В.А. Бородин. - 3-е изд., перераб. и доп. - М: Юнити-Дана, 2015. - 528 с.
30. Бухгалтерский учет: учебник / Н.А. Миславская, С.Н. Поленова. - Москва: Издательско-торговая корпорация «Дашков и К°», 2018. - 591 с.: ил. - (Учебные издания для бакалавров). - Библиогр.: с. 577-580. - ISBN 978-5-394-01799-5; То же [Электронный ресурс]. - URL: <http://biblioclub.ru/index.php?page=book&id=496141> (08.06.2019).
31. Бухгалтерский учет: учебное пособие / П.Я. Папковская, А.Н. Соболевская, А.В. Федоркевич и др.; под ред. П.Я. Папковской. - Минск: РИПО, 2015. - 380 с. - Библиогр. в кн. - ISBN 978-985-503-548-1; То же [Электронный ресурс]. - URL: <http://biblioclub.ru/index.php?page=book&id=463276> (08.06.2019)
32. Бюджетная система Российской Федерации: учебное пособие / С. Бегунова; Министерство образования и науки Российской Федерации, Федеральное государственное бюджетное образовательное

- учреждение высшего профессионального образования «Оренбургский государственный университет». - Оренбург: ОГУ, 2014. - 320 с.; То же [Электронный ресурс]. - URL: <http://biblioclub.ru/index.php?page=book&id=259203> (08.06.2019).
33. Васильев Ю.А. Финансовое обеспечение бюджетных учреждений // Бюджетные учреждения образования: бухгалтерский учет и налогообложение. - 2016. - № 2. - С. 6-19;
34. Дорофеев, В.Г. Бюджетный учет и отчетность в финансовых органах : учебное пособие / В.Г. Дорофеев. - Минск: Вышэйшая школа, 2017. - 368 с.
35. Ираева, Н.Г. Финансы, анализ бюджетных учреждений: учебное пособие / Н.Г. Ираева, Г.Х. Азнабаева; Министерство образования и науки Российской Федерации, Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение высшего профессионального образования «Уфимский государственный университет экономики и сервиса». - Уфа: Уфимский государственный университет экономики и сервиса, 2014. - 124 с.: ил., табл. - Библиогр. в кн. - ISBN 978-5-88469-663-9; То же [Электронный ресурс]. - URL: <http://biblioclub.ru/index.php?page=book&id=272474> (08.06.2019)
36. Казенное учреждение как некоммерческая организация // Право и экономика. - 2016. - № 9. - С.15-31.
37. Керимов, В.Э. Бухгалтерский учет : учебник / В.Э. Керимов. - 8-е изд. - М: Издательско-торговая корпорация «Дашков и К°», 2019. - 583 с.
38. Мезиковский Е. А., Маслова Т. С. Бухгалтерский учет в бюджетных учреждениях: учеб. пособие. М.: Изд-во «Магистр», 2011. 334 с.
39. Мешалкина, И.В. Бухгалтерский учет: учебник / И.В. Мешалкина, Л.А. Иконова. - Минск: РИПО, 2018. - 220 с.

40. Миславская, Н.А. Бухгалтерский учет: учебник / Н.А. Миславская, С.Н. Поленова. – М: Издательско-торговая корпорация «Дашков и К^о», 2018. - 591 с.
41. Монгуш О.Н. Теория человеческого капитала: сборник статей IX Международной научно-практической конференции: в 4 частях. – 2017. – С. 193-195.
42. Монгуш О.Н. Формы финансирования деятельности и их характеристика: международный научно-практическая конференция: в 2 ч., 2018. – С. 78-80.
43. Орлова О.Е. Особенности финансовой работы автономного учреждения//Руководитель автономного учреждения. - 2016. - № 7. - С.17-25;
44. П. Фоминых. Контроль расходов бюджетных средств в 2011 году//Консультант. - 2017. - № 5. - С.7-11.
45. Севек В.К. Инновационный сценарий развития РТ в системе территорий опережающего развития: экономическое возрождение России. - 2016. - № 3 (49) – С. 82-90.
46. Севек В.К. Методы прогнозирования и планирования жилищного строительства: научное образование. 2015. - № 6. – С.69-79.
47. Соснаускене О. И. Бюджетный учет. Организация и ведение. М.: Изд-во «ЭКСМО», 2018. 209 с.
48. Соян Ш.Ч. Социально-экономическая статистика: учеб. Пособие. Кызыл: РИО ТувГУ, 2015. – 108 с.
49. Соян Ш.Ч. Социально-экономическое развитие Республики Тыва: состояние и перспективы роста // Эко. 2016. № 12 (510). – С. 101-111.
50. Управление затратами и контроллинг: учебник / А.Н. Асаул, М.Г. Квициния; Абхазский государственный университет. - Сухум: Абхазский государственный университет, 2017. - 290 с.
51. Устав ГБУЗ РТ «Республиканский онкологический диспансер»

52. Финансы бюджетных организаций: учебник / Г.Б. Поляк, Л.Д. Андросова, В.В. Карчевский и др.; ред. Г.Б. Поляк. - 2-е изд., перераб. и доп. - Москва: Юнити-Дана, 2015. - 463 с.
53. Финансы, анализ бюджетных учреждений: учебное пособие / Н.Г. Ираева, Г.Х. Азнабаева; Уфа: Уфимский государственный университет экономики и сервиса, 2018. - 124 с.
54. Финансы: учебник / А.П. Балакина И.И., Бабленкова, И.В. Ишина и др.; под ред. А.П. Балакиной, И.И. Бабленковой. - М: Издательско-торговая корпорация «Дашков и К^о», 2017. - 383 с.