

УДК 657 DOI: 10.14451/1.237.129

## Затраты и расходы как учетно-аналитические объекты организаций бюджетной сферы

© 2024 **Леухина Татьяна Леонидовна**

Кандидат экономических наук, доцент, кафедра бухгалтерского учёта, налогов и экономической безопасности. Поволжский государственный технологический университет, Россия, Йошкар-Ола.  
E-mail: leuhinat@mail.ru

© 2024 **Коржавина Евгения Николаевна**

Кандидат экономических наук, доцент, кафедра бухгалтерского учёта, налогов и экономической безопасности. Поволжский государственный технологический университет, Россия, Йошкар-Ола.  
E-mail: jany8@mail.ru

© 2024 **Черкасова Татьяна Ивановна**

Кандидат экономических наук, доцент, кафедра бухгалтерского учёта, налогов и экономической безопасности. Поволжский государственный технологический университет, Россия, Йошкар-Ола.  
E-mail: account313@mail.ru

### Ключевые слова:

нефинансовые активы, затраты, расходы, управленческий учет, бюджетный учет, организации бюджетной сферы, закупки, конкурентные процедуры.

В бюджетной сфере значимую роль, помимо обязательного бюджетного учета, играет управленческий учет затрат и расходов. Принятые управленческие решения в отношении названных объектов влияют на показатели бюджетной отчетности и экономию средств бюджетов, что связано с применением профессионального суждения при выборе конкурентных закупочных процедур и учетных методов. В данной статье рассматриваются и анализируются такие учетные категории бюджетной сферы, как затраты и расходы.

- Организация и ведение управленческого учета связано с необходимостью сокращения бюджетных расходов. В связи с этим использование информации управленческого учета должно быть направлено на решение нескольких задач:
- исчисление себестоимости оказываемых услуг и выполняемых работ организацией бюджетной сферы;
  - другие задачи, направленные на уменьшение бюджетных расходов.
- планирование и оперативный контроль затрат и расходов своей организации, нахождение и дальнейшее сокращение издержек, признаваемых неэффективными;
- Решение обозначенных задач должно производиться за счет эффективного использования различных видов ресурсов.

Изначально встает вопрос о разграничении понятий «затраты» и «расходы» для достижения одного из принципов бюджетной системы РФ «эффективности использования бюджетных средств». Определение названной категории приводится в статье 34 Бюджетного кодекса Российской Федерации [1], согласно которому все участники бюджетного процесса при составлении и исполнении бюджетов должны экономить бюджетные средства, но при этом добиваться запланированных показателей.

Для организаций бюджетной сферы затратами являются деньги, потраченные на вложения в основные средства, нематериальные активы, произведенные активы, материальные запасы (сырье и материалы, товары). С позиции признания объекта в качестве нефинансового актива одним из признаков является тот факт, что в будущем полученные (приобретенные) средства будут приносить организации экономическую выгоду и давать полезный потенциал. И на момент признания и в процессе использования такого актива его стоимость будет отражена в балансе экономического субъекта.

Расходами являются использованные материальные ценности, начисленная заработная плата вместе с отчислениями во внебюджетные фонды, начисленная сумма амортизации по основным средствам и нематериальным активам, расходы на оплату коммунальных услуг и т.п.

Данные о расходах, формируемые в системе бюджетного учета, зависят также от профессионального мнения учетного сотрудника, принимающего решение о выборе или об изменении метода учета.

В рамках бюджетного процесса осуществляется ведение бюджетного учета, результаты которого находят отражение в бюджетной отчетности, на основании которой делаются выводы о работе организации бюджетной сферы за отчетный и предшествующие периоды.

Требования по признанию затрат в составе нефинансовых активов отражены в федеральных

стандартах по ведению учета для государственного сектора [6]. При этом необходимо учитывать, в результате каких операций поступают указанные активы в организацию: обменных или необменных. С точки зрения обменных операций, поступление осуществляется в результате покупки активов, строительства, создания или в обмен на другой актив. Перечень затрат, которые организация может учесть при формировании первоначальной стоимости актива, строго регламентирован и включает:

- суммы, уплаченные поставщику, подрядчику в соответствии с договором (контрактом);
- фактические затраты, которые организация понесла при приобретении актива. Среди таких трат могут быть расходы по доставке объекта, таможенные пошлины и сборы, вознаграждения посредническим организациям за оказанные услуги по приобретению актива и прочие расходы, напрямую связанные с поступлением имущества. Причем указанный перечень дополнительных расходов является открытым. Важным условием их признания в учетной системе является документальное подтверждение.

На основании договора напрямую с поставщиком обычно соглашение заключается по цене, выставленной продавцом товаров, работ и услуг.

При поступлении нефинансовых активов на основании государственного (муниципального) контракта организация может получить экономии бюджетных средств за счет снижения начальной максимальной цены контракта, что закреплено в законодательстве о контрактной системе [2; 8], тем самым соблюдается принцип бюджетной системы по эффективности использования бюджетных средств.

Одна из задач контрактной службы (системы), работающей плотно с бухгалтерской службой, состоит в выборе способа определения поставщика, подрядчика активов (табл. 1).

По данным Сводного аналитического отчета [3;

**Таблица 1.** Структурный анализ способов определения поставщика имущества.

Способ определения поставщика	2021		2022		2023	
	Кол-во, шт	Доля, %	Кол-во, шт	Доля, %	Кол-во, шт	Доля, %
Электронный аукцион	2 107 797	93,17	1 992 725	86,81	1 934 710	79,95
Электронный конкурс	47 027	2,08	62 558	2,72	66 993	2,77
Электронный Запрос котировок	106 198	4,7	239 068	10,43	364 849	15,08
Часть 12 статьи 93 Закона № 44-ФЗ	938	0,05	1089	0,04	53 291	2,2
Итого	2 262 142	100	2 295 440	100	2 419 843	100

4] государственные (муниципальные) организации, выступающие заказчиками нефинансовых активов, предпочитают электронный аукцион, что подтверждается результатами анализа. Так, в 2021 году доля аукциона в электронной форме составляла 93,17 %, в 2022 году – 86,81%, в 2023 году – 79,95%. Снижение предпочтения в пользу данного способа выбора контрагента в количественном выражении и по отношению к итоговой сумме связано с тем, что наблюдается рост закупок с применением других способов.

Закупки, проводимые в электронной форме, являются конкурентными, в них участвуют в среднем 2,5–3 заявки, тем самым осуществляется снижение заявленной начальной максимальной цены контракта на приобретение активов, получение определенных услуг или выполнения работ. Указанная ситуация позволяет сэкономить организации бюджетные деньги (табл. 2).

По данным таблицы видно, что наибольшая экономия бюджетных средств получена при использовании электронного аукциона: в 2021 году – 84,95% от общей суммы экономии, в 2022 году – 81,86%, в 2023 году – 78,69%. Здесь наблюдается прямая зависимость между выбором данного способа определения поставщика и полученной от него экономии. На второй позиции сумма экономии, полученная от применения электронного запроса котировок, что также связано с тем, что данный способ на второй месте при выборе контрагента.

В Сводном отчете выделены пять групп нефинансовых активов, приобретаемых при помощи

электронных процедур, что позволяет провести их структурный и динамический анализ (табл. 3).

Из агрегированной аналитической таблицы видно, что наибольшая сумма заключенных контрактов приходится на строительство, реконструкцию и ремонт активов заказчиков. Это связано с тем, что данная статья расходов для организаций является самой дорогостоящей. Так, в 2021 году доля анализируемого направления вложений средств в общей сумме состоявшихся процедур составила 76,46%, в 2022 году – 79,74%, в 2023 году – 79,64%. Здесь также за анализируемый период наблюдается положительная динамика: рост расходов в 2023 году, по сравнению с 2021 годом, составил 235 миллиардов рублей, или 19,11 %.

Расходы на получение услуг по охране в среднем составляли около 3% в течение анализируемого периода, в 2023 года, по сравнению с 2021 годом, траты организаций увеличились на 12,1 миллиарда рублей, или на 22,49%.

Кроме того, у организаций в последних двух анализируемых периодах увеличились расходы на приобретение лекарственных препаратов: в 2023 году увеличились расходы на 35,81%, по сравнению с 2021 годом. По годам получилась следующая картина: в 2021 году было потрачено 107,8 миллиарда рублей, что составило 6,7% от общей суммы расходов в этом году; в 2022 году – 149,3 миллиарда рублей, или 7,83%; в 2023 году – 146,4 миллиарда рублей, что составило 7,96% от общей суммы расходов в отчетном периоде.

**Таблица 2.** Анализ достигнутой экономии при применении электронных способов определения поставщика активов.

Способ определения поставщика	2021		2022		2023	
	Млрд руб.	Доля, %	Млрд руб.	Доля, %	Млрд руб.	Доля, %
электронный аукцион	281,6	84,95	288	81,86	308,4	78,69
электронный конкурс	4,4	1,32	13,7	3,89	23,3	5,95
электронный запрос котировок	45,5	13,72	50,1	14,24	60	15,31
часть 12 статьи 93 Закона № 44-ФЗ	0,007	0,01	0,008	0,01	0,2	0,05
Итого	331,507	100	351,808	100	391,9	100

**Таблица 3.** Анализ нефинансовых активов, приобретаемых при помощи электронных процедур.

Поставка нефинансовых активов в разрезе состоявшихся электронных процедур	2021		2022		2023		Динамика изменения 2023/2021	
	Млрд руб.	Доля, %	Млрд руб.	Доля, %	Млрд руб.	Доля, %	Млрд руб.	Темп прироста, %
Оказание услуг по охране	53,8	3,34	52,3	2,74	65,9	3,59	12,1	22,49
Оказание услуг по организации питания	47,3	2,94	20,9	1,1	21	1,14	-26,3	-55,6
Строительство, реконструкция, ремонт	1229,9	76,46	1520,2	79,74	1464,9	79,64	235	19,11
Поставка медицинских изделий	169,7	10,56	163,7	8,59	141,1	7,67	-28,6	-16,85
Поставка лекарственных препаратов	107,8	6,7	149,3	7,83	146,4	7,96	38,6	35,81
Итого	1608,5	100	1906,4	100	1839,3	100	230,8	14,35

Расходы, понесенные на оплату услуг по организации питания, в отчетном периоде, для сравнения в 2021 году расходы снизились на 26,3 миллиарда рублей, или на 55,60%.

Также сокращение расходов наблюдалось при покупке медицинских изделий. Так, в 2021 году организации бюджетной сферы при помощи конкурентных закупок приобрели данные активы на сумму 169,7 миллиарда рублей, в 2022 году – на 163,7 миллиарда рублей, а в 2023 году – 141,1 миллиард рублей. В общей сумме было потрачено меньше на 28,6 миллиарда рублей, или на 16,85% меньше в отчетном периоде по

сравнению в 2021 годом.

Управленческие решения при выборе способа определения поставщика нефинансовых активов направлены на то, какие цели необходимо достичь по результатам конкурентных процедур.

Как уже было сказано выше, аукцион в электронной форме является приоритетным, когда осуществляется выбор способа конкурентной закупки. Это объясняется тем, что заказчики в данном случае получают наибольшую экономию, так как контрагенты снижают первоначально установленную технической документацией

цену. Так осуществляется конкуренция между участниками закупки, и соответственно, контракт заключается по самой минимально предложенной цене, при условии соответствия всем требованиям. Для заказчика выгода очевидна, так как он имеет максимальную экономию, в пределах 15–40% от стартовой цены.

Но заказчики используют и другие конкурентные процедуры. Так, электронный запрос котировок также позволяет получить экономию бюджетных средств в связи со снижением изначально заявленной цены, что является единственным критерием отбора поставщика активов. При этом незначительная доля таких закупок по сравнению с электронным аукционом связана с имеющимися ограничениями, установленными законодательством в области контрактной системы. Начальная (максимальная) цена ограничена десятью миллионами рублей по одному контракту. Следовательно, строительство, реконструкция и ремонт объектов основных средств, затраты на которые имеют значительные суммы, заказчики не могут выбрать. Потолок цены для проведения запроса котировок не применим к следующим нефинансовым активам:

- товары жизненно необходимые населению;
- лекарственные препараты, которые определены решением комиссией врачей;
- инвентарь и формы для спортсменов, входящих в состав олимпийской и паралимпийской сборной;
- вещи, относящиеся к художественным промыслам;
- жилплощадь для детей, оставшихся без родителей.

Кроме того, нет ограничений для закупок товаров, работ, услуг, проводимых путем запроса котировок, если контракт был расторгнут, либо заказчик в одностороннем порядке отказался его заключать; для заказчиков, работающих за пределами российского государства; для юридических услуг по защите интересов страны за границей.

Результаты конкурентных процедур напрямую влияют на сумму первоначальной стоимости нефинансовых активов, принимаемую в целях бюджетного учета.

Что касается понесенных издержек на выполненные работы и полученные услуги, то они учитываются сразу в составе расходов.

Стоит отметить, что профессиональное суждение должностным лицом организации должно применяться не только в процессе приобретения (поступления), а также на дату принятия объекта к учету и после. В частности, это касается определения метода начисления износа по амортизируемому имуществу, так как выбор должен проводиться, исходя из предполагаемого способа получения экономических выгод или полезного потенциала, который заключен в активе. После принятия к учету метод амортизации можно поменять, если изменился предполагаемый способ получения выгод от конкретного актива. Следовательно, сумма расходов в части амортизации будет зависеть от управленческого решения в пользу одного из трех методов, а также от сформированной первоначальной стоимости объекта на дату его принятия к учету и наличия признаков обесценения.

Таким образом, основной базой для принятия управленческих решений в части признания и управленческого учета затрат и расходов является бюджетный учет и данные, поступающие из результатов закупочных процедур. Это необходимо для достижения экономии бюджетных средств и получения необходимого результата, например такого как, качественный объект нефинансового актива, полученные услуги, и выполненные работы, отвечающие всем установленным в технической документации требованиям. Сумма понесенных и отраженных в учете расходов напрямую влияет на себестоимость оказанных услуг и выполненных работ организацией бюджетной сферы для заказчика или потребителя.

**Библиографический список**

1. Бюджетный кодекс Российской Федерации от 31 июля 1998 г. № 145-ФЗ (ред. от 13.07.2024).
2. Закон о контрактной системе (закон о госзакупках). Федеральный закон от 5 апреля 2013 г. № 44-ФЗ «О контрактной системе в сфере закупок товаров, работ, услуг для обеспечения государственных и муниципальных нужд» (ред. от 22.06.2024).
3. *Леухина Т. Л.* Классификация основных средств для учетных целей в бюджетной сфере // Вестник университета. – 2022. – № 5. – С. 161–168.
4. *Леухина Т. Л.* Современные аспекты учета запасов в организациях бюджетной сферы // Вестник университета. – 2021. – № 5. – С. 169–175.
5. Сводный аналитический отчет о результатах мониторинга закупок товаров, работ, услуг для обеспечения государственных и муниципальных нужд, а также закупок товаров, работ, услуг отдельными видами юридических лиц за 2022 год. – URL: [https://minfin.gov.ru/common/upload/library/2023/05/main/Monitoring\\_2022\\_itog.pdf](https://minfin.gov.ru/common/upload/library/2023/05/main/Monitoring_2022_itog.pdf).
6. Сводный аналитический отчет о результатах мониторинга закупок товаров, работ, услуг для обеспечения государственных и муниципальных нужд, а также закупок товаров, работ, услуг отдельными видами юридических лиц за 2023 год. – URL: [https://minfin.gov.ru/common/upload/library/2024/05/main/Svodnyy\\_2023.pdf](https://minfin.gov.ru/common/upload/library/2024/05/main/Svodnyy_2023.pdf).
7. Федеральные стандарты для организаций бюджетной сферы. Справочная информация: «Основные нормативные акты и документы, регулирующие бухгалтерский учет в РФ» (Материал подготовлен специалистами Консультант-Плюс). – URL: [https://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_71763/2ef627b0d2ef70112e98fc02bad849d660057abe/#dst100076](https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_71763/2ef627b0d2ef70112e98fc02bad849d660057abe/#dst100076).
8. Федеральный закон от 18 июля 2011 г. № 223-ФЗ «О закупках товаров, работ, услуг отдельными видами юридических лиц» (ред. от 04.08.2023).