

Аудит обязательств бюджетного учреждения

**И. В. Федоренко,
Л. М. Засыпкина,**
*Сибирский государственный
аэрокосмический университет
им. академика М. Ф. Решетнева,
fedorenko2@mail.ru*

Имущество и обязательства — основные, наряду с капиталом, объекты бухгалтерского учета. Тем не менее применяемые в настоящее время методические подходы к ведению учета основаны в первую очередь на приоритете полного и правильного учета активов и расходов, нежели обязательств. В результате чего вопросы учета обязательств оказались недостаточно проработанными в учетной теории и практике.

Для исследования вопросов классификации обязательств необходимо, прежде всего, определиться с понятием и сущностью обязательств, применяемыми в настоящее время.

Согласно ст. 307 ГК РФ в силу обязательства одно лицо (должник) обязано совершить в пользу другого лица (кредитора) определенное действие: передать имущество, выполнить работу, уплатить деньги и т. п., либо воздержаться от определенного действия, а кредитор имеет право требовать от должника исполнения его обязанности.

Содержание обязательства складывается из прав и обязанностей его участников. При этом для кредиторов речь идет о правах требования, а для должников — о долгах.

На основании изучения сущности обязательств сформулирована их классификация (табл. 1).

Для бюджетных учреждений учет обязательств регламентируется Бюджетным кодексом РФ, Инструкцией по бюджетному учету (утверждена приказом Минфина России от 30.12.08 № 148н), приказом Минфина России от 19.09.08 № 98н "О порядке учета бюджетных обязательств получателей средств федерального бюджета" и иными нормативными документами.

Условием принятия обязательств в рамках бюджетной деятельности являются полученные лимиты бюджетных обязательств (ЛБО), распределяемые главным распорядителем бюджетных средств по подведомственным учреждениям на основании полученных бюджетных ассигнований и смет расходов, а в

ТАБЛИЦА 1

| № | Классификационный признак | Классификационные группы обязательств |
|---|--|--|
| 1 | По источнику возникновения | Договорные Внедоговорные (на основании законодательства, совершенных действий, односторонних сделок, охранительные) |
| 2 | По характеру перемещения материальных благ | По реализации имущества По предоставлению имущества в пользование По выполнению работ, услуг По совместной деятельности По расчетам и кредитованию Прочие и смешанные обязательства |
| 3 | По соотношению прав и обязанностей сторон | Односторонние Взаимные |

Окончание таблицы 1

| № | Классификационный признак | Классификационные группы обязательств |
|----|---|---|
| 4 | По степени связанности обязательств | Простые Сложные |
| 5 | По характеру взаимосвязи друг с другом | Главные Дополнительные (акцессорные) |
| 6 | С точки зрения определенности предмета исполнения обязательства | Альтернативные Факультативные |
| 7 | С точки зрения личности должника | Личного характера Не личного характера |
| 8 | По количеству участников обязательства | Односторонние Двухсторонние Многосторонние |
| 9 | В соответствии с объемом прав и обязанностей | Долевые Солидарные Субсолидарные (субсидиарные) |
| 10 | По характеру множественности лиц | Активная Пассивная Смешанная |
| 11 | По составу участников | С участием третьих лиц Без участия третьих лиц |
| 12 | По времени возникновения | Возникшие (действующие) Не возникшие (будущие) |
| 13 | По времени начала срока исполнения | С наступившим сроком исполнения С не наступившим сроком исполнения |
| 14 | По времени окончания срока исполнения | С неистекшим сроком исполнения С истекшим сроком исполнения (просроченные) |
| 15 | По объему исполнения | Исполненные Не исполненные Частично исполненные |
| 16 | По способу погашения | Надлежащим исполнением Отступным, новацией, зачетом Сменой лица, совпадением должника и кредитора, Невозможностью исполнения, ликвидацией юридического лица Иным способом |
| 17 | По отражению в учете и отчетности | Отраженные Не отраженные |
| 18 | По реальности существования | Реальные Условные |
| 19 | По отношению к бухгалтерскому балансу | Балансовые (отражаемые в балансовом учете) Забалансовые (отражаемые на забалансовых счетах) |

рамках приносящей доход деятельности — сметных назначений.

Единство учета ЛБО, бюджетных и денежных обязательств позволяет получателю бюджетных средств не допускать финансовых нарушений при принятии обязательств. Это можно обеспечить за счет взаимосвязанного процесса планирования и исполнения расходных обязательств бюджетными учреждениями, в котором следует выделить три основных этапа:

- планирование расходов;
- санкционирование расходов бюджета;
- расчеты по обязательствам.

Таким образом, для бюджетных учреждений классификацию обязательств следует дополнить следующими признаками (табл. 2).

ТАБЛИЦА 2

| № | Классификационный признак | Классификационные группы обязательств |
|---|------------------------------------|--|
| 1 | По отношению к бюджетному процессу | РО БО ПО ПНО ДО |
| 2 | По величине | В пределах лимитов БО Сверх лимитов БО |
| 3 | По отчетным периодам | Возникшие (принятые) в текущем периоде Возникшие (принятые) в прошлых периодах Не возникшие (принимаемые) в будущих периодах |

Введенные классификационные признаки "по отношению к бюджетному процессу" и "по величине" свойственны бюджетным учреждениям и обусловлены спецификой бюджетного процесса.

Классификационный признак "по отчетным периодам" расширяет представленный в табл. 1 признак "по времени возникновения" в той части, что для бюджетных учреждений следует отдельно выделять обязательства, принятые и не исполненные в предыдущих отчетных периодах, что специально не требуется от коммерческих организаций, не получающих средств из бюджетов.

Бюджетные учреждения выполняют важные функции в современной экономике России. При этом вопросы аудита бюджетных учреждений в специализированной литературе проработаны недостаточно, что обуславливает актуальность темы исследования. Для планирования аудиторской проверки, прежде всего, необходимо сформулировать ее цели и задачи, а также подходы к определению существенности и риска, составу бригады и срокам проверки, оценить возможность проведения проверки, составить план и программу проверки.

Основными целями аудита обязательств бюджетного учреждения следует считать проверку:

- правильности учетной и отчетной информации об обязательствах;
- обоснованности и эффективности расходования средств при исполнении обязательств.

Для реализации этих целей применительно к проверке обязательств перед поставщиками и подрядчиками необходимо проверить:

- правомерность и обоснованность принятия обязательств с точки зрения бюджетного процесса;
- полноту, своевременность и правильность отражения операций по принятию и исполнению обязательств в бухгалтерском учете;
- тождественность данных бухгалтерского учета и бюджетной отчетности;
- экономическую обоснованность принятия обязательств, в том числе применяемых расценок и тарифов;
- юридическую обоснованность принятия обязательств;
- своевременность исполнения обязательств, наличие неисполненных обязательств и мер по их исполнению.

Важным направлением аудита обязательств бюджетного учреждения является проверка обязательств перед поставщиками и подрядчиками. Эти обязательства в бухгалтерском учете бюджетного учреждения отражаются на счете 030200000 "Расчеты по принятым обязательствам".

Для решения поставленных задач при планировании проверки и разработке программы аудита можно воспользоваться разработанным перечнем типовых

процедур, представленным в табл. 3. В ней приведены процедуры проверки обязательств перед поставщиками и подрядчиками, составляющие в совокупности программу проверки по данному разделу.

Ход проверки и ее результаты оформляются в соответствующих рабочих документах аудитора, доказывающих факт выполнения процедур и содержащих необходимую информацию о выполненных процедурах.

По результатам проверки аудитор анализирует полученную информацию и формирует мнение по вопросам плана и программы проверки, а также готовит письменную информацию руководству проверяемой организации.

Использование представленных в статье типовых процедур упрощает процедуру планирования аудиторской проверки, снижает трудозатраты на планирование и проведение проверки, что в итоге повышает ее эффективность и результативность.

ТАБЛИЦА 3

| № | Наименование процедур проверки и их групп | Проверяемые документы |
|-------|--|---|
| 1 | Проверка правомерности и обоснованности принятия обязательств с точки зрения бюджетного процесса | |
| 1.1 | <i>Проверка соответствия принятых бюджетных обязательств лимитам и смете по внебюджетной деятельности</i> | |
| 1.1.1 | Проверка соответствия принятых бюджетных обязательств (БО) доведенным лимитам по КОСГУ и КБК | Журнал учета БО, карточка учета лимитов БО |
| 1.1.2 | Проверка соответствия принятых БО утвержденной смете расходов по ВД в разрезе КОСГУ | Карточка учета сметных назначений (по внебюджетной деятельности), журнал учета БО |
| 1.1.3 | Проверка соответствия принятых БО утвержденной смете расходов по бюджету и внебюджетной деятельности по направлениям расходования | Приложения к смете, журнал учета БО |
| 1.2 | Проверка соответствия принятых и исполненных денежных обязательств (ДО) доведенным лимитам | Карточка учета средств и расчетов по счетам 302 и 206, карточка учета лимитов БО |
| 1.3 | Проверка соответствия принятых и исполненных ДО смете расходов по внебюджетной деятельности (ВД) | Карточка учета средств и расчетов по счетам 302 и 206, карточка учета сметных назначений |
| 2 | Проверка полноты, своевременности и правильности отражения операций по принятию и исполнению обязательств в бухгалтерском учете | |
| 2.1 | <i>Проверка бюджетных обязательств в бухгалтерском учете</i> | |
| 2.1.1 | Проверка соответствия принятых БО заключенным договорам, контрактам и иным правоустанавливающим документам | Журнал учета БО, договоры, контракты, журнал операций по расчетам с поставщиками и подрядчиками |
| 2.1.2 | Сверка отраженных в бухгалтерском учете БО данным ОФК | Журнал учета БО, выписка из лицевого счета |
| 2.2 | <i>Проверка принятых денежных обязательств</i> | |
| 2.2.1 | Проверка подтверждения, полноты и своевременности принятых денежных обязательств первичными документами | Карточка учета средств и расчетов по счету 302, соответствующие первичные документы (накладные, акты выполненных работ и др.) |
| 2.2.2 | Проверка соответствия принятых денежных обязательств по авансовым платежам по заключенным договорам (контрактам) | Карточка учета средств и расчетов по счету 206, договоры (контракты), первичные документы |
| 2.2.3 | Проверка соответствия принятых денежных обязательств имеющимся БО | Журнал учета БО, карточка учета средств и расчетов |
| 2.3 | <i>Проверка исполненных денежных обязательств</i> | |
| 2.3.1 | Проверка полноты и своевременности исполнения денежных обязательств перед поставщиками и подрядчиками | Карточка учета средств и расчетов по счетам 302 и 206, договоры, контракты, накладные, акты выполненных работ и т. п. |

Продолжение таблицы 3

| № | Наименование процедур проверки и их групп | Проверяемые документы |
|-------|--|--|
| 2.3.2 | Проверка правильности отражения в бухгалтерском учете исполнения денежных обязательств перед поставщиками и подрядчиками | Карточка учета средств и расчетов по счетам 302 и 206, первичные документы |
| 3 | Проверка тождественности данных бухгалтерского учета и бюджетной отчетности | |
| 3.1 | Проверка соответствия бухгалтерского учета и отчетности по принятым БО и ЛБО | Журнал учета БО, отчет о принятых БО ф. 0503128, регистры учета по счетам 501.3, 502.11 |
| 3.2 | Проверка соответствия бухгалтерского учета и отчетности по принятым БО и сметы по ПД | Журнал учета БО, отчет о принятых расходных обязательствах ф. 0503138, регистры учета по счетам 504, 502.12 |
| 3.3 | Проверка соответствия бухгалтерского учета и отчетности по принятым БО и ДО | Карточка учета средств и расчетов по счетам 502, 302, 206, отчет о принятых БО ф. 0503128, отчет о принятых расходных обязательствах ф. 0503138 |
| 3.4 | Проверка соответствия бухгалтерского учета и отчетности по кассовому исполнению принятых БО и ДО | Карточка учета средств и расчетов по счетам 302, 206, 304.05, 502.11, 502.12, 201.01, отчет о принятых БО ф. 0503128, отчет о принятых расходных обязательствах ф. 0503138 |
| 4 | Проверка экономической обоснованности принятия обязательств, в том числе применяемых цен и тарифов | |
| 4.1 | Проверка уровня цен на товары (работы, услуги) – оценка экономности | Договоры с приложениями, накладные, счета-фактуры, информация о ценах поставщиков (данные специализированных изданий, статистики, мониторинга цен) |
| 4.2 | Проверка обоснованности принятия обязательств (наличия потребности в товарах, работах, услугах) | Заявки, дефектные ведомости и акты, планы производства работ и услуг, техническая документация |
| 5 | Проверка юридической обоснованности принятия обязательств, в том числе соблюдения необходимых конкурсных процедур | |
| 5.1 | Проверка наличия договоров и контрактов | Договоры, контракты |
| 5.2 | Проверка соблюдения форм процедур государственных закупок и порядка их осуществления (Закон № 94-ФЗ) | Конкурсная и аукционная документация, протоколы, заявки участников, иные материалы (печатные и специализированных сайтов) |
| 5.3 | Проверка соответствия условий конкурсной, аукционной и иной документации с условиями заключенных договоров (контрактов) | Конкурсная и аукционная документация, договоры, контракты |
| 6 | Проверка своевременности исполнения обязательств, наличия неисполненных обязательств и мер по их исполнению | |
| 6.1 | Проверка соблюдения сроков исполнения обязательств | Договоры, контракты, накладные и счета-фактуры, акты |
| 6.2 | Проверка просроченных (не исполненных вовремя обязательств), наличия претензионной и арбитражной работы | Договоры, учетные регистры, претензии и переписка, исковые заявления и материалы, судебные решения |
| 6.3 | Проверка исполнения судебных решений и исполнительных документов | Судебные решения и приказы, исполнительные листы, первичные документы и регистры учета |
| 7 | Проверка результативности исполнения обязательств, эффекта от их исполнения | |
| 7.1 | <i>Оценка эффективности работы учреждения</i> | |
| 7.1.1 | Установление наличия целевых показателей деятельности учреждения | Устав, положения, планы работы, приказы и иные документы министерства и вышестоящей организации |
| 7.1.2 | Формирование системы оценки целевых показателей | Приказы и иные документы министерства и вышестоящей организации |

Окончание таблицы 3

| № | Наименование процедур проверки и их групп | Проверяемые документы |
|-------|---|--|
| 7.1.3 | Оценка эффективности работы учреждения в рамках системы целевых показателей | Отчетность (бухгалтерская, статистическая, специализированная – ф. 30, 62 и др.) |
| 7.2 | <i>Оценка эффективности исполнения конкретных обязательств</i> | |
| 7.2.1 | Оценка исполнения условий договора поставщиком (подрядчиком) | Договоры (контракты), документы об их исполнении (накладные, акты и др.) |
| 7.2.2 | Оценка качества поставленного товара (выполненных работ, услуг) | Техническая документация, акты приемки, результаты работы оборудования |
| 7.2.3 | Оценка фактического использования товара (результатов работ, услуг) в деятельности учреждения – оценка результативности | Отчеты подразделений, журналы эксплуатации оборудования, помещений, статистическая отчетность. Расчеты проверяющих |
| 7.2.4 | Оценка возможного альтернативного использования средств – сравнительная оценка эффективности | Неисполненные заявки и плановые работы, данные анкетирования и опросов. Расчеты проверяющих |
| 7.3 | <i>Оценка влияния исполнения конкретных обязательств на эффективность работы учреждения</i> | |
| 7.3.1 | Оценка на основе моделирования | Расчеты проверяющих |
| 7.3.2 | Экспертная оценка | Расчеты проверяющих |

Литература

- 1 Федоренко И. В. Сущность и классификация обязательств для применения в бухгалтерском учете [Текст] / Вестник ИНЖЭКОНа, № 4 (17), 2007. С. 513–516.
- 2 Федоренко И. В. О совершенствовании учета обязательств [Текст] / Красноярск: Изд-во "Поликом", 2006. 92 с.
- 3 Засыпкина Л. М., Федоренко И. В. Бюджетные обязательства: применение в 2010 году [Текст] / Вестник клинической больницы № 51, Том III, № 8, март 2010. С. 13–15.

Подписка – 2011

ЖУРНАЛ
Бухгалтерский учет

на электронную версию

- **Оперативное получение материалов**
- **Реальная экономия**

Для постоянных подписчиков на бумажную версию журнала, обладателей дисконтных карт «Бухгалтерский учет» или аттестата профессионального бухгалтера – скидка 10 %.

Вы получаете раз в месяц на Ваш электронный адрес полную электронную версию журналов «Бухгалтерский учет» и «Официальные материалы для бухгалтера. Комментарии и консультации», которая будет предоставляться в формате «pdf» не позднее двух дней после выхода их из печати.

Для оформления счета позвоните по тел.: (495) 699-20-12, 699-90-63.
E-mail: buhgalt@buhgalt.ru, факс: (495) 699-37-78.



скидка
10%

| СТОИМОСТЬ ПОДПИСКИ | |
|------------------------|----------|
| (в том числе НДС 18 %) | ЭКОНОМИЯ |
| 7505-28 (год) | 2022-72 |
| 3950-64 (полугодие) | 1011-36 |