

УЧЕБНИКИ, ДИПЛОМЫ, ДИССЕРТАЦИИ -

полные тексты

На сайте электронной библиотеки

www.учебники.информ2000.рф**НАПИСАНИЕ на ЗАКАЗ:**

1. Диссертации и научные работы
2. Дипломы, курсовые, рефераты, чертежи...
3. Школьные задания

Онлайн-консультации

ЛЮБАЯ тематика, в том числе ТЕХНИКА

Приглашаем авторов

2016
2016**Т.С. Маслова**

Рецензенты:

Д. э. н., проф. Е.В. Никифорова (Финансовый университет при Правительстве РФ);

д. э. н., проф. Р.Г. Каспина (Казанский (Приволжский) Федеральный университет).

ПРЕДИСЛОВИЕ

Бюджетная политика России динамично меняется. Ее реформирование в первую очередь направлено: на достижение и обеспечение долгосрочной сбалансированности и устойчивости бюджетной системы; создание условий для повышения эффективности деятельности публично-правовых образований; расширение доступа к информации о финансовой деятельности органов власти, государственных (муниципальных) учреждений, результатах использования бюджетных средств, государственного (муниципального) имущества; создание условий для повышения качества финансового менеджмента главных администраторов бюджетных средств, государственных и муниципальных учреждений.

В современных условиях привычной системы учета, которая позволяет следить лишь за движением денежных средств, недостаточно. Для повышения надежности экономических прогнозов, формирования бюджетов с учетом долгосрочного прогноза основных параметров бюджетной системы, учета и прогнозирования финансовых и других ресурсов, которые могут быть направлены на достижение целей государственной политики, управления бюджетными рисками, анализа исполнения бюджета, оценки его воздействия на экономику требуются принципиально иные сведения. Самым объективным источником такой информации являются данные бухгалтерского учета.

Бухгалтерский учет - одна из наиболее емких учетных информационных систем, предназначенная для формирования различной экономической информации.

Бухгалтерский (бюджетный) учет в государственных (муниципальных) учреждениях является составной частью российской национальной системы бухгалтерского учета, ориентированной на создание комплексной, достоверной и оперативной информации для подготовки бухгалтерской (бюджетной) отчетности и данных, необходимых пользователям для максимально эффективного управления государственными муниципальными финансами на всех уровнях властных структур бюджетной системы РФ.

Определяющие правила бухгалтерского учета, обязательные в практике государственных (муниципальных) учреждений, устанавливаются централизованно Минфином России. В рамках реализации новых положений законодательства РФ, вступивших в силу с 1 января 2011 г. согласно Федеральному закону от 8 мая 2010 г. N 83-ФЗ "О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с совершенствованием правового положения государственных (муниципальных) учреждений", Минфин России принял новые нормативные акты, регулирующие вопросы организации и ведения бухгалтерского учета в государственном секторе экономики, что отражено в Едином плане счетов бухгалтерского учета государственных (муниципальных) учреждений, планах счетов и инструкциях по их применению для автономных, бюджетных и казенных учреждений.

Учебное пособие написано в соответствии с нормативной правовой базой (см. литературу), в первую очередь с Единым планом счетов бухгалтерского учета для органов государственной власти (государственных органов), органов местного самоуправления, органов управления государственными внебюджетными фондами, государственных академий наук, государственных (муниципальных)

учреждений, утвержденным Приказом Минфина России от 1 декабря 2010 г. N 157н, используя электронный ресурс СПС "КонсультантПлюс". Были учтены проекты внесения изменений в инструкции, размещенные на сайте Минфина России.

При работе над учебным пособием автор руководствовался тем, что курсу бухгалтерского учета в государственных (муниципальных) учреждениях предшествовало изучение основ бухгалтерского учета, ряда общеэкономических и специальных дисциплин.

Схема данного учебного пособия, по мнению автора, отражает органическую взаимосвязь: понятийный аппарат - система нормативного правового регулирования - объекты - план счетов бухгалтерского учета - характеристика счета - взаимодействие каждого счета бухгалтерского учета с другими счетами в зависимости от экономического содержания конкретного хозяйственного факта из разнообразной практики государственных (муниципальных) учреждений.

В **главе 1** описан механизм организации бухгалтерского учета в государственных (муниципальных) учреждениях: особенности нормативного регулирования учета, источники финансирования учреждений, бюджетная классификация, план счетов бухгалтерского учета и др.

Глава 2 посвящена методологии и технике бухгалтерского учета нефинансовых активов (основных средств, нематериальных активов, материальных запасов и др.).

Глава 3 знакомит читателя с бухгалтерским учетом денежных средств на лицевых, банковских счетах в рублях и иностранной валюте, а также финансовых вложений.

В **главе 4** раскрывается порядок документального оформления и учета дебиторской задолженности покупателей, подотчетных лиц, прочих дебиторов за оказанные услуги, выполненные работы.

В **главе 5** представлены формы и правила учета различных обязательств, которые могут возникать у государственных (муниципальных) учреждений: перед поставщиками, работниками (по оплате труда), государственными внебюджетными фондами, а также требований к учреждениям покупателей, поставщиков по предъявленным им претензиям и др. Разъясняется методика бухгалтерского учета налогообложения учреждений и определение финансового результата их деятельности.

Каждая глава сопровождается упражнениями (цифры условные), тестами, контрольными вопросами, которые способствуют закреплению изученного материала, формированию умения самостоятельно и взвешенно решать профессиональные вопросы бухгалтерского учета в государственных (муниципальных) учреждениях.

Важно добросовестно изучить соответствующий раздел, самостоятельно выполнить практические задания и подготовить исчерпывающие ответы на контрольные вопросы, так как теоретический материал лучше всего усваивается на практике.

Глава 1. ОСОБЕННОСТИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА В ГОСУДАРСТВЕННЫХ (МУНИЦИПАЛЬНЫХ) УЧРЕЖДЕНИЯХ И ЕГО ОСНОВНЫЕ ОБЪЕКТЫ

- 1.1. Типы государственных (муниципальных) учреждений и их характеристика
- 1.2. Общая характеристика бухгалтерского учета в государственных (муниципальных) учреждениях и его объектов
- 1.3. Нормативное правовое регулирование бухгалтерского учета
- 1.4. Бюджетная классификация - аналитическая основа бухгалтерского учета в государственных (муниципальных) учреждениях

1.5. Казначейская система исполнения бюджета

1.6. Порядок финансирования государственных (муниципальных) учреждений и его связь с бухгалтерским учетом

1.1. Типы государственных (муниципальных) учреждений и их характеристика

В соответствии с действующим российским законодательством хозяйствующие субъекты подразделяются на коммерческие и некоммерческие.

Коммерческие организации учреждаются для извлечения прибыли, тогда как назначение некоммерческих организаций ограничено той или иной деятельностью, не предусматривающей получение дохода.

Правовые аспекты этих различий (цели деятельности, организационно-правовые формы и др.) приведены в Приложении 1, а экономические (формы собственности, источники образования имущества и др.) - в Приложении 2.

К числу наиболее очевидных особенностей некоммерческих организаций можно отнести отсутствие уставного капитала (исключение составляют некоммерческие партнерства и потребительские кооперативы) и наличие характерных источников образования имущества: целевых, спонсорских, благотворительных взносов и грантов.

Некоммерческие организации могут иметь разные формы собственности: государственную, частную или смешанную. Они могут быть созданы юридическими лицами (фонды, некоммерческие учреждения, потребительские кооперативы), физическими лицами (общественные объединения и проч.), другими некоммерческими организациями (ассоциации и союзы).

Учреждением признается некоммерческая организация, созданная собственником для осуществления управленческих, социально-культурных или иных функций некоммерческого характера (ст. 120 Гражданского кодекса РФ; далее - ГК РФ).

До 2007 г. учреждения подразделялись на государственные, муниципальные учреждения, из которых в целях Бюджетного кодекса РФ выделялись бюджетные. Основные изменения в деятельности бюджетных учреждений представлены в Приложении 3.

Начиная с 2008 г., после принятия Федерального закона "О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с совершенствованием правового положения государственных (муниципальных) учреждений", учреждения могут быть частными и государственными (муниципальными).

Частным учреждением признается некоммерческая организация, созданная собственником (гражданином или юридическим лицом) для осуществления управленческих, социально-культурных или иных функций некоммерческого характера. Имущество частного учреждения находится у него на праве оперативного управления в соответствии с ГК РФ.

Государственные (муниципальные) учреждения - это учреждения, созданные Российской Федерацией, субъектом РФ и муниципальным образованием (ст. 9.1 Федерального закона "О некоммерческих организациях"). Названные учреждения делятся на три типа (ст. 123.22 ГК РФ): автономные, бюджетные и казенные (рис. 1.1).

Типы государственных (муниципальных) учреждений

Государственные (муниципальные) учреждения
1. Автономные
Некоммерческая организация, созданная Российской Федерацией, субъектом РФ или

муниципальным образованием для выполнения работ, оказания услуг в целях осуществления предусмотренных законодательством полномочий органов государственной власти, органов местного самоуправления в сферах науки, образования, здравоохранения, культуры, средств массовой информации, социальной защиты, занятости населения, физической культуры и спорта, а также в иных сферах в случаях, установленных федеральными законами (в том числе при проведении мероприятий по работе с детьми и молодежью в указанных сферах)
2. Бюджетные
Некоммерческая организация, созданная Российской Федерацией, субъектом РФ или муниципальным образованием для выполнения работ, оказания услуг в целях обеспечения реализации предусмотренных законодательством РФ полномочий соответственно органов государственной власти или органов местного самоуправления в сферах науки, образования, здравоохранения, культуры, социальной защиты, занятости населения, физической культуры и спорта, а также в иных сферах
3. Казенные
Государственное (муниципальное) учреждение, осуществляющее оказание государственных (муниципальных) услуг, выполнение работ и (или) исполнение государственных (муниципальных) функций в целях обеспечения реализации предусмотренных законодательством РФ полномочий органов государственной власти или органов местного самоуправления, финансовое обеспечение деятельности которого осуществляется за счет средств соответствующего бюджета на основании бюджетной сметы

Рис. 1.1

Появление такой градации учреждений обусловлено тем, что существовавшая ранее в Российской Федерации система бюджетных учреждений была сформирована в иных социальных, экономических условиях и не отвечала современным экономическим требованиям, поскольку была чрезмерно затратной.

По существу, публично-правовые образования содержали бюджетные учреждения вне зависимости от объема и качества оказываемых ими услуг, выполняемых работ, оплачивая их деятельность по смете расходов. При этом некоторые бюджетные учреждения активно занимались внебюджетной (коммерческой) деятельностью, предоставляя дополнительные платные услуги, но не делая при этом соответствующих отчислений в бюджет. Правовой статус доходов от такой деятельности, права и обязанности учреждений не были четко определены и регламентированы.

В соответствии с полномочиями органов власти государственные (муниципальные) учреждения выполняют государственные (муниципальные) работы, оказывают услуги и исполняют государственные (муниципальные) функции.

Автономное учреждение осуществляет деятельность в соответствии с ее предметом и целями, определенными федеральными законами и уставом, путем выполнения работ, оказания услуг.

Автономное учреждение, созданное на базе имущества, находящегося в федеральной собственности, на базе имущества, находящегося в собственности субъекта РФ, а также в муниципальной собственности, вправе открывать счета в кредитных организациях и (или) лицевые счета в территориальных органах Федерального казначейства, финансовых органах субъектов РФ, муниципальных образований. Открываемые счета обслуживаются учреждениями Банка России, кредитными организациями без взимания платы.

Доходы автономного учреждения поступают в его самостоятельное распоряжение и используются им для достижения целей, ради которых оно создано. Собственник имущества автономного учреждения не имеет права на получение доходов от осуществления учреждением деятельности и использования закрепленного за ним имущества.

Ежегодно автономное учреждение обязано опубликовывать отчеты о своей деятельности и об использовании закрепленного за ним имущества в определенных учредителем средствах массовой информации. Порядок опубликования отчетов, а также перечень сведений, которые должны содержаться в отчетах, устанавливает Правительство РФ.

Автономное учреждение представляет информацию о своей деятельности в органы государственной статистики, налоговые органы, иные органы и лицам в соответствии с российским законодательством и своим уставом.

Основной деятельностью автономного учреждения признается деятельность, непосредственно направленная на достижение целей, ради которых учреждение создано.

Государственное (муниципальное) задание для автономного учреждения формирует и утверждает учредитель в соответствии с видами деятельности, отнесенными уставом автономного учреждения к основной. Оно не вправе отказаться от выполнения государственного (муниципального) задания. Уменьшение объема субсидии на выполнение государственного (муниципального) задания в течение срока его выполнения осуществляется только при соответствующем его изменении. Выполнение государственного (муниципального) задания финансируется с учетом расходов на содержание недвижимого имущества и особо ценного движимого имущества, закрепленных за автономным учреждением или приобретенных им за счет средств, выделенных ему учредителем на приобретение такого имущества, расходов на уплату налогов, в качестве объекта налогообложения по которым признается соответствующее имущество, в том числе земельные участки. В случае сдачи в аренду с согласия учредителя такого имущества на его содержание учредитель не предоставляет финансового обеспечения.

Финансовым обеспечением деятельности служат субсидии из соответствующего бюджета бюджетной системы РФ и иных не запрещенных федеральными законами источников.

В автономном учреждении создается наблюдательный совет из не менее чем пяти и не более чем 11 членов. В состав наблюдательного совета автономного учреждения входят представители учредителя учреждения, представители исполнительных органов государственной власти или органов местного самоуправления, на которые возложено управление государственным или муниципальным имуществом, и представители общественности, в том числе лица, имеющие заслуги и достижения в соответствующей сфере деятельности. В состав наблюдательного совета автономного учреждения могут входить представители иных государственных органов, органов местного самоуправления, представители работников автономного учреждения.

Учреждение может совершать крупные сделки с предварительного одобрения наблюдательного совета.

Крупной сделкой признается сделка (или несколько взаимосвязанных сделок), связанная с распоряжением денежными средствами, отчуждением иного имущества (которым учреждение вправе распоряжаться самостоятельно), а также с передачей такого имущества в пользование или в залог при условии, что цена такой сделки либо стоимость отчуждаемого или передаваемого имущества превышает 10% балансовой стоимости активов учреждения, определяемой по данным его бухгалтерской отчетности на последнюю отчетную дату, если уставом не предусмотрен меньший размер крупной сделки.

Крупная сделка, совершенная с нарушением требований законодательства, может быть признана недействительной по иску автономного учреждения или его учредителя, если будет доказано, что другая сторона в сделке знала или должна была знать об отсутствии ее одобрения наблюдательным советом автономного учреждения. Руководитель автономного учреждения несет перед учреждением ответственность в размере убытков, причиненных автономному учреждению в результате совершения крупной сделки с нарушением требований федерального закона, независимо от того, была ли эта сделка признана недействительной.

Бюджетное учреждение осуществляет деятельность в соответствии с ее предметом и целями деятельности, определенными в соответствии с федеральными законами, иными нормативными правовыми актами, муниципальными правовыми актами и уставом.

Государственные (муниципальные) задания для бюджетного учреждения в соответствии с предусмотренными его учредительными документами основными видами деятельности формирует и утверждает соответствующий орган, исполняющий функции и полномочия учредителя. Бюджетное учреждение не вправе отказаться от выполнения государственного (муниципального) задания. Уменьшение объема субсидии, предоставленной на выполнение государственного (муниципального) задания, в течение срока его выполнения осуществляется только при соответствующем изменении государственного (муниципального) задания.

Бюджетное учреждение вправе сверх установленного государственного (муниципального) задания, а также в случаях, определенных федеральными законами, в пределах установленного государственного (муниципального) задания выполнять работы, оказывать услуги, относящиеся к его основным видам деятельности, для граждан и юридических лиц за плату и на одинаковых при оказании одних и тех же услуг условиях. Порядок определения указанной платы устанавливается соответствующим органом, исполняющим функции и полномочия учредителя.

Бюджетное учреждение вправе вести иные виды деятельности, не являющиеся основными, лишь постольку, поскольку это служит достижению целей, ради которых оно создано, и соответствующие указанным целям, при условии, что такая деятельность предусмотрена его учредительными документами.

Бюджетное учреждение осуществляет в порядке, определенном Правительством РФ, высшим исполнительным органом государственной власти субъекта Федерации, местной администрацией муниципального образования, полномочия соответственно государственного органа, исполнительного органа государственной власти субъекта Федерации, органа местного самоуправления по исполнению публичных обязательств перед физическим лицом, подлежащих исполнению в денежной форме.

Финансовое обеспечение выполнения государственного (муниципального) задания бюджетным учреждением предоставляется в виде субсидий из соответствующего бюджета бюджетной системы РФ. Такое обеспечение осуществляется с учетом расходов на содержание недвижимого имущества и особо ценного движимого имущества, закрепленных за бюджетным учреждением учредителем или приобретенных им за счет средств, выделенных ему учредителем на приобретение такого имущества, расходов на уплату налогов, в качестве объекта налогообложения по которым признается соответствующее имущество, в том числе земельные участки.

В случае сдачи в аренду с согласия учредителя недвижимого имущества и особо ценного движимого имущества, закрепленного (приобретенного) за бюджетным учреждением учредителем, финансовое обеспечение содержания такого имущества учредитель не предоставляет.

Порядок формирования государственного (муниципального) задания и порядок финансового обеспечения его выполнения определяют:

- 1) Правительство РФ - в отношении федеральных бюджетных учреждений;
- 2) высший исполнительный орган государственной власти субъекта Федерации - в отношении бюджетных учреждений субъекта Федерации;
- 3) местная администрация - в отношении муниципальных бюджетных учреждений.

Бюджетное учреждение совершает операции с поступающими ему средствами через лицевые счета, открываемые в территориальном органе Федерального казначейства или финансовом органе субъекта Федерации (муниципального образования) в порядке, установленном российским законодательством.

Имущество бюджетного учреждения закрепляется за ним на праве оперативного управления в соответствии с ГК РФ. Собственником имущества бюджетного учреждения является соответственно Российская Федерация, субъект РФ, муниципальное образование. Земельный участок, необходимый для выполнения уставных задач, предоставляется бюджетному учреждению на праве постоянного (бессрочного) пользования.

Объекты культурного наследия (памятники истории и культуры) народов РФ, культурные ценности, природные ресурсы (за исключением земельных участков), ограниченные для использования в

гражданском обороте или изъяты из оборота, закрепляются за бюджетным учреждением на условиях и в порядке, которые определяются федеральными законами и иными российскими нормативными правовыми актами.

Бюджетное учреждение без согласия собственника не вправе распоряжаться особо ценным движимым имуществом, закрепленным за ним собственником или приобретенным бюджетным учреждением за счет средств, выделенных ему собственником на приобретение такого имущества, а также недвижимым имуществом. Остальным имуществом, находящимся на праве оперативного управления, учреждение вправе распоряжаться самостоятельно.

Крупная сделка может быть совершена бюджетным учреждением только с предварительного согласия соответствующего органа, исполняющего функции и полномочия его учредителя. Крупная сделка, совершенная с нарушением требований законодательства, может быть признана недействительной по иску бюджетного учреждения или его учредителя, если будет доказано, что другая сторона в сделке знала или должна была знать об отсутствии предварительного согласия учредителя бюджетного учреждения.

Руководитель бюджетного учреждения несет перед бюджетным учреждением ответственность в размере убытков, причиненных учреждению в результате совершения крупной сделки с нарушением требований законодательства, независимо от того, была ли эта сделка признана недействительной.

Казенное учреждение находится в ведении органа государственной власти (государственного органа), органа местного самоуправления, осуществляющего бюджетные полномочия главного распорядителя (распорядителя) бюджетных средств, если иное не установлено российским законодательством.

Финансовое обеспечение деятельности казенного учреждения осуществляется за счет средств соответствующего бюджета бюджетной системы Российской Федерации и на основании бюджетной сметы.

Казенное учреждение может осуществлять приносящую доходы деятельность, только если такое право предусмотрено в его учредительном документе. Казенное учреждение осуществляет операции с бюджетными средствами через лицевые счета.

Заключение и оплата казенным учреждением государственных (муниципальных) контрактов, иных договоров, подлежащих исполнению за счет бюджетных средств, производятся от имени Российской Федерации, субъекта РФ, муниципального образования в пределах доведенных учреждению лимитов бюджетных обязательств и с учетом принятых и неисполненных обязательств.

В случае уменьшения казенному учреждению как получателю бюджетных средств ранее доведенных до него лимитов бюджетных обязательств, приводящего к невозможности исполнить бюджетные обязательства, вытекающие из заключенных государственных (муниципальных) контрактов, иных договоров, казенное учреждение должно обеспечить согласование в соответствии с российским законодательством о контрактной системе в сфере закупок товаров, работ, услуг для государственных и муниципальных нужд новых условий таких контрактов, в том числе по цене и (или) срокам их исполнения, и (или) количеству (объему) товара (работы, услуги), иных договоров. Сторона государственного (муниципального) контракта, иного договора вправе потребовать от казенного учреждения возместить только фактически понесенный ущерб, непосредственно обусловленный изменением условий государственного (муниципального) контракта, иного договора.

При недостаточности лимитов бюджетных обязательств, доведенных до казенного учреждения для исполнения его денежных обязательств, по таким обязательствам от имени Российской Федерации, субъекта РФ, муниципального образования отвечает соответственно государственный орган, орган местного самоуправления, орган местной администрации, осуществляющий бюджетные полномочия главного распорядителя бюджетных средств, в ведении которого находится данное казенное учреждение.

Казенное учреждение самостоятельно выступает в суде в качестве истца и ответчика. Оно не имеет права предоставлять и получать кредиты (займы), приобретать ценные бумаги. Субсидии и бюджетные кредиты казенному учреждению не предоставляются.

Казенное учреждение на основании договора (соглашения) вправе передать иной организации (централизованной бухгалтерии) полномочия по ведению бюджетного учета и формированию бюджетной отчетности.

В качестве получателя бюджетных средств казенное учреждение исполняет следующие бюджетные полномочия (ст. 162 Бюджетного кодекса РФ; далее - БК РФ):

- составляет и исполняет бюджетную смету;
- принимает и (или) исполняет в пределах доведенных до него лимитов бюджетных обязательств и (или) бюджетных ассигнований бюджетные обязательства;
- обеспечивает результативность, целевой характер использования предусмотренных для него бюджетных ассигнований;
- вносит соответствующему главному распорядителю (распорядителю) бюджетных средств предложения по изменению бюджетной росписи;
- ведет бюджетный учет (обеспечивает его ведение) <1>;
- формирует бюджетную отчетность (обеспечивает ее формирование) и представляет бюджетную отчетность получателя бюджетных средств соответствующему главному распорядителю (распорядителю) бюджетных средств;
- исполняет иные полномочия, установленные БК РФ и принятыми в соответствии с ним нормативными правовыми актами (муниципальными правовыми актами), регулируемыми бюджетные правоотношения.

<1> Применительно к казенным учреждениям используется термин "бюджетный учет", а применительно к автономным и бюджетным учреждениям - "бухгалтерский учет".

Сравнение бюджетных, автономных и казенных учреждений представлено в табл. 1.1.

Таблица 1.1. Сравнительная характеристика
 бюджетных, автономных и казенных учреждений

Критерий сравнения	Бюджетное учреждение	Автономное учреждение	Казенное учреждение
Учредитель	Российская Федерация, субъект РФ или муниципальное образование		
Учредительный документ (см. Приложение 4)	Устав, утвержденный учредителем (участниками, собственником имущества)	Устав, утвержденный учредителем (участниками, собственником имущества)	Устав либо в случаях, установленных законом, нормативными правовыми актами Президента РФ или Правительства РФ, положение, утвержденное соответствующим органом, осуществляющим функции и полномочия учредителя
Приносящая доход деятельность (коммерческая деятельность)	Предусмотрена	Предусмотрена	Может вести приносящую доход деятельность, только если такое право предусмотрено в его учредительном документе. Такая деятельность определена как неналоговые доходы бюджета (т.е. все, что зарабатывает учреждение, перечисляется в доход соответствующего бюджета)
Сфера деятельности	Услуги в сферах образования, медицины, спорта, культуры, занятости населения и др.		Достижение целей создания учреждения при обеспечении реализации полномочий органов государственной власти или местного самоуправления
Субсидиарная ответственность государства	Нет. Но по обязательствам, связанным с причинением вреда гражданам, при недостаточности имущества учреждения, на которое может быть обращено взыскание, субсидиарную ответственность несет собственник имущества бюджетного учреждения	Нет. Но по обязательствам, связанным с причинением вреда гражданам, при недостаточности имущества учреждения, на которое может быть обращено взыскание, субсидиарную ответственность несет собственник имущества бюджетного учреждения	Есть
Ответственность	Отвечает всем находящимся у него	Отвечает всем находящимся на	Отвечает по своим обязательствам

учреждения по своим обязательствам	на праве оперативного управления имуществом, в том числе приобретенным за счет доходов, полученных от приносящей доход деятельности, за исключением особо ценного движимого имущества, закрепленного за бюджетным учреждением собственником этого имущества или приобретенного учреждением за счет средств, выделенных собственником его имущества, а также недвижимого имущества независимо от того, по каким основаниям оно поступило в оперативное управление и за счет каких средств оно приобретено	праве оперативного управления имуществом, за исключением недвижимого имущества и особо ценного движимого имущества, закрепленных за учреждением собственником этого имущества или приобретенных автономным учреждением за счет средств, выделенных собственником его имущества	находящимися в его распоряжении денежными средствами. При недостаточности денежных средств субсидиарную ответственность по обязательствам казенного учреждения несет собственник его имущества
Распоряжение имуществом	Распоряжается всем имуществом, кроме: а) особо ценного движимого имущества, закрепленного собственником; б) любого недвижимого имущества	Распоряжается всем имуществом, кроме: а) особо ценного движимого имущества, закрепленного собственником; б) недвижимого имущества, закрепленного собственником	Не вправе распоряжаться каким бы то ни было имуществом
Право на совершение крупных сделок	С предварительного согласия учредителя	С предварительного согласия наблюдательного совета	Отсутствует
Особо ценное движимое имущество	Виды имущества могут определять профильные министерства. Перечни имущества определяет орган, выполняющий функции учредителя	Виды имущества могут определять профильные министерства. Перечни имущества определяет орган, выполняющий функции учредителя	Не выделяется
Органы управления	Руководитель (директор, ректор, главный врач и др.). Могут быть совещательные органы и органы самоуправления	Наблюдательный совет, руководитель, иные органы (ученый совет, художественный совет и т.д.)	Руководитель. Могут быть совещательные органы и органы самоуправления
Право внесения имущества в капитал хозяйственных обществ	Только в случаях, прямо установленных законом (например, Федеральным законом от 2 августа	Есть	Нет

	2009 г. N 217-ФЗ)		
Финансовое обеспечение из бюджета	В форме субсидий: в соответствии с заданием учредителя; - на содержание имущества; - на иные цели. Средства бюджета: - на исполнение публичных денежных обязательств перед физическими лицами; - на проведение мероприятий в соответствии с нормативными правовыми актами. Доходы поступают в самостоятельное распоряжение	В форме субсидий в соответствии с заданиями учредителя. Доходы поступают в самостоятельное распоряжение	Осуществляется за счет средств соответствующего бюджета бюджетной системы РФ и на основании бюджетной сметы
Открытие счетов	В органах Федерального казначейства (финансовых органах), за исключением случаев, установленных нормативными правовыми актами	В кредитных организациях и (или) лицевые счета в территориальных органах Федерального казначейства, финансовых органах субъектов РФ, муниципальных образований	В органах Федерального казначейства (финансовых органах), за исключением случаев, установленных нормативными правовыми актами
Распространение действия Федерального закона от 5 апреля 2013 г. N 44-ФЗ "О контрактной системе в сфере закупок товаров, работ, услуг..."	Осуществляют закупки за счет субсидий, предоставленных из бюджетов бюджетной системы РФ, и иных средств в соответствии с требованиями Федерального закона	При предоставлении средств из бюджетов бюджетной системы РФ на капитальные вложения в объекты государственной, муниципальной собственности при планировании и осуществлении закупок за счет указанных средств применяются положения Федерального закона. При этом применяются положения Закона , регулирующие мониторинг закупок, аудит в сфере закупок и контроль в сфере закупок	Распространяется в полном объеме
Заключение контрактов и иных гражданско-правовых договоров	Заключает от своего имени	Заключает от своего имени	Заключает от имени Российской Федерации, субъекта РФ, муниципального образования в пределах доведенных до него лимитов бюджетных обязательств

Привлечение заемных средств	Могут привлекаться (с ограничением на крупные сделки)	Могут привлекаться	Не имеет права предоставлять и получать кредиты (займы), приобретать ценные бумаги. Субсидии и бюджетные кредиты не предоставляются
Основной плановый финансовый документ	План финансово-хозяйственной деятельности (далее - план ФХД)	План финансово-хозяйственной деятельности	Бюджетная смета
Финансовый контроль и контроль учредителя	В основном последующий (контроль выполнения государственного задания). Предварительный (санкционирование по целевым субсидиям и бюджетным инвестициям)	Последующий (контроль выполнения государственного задания)	Предварительный по всем расходам (проверка Федеральным казначейством наличия денежного обязательства), текущий и последующий
Отчетность	Бухгалтерская отчетность, статистическая отчетность, отчет о результатах деятельности и использования имущества	Бухгалтерская отчетность, статистическая отчетность, отчет о результатах деятельности и использования имущества	Бюджетная отчетность, статистическая отчетность, отчет о результатах деятельности и использования имущества
Открытость	Сведения об учреждении и его деятельности публикуются в открытом доступе в сети Интернет на общероссийском сайте, который создан Федеральным казначейством и запущен с 1 января 2012 г. (ст. 32 Федерального закона "О некоммерческих организациях")		

Государственные (муниципальные) учреждения ведут бухгалтерский (бюджетный) учет, который формируется под влиянием нескольких определяющих факторов, сгруппированных на рис. 1.2.

Основные правовые и организационные факторы,
влияющие на систему бухгалтерского (бюджетного) учета
государственных (муниципальных) учреждений

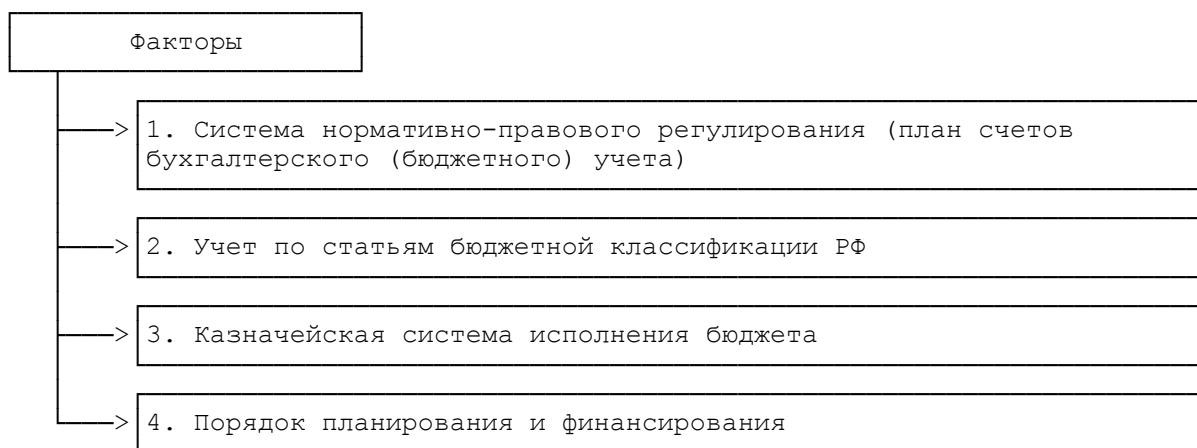


Рис. 1.2

Каждый из них станет объектом рассмотрения в следующих параграфах.

1.2. Общая характеристика бухгалтерского учета
в государственных (муниципальных) учреждениях и его объектов

Бухгалтерский учет представляет собой упорядоченную систему сбора, регистрации, группировки и обобщения информации в денежном выражении о состоянии и движении финансовых и нефинансовых активов и обязательств органов государственной власти, органов управления государственных внебюджетных фондов, органов местного самоуправления и созданных ими государственных (муниципальных) учреждений.

Основными задачами бухгалтерского учета являются:

- формирование полной и достоверной информации о наличии государственного (муниципального) имущества, его использовании, принятых учреждением обязательствах и полученных финансовых результатах;

- составление бухгалтерской отчетности, необходимой внутренним пользователям (руководителям, наблюдательным советам автономных учреждений, органам, исполняющим функции и полномочия учредителя, собственникам имущества, на базе которого создано учреждение, участникам бюджетного процесса), а также внешним пользователям бухгалтерской отчетности (покупателям (получателям) услуг (работ), социальных пособий, кредиторам и другим пользователям бухгалтерской финансовой отчетности);

- представление информации, необходимой внутренним и внешним пользователям бухгалтерской финансовой отчетности для осуществления ими полномочий по внутреннему и внешнему финансовому контролю за соблюдением российского законодательства при учете субъектом фактов хозяйственной жизни и их целесообразностью, наличием и движением имущества и обязательств, использованием материальных, трудовых и финансовых ресурсов в соответствии с утвержденными нормами, нормативами.

Основные функции бухгалтерского учета государственных (муниципальных) учреждений не отличаются от функций бухгалтерского учета коммерческих организаций: контрольная, информационная,

аналитическая (рис. 1.3).

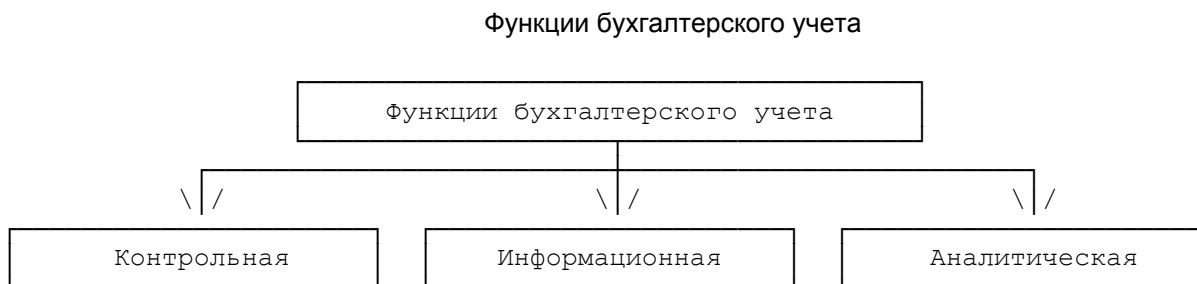


Рис. 1.3

Контрольная функция типична для учета. Бюджетное финансирование предполагает наличие контроля сохранности государственного (муниципального) имущества, использования его по назначению, а также целевого использования бюджетных ассигнований. Контрольная функция необходима для выявления отклонений в процессе деятельности учреждений от нормативных значений, заданных предписаний.

Применительно к бухгалтерскому учету можно говорить о трех видах контроля: предварительном, текущем, последующем.

Предварительный контроль осуществляется перед выполнением хозяйственного факта в целях предотвращения незаконных действий, неэффективного использования средств и принятия необоснованных решений. Он применяется преимущественно на стадии согласования и утверждения смет, планов ФХД, договоров, при подписании распорядительных и исполнительных документов на осуществление хозяйственных фактов.

Текущий контроль проводят в ходе учетной регистрации хозяйственных фактов и инвентаризаций денежных средств, материальных и других ценностей. Проверяется законность хозяйственных фактов, рациональность расходования денежных средств, материальных ценностей. Текущий контроль служит предотвращению случаев бесхозяйственности и злоупотреблений.

Последующий контроль осуществляют на стадии обобщения и анализа учетной и отчетной информации для того, чтобы установить правильность, законность и экономическую целесообразность совершенных операций и выявления недостатков в работе.

Главные распорядители, распорядители и получатели бюджетных средств (казенные учреждения) и субсидий на выполнение государственного (муниципального) задания (автономные и бюджетные учреждения), а также учредители формируют экономическую информацию, которая является инструментом внутренней и внешней связи между ними. При помощи информационного обеспечения происходит разграничение прав и ответственности каждого, согласование отдельных видов деятельности в достижении цели, поставленной перед ним государством.

Информационная система подчинена потребностям структуры бюджетной системы РФ, структура и принципы формирования которой систематизированы соответственно в Приложениях 5 и 6.

Качество учетной информации - сфера интересов потребителей. Многочисленные хозяйственные факты документируются, накапливаются, оцениваются по определенным признакам, группируются и обобщаются на счетах бухгалтерского учета в учетных регистрах и в определенном порядке - в формах бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Отчетная информация, в свою очередь, помогает выявлять проблемы, например в социальной политике государства, отслеживать не только правильность расходования бюджетных средств, но и эффективность их использования.

Информационная функция состоит в том, что полученная информация служит основанием для принятия управленческих решений и проведения корректирующих действий, благодаря которым

обеспечивается нормальное функционирование хозяйствующих субъектов, экономики в целом.

К информации, формируемой в бухгалтерском учете, пользователи предъявляют ряд требований, представленных на рис. 1.4.

Требования к информации бухгалтерского учета

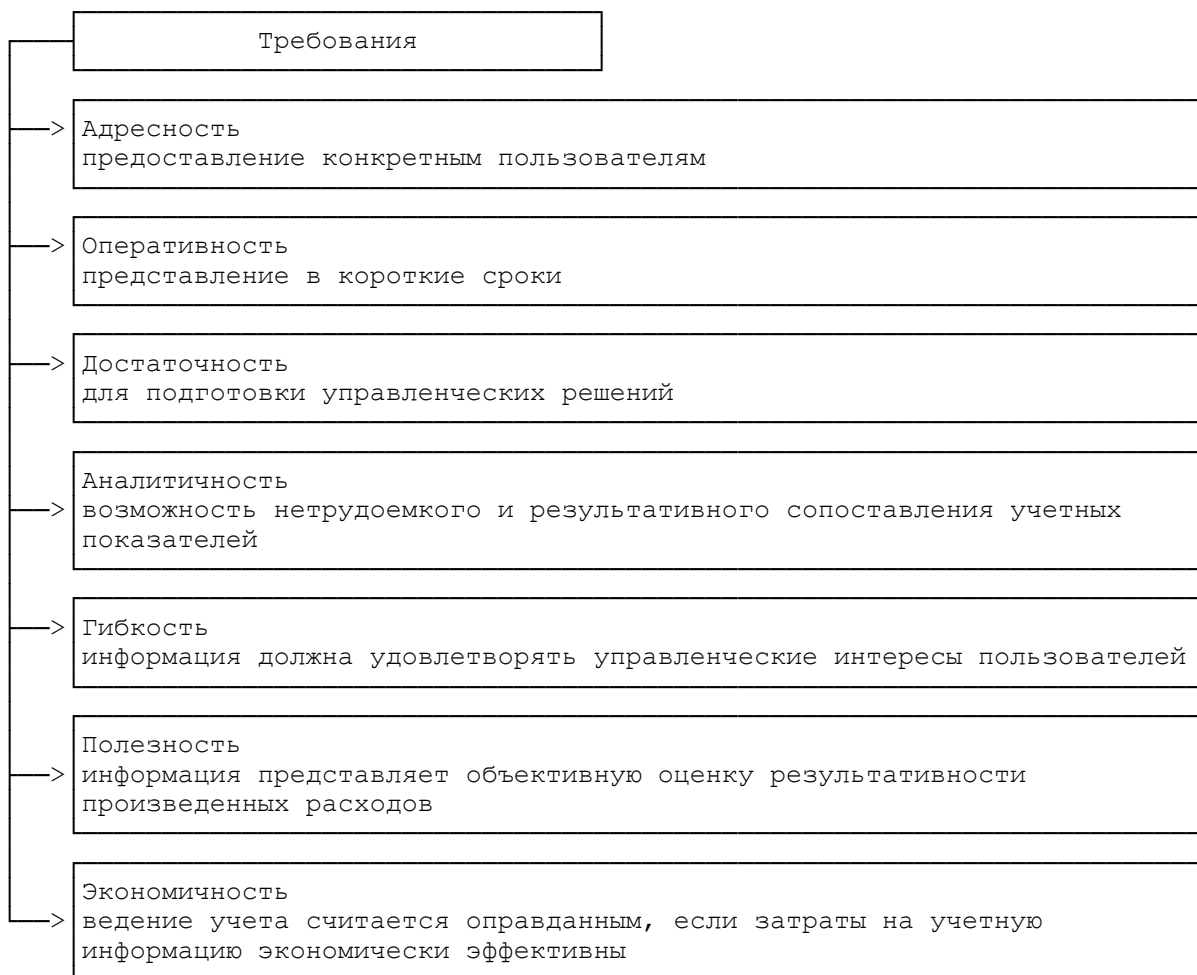


Рис. 1.4

Информация бухгалтерского учета используется для анализа финансово-хозяйственной деятельности органов власти разных уровней и государственных (муниципальных) учреждений, по результатам которого вырабатываются управленческие решения в отношении всех аспектов обычной деятельности учреждений. Для управления, например, необходим анализ выполнения плана по всем показателям деятельности: фактические показатели сравниваются с нормативными, сметными, выявляются причины отклонений и нарушений. Для этого изучается состав расходов по каждой статье экономической классификации; анализ финансирования предполагает изучение обеспеченности учреждений бюджетными средствами и полноты их использования. В связи с чем плановое финансирование сравнивается с фактическим, поступившие денежные средства - с кассовым расходом учреждения, что позволяет установить недоиспользование или сверхсметные расходы учреждения, а также нецелевое использование бюджетных средств.

Недоиспользование бюджетных средств говорит о том, что учреждение не выполнило возложенные на него функции. Причинами этого являются недостатки в управлении деятельностью учреждений. Сверхсметные расходы расцениваются как нарушение финансовой дисциплины. Основная причина -

несоблюдение норм расхода, завышение, необоснованное увеличение уровня производственных показателей.

Не использованные в текущем финансовом году остатки субсидий:

- на выполнение государственных (муниципальных) заданий, предоставленных бюджетному и автономному учреждениям из соответствующего бюджета бюджетной системы РФ, используются ими в очередном финансовом году на те же цели;

- на иные цели, а также субсидий на цели осуществления капитальных вложений подлежат перечислению в соответствующий бюджет. Указанные остатки средств учреждения могут использовать в очередном финансовом году при наличии потребности в направлении их на те же цели в соответствии с решением учредителя.

Общие требования к порядку взыскания в соответствующий бюджет неиспользованных остатков субсидий, предоставленных из бюджетов бюджетной системы РФ государственным (муниципальным) учреждениям, установлены Приказом Минфина России от 28 июля 2010 г. N 82н. Нарушение бюджетным (автономным) учреждением условий предоставления полученных субсидий влечет за собой наложение административного штрафа на должностных лиц учреждения в размере от 10 тыс. до 30 тыс. руб., на само учреждение - от 2 до 12% суммы полученной субсидии (ч. 2 ст. 15.15.5 Кодекса РФ об административных правонарушениях; далее - КоАП РФ).

Любая наука имеет **свой предмет**, дающий ответы на вопросы: что изучает наука, какова область ее приложения? Наличие и движение (изменение) объектов хозяйственной деятельности в основном предопределяет **сущность предмета бухгалтерского учета**.

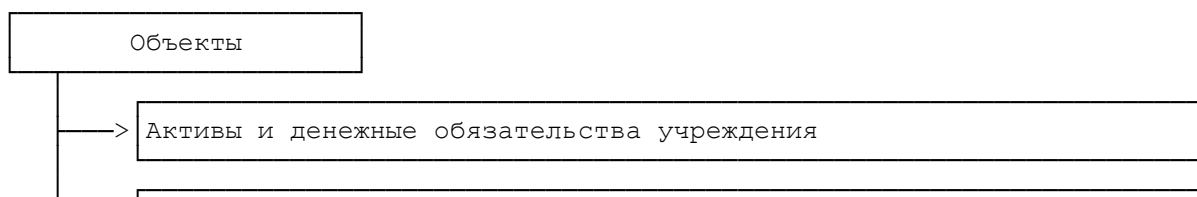
Основа (предмет) бухгалтерского учета - обычная деятельность органов власти разного уровня, автономных, бюджетных и казенных учреждений в ее динамике и состоянии. Все, что попадает в сферу бухгалтерского учета, составляет его объекты.

Объектами бухгалтерского учета экономического субъекта согласно ст. 5 Федерального закона "О бухгалтерском учете" являются:

- 1) факты хозяйственной жизни;
- 2) активы;
- 3) обязательства;
- 4) источники финансирования деятельности экономического субъекта;
- 5) доходы;
- 6) расходы;
- 7) иные объекты в случае, если это установлено федеральными стандартами.

Объекты бухгалтерского учета государственных (муниципальных) учреждений представлены на рис. 1.5.

Объекты бухгалтерского учета бюджетных
и автономных учреждений - получателей субсидий
и казенных учреждений - получателей бюджетных средств



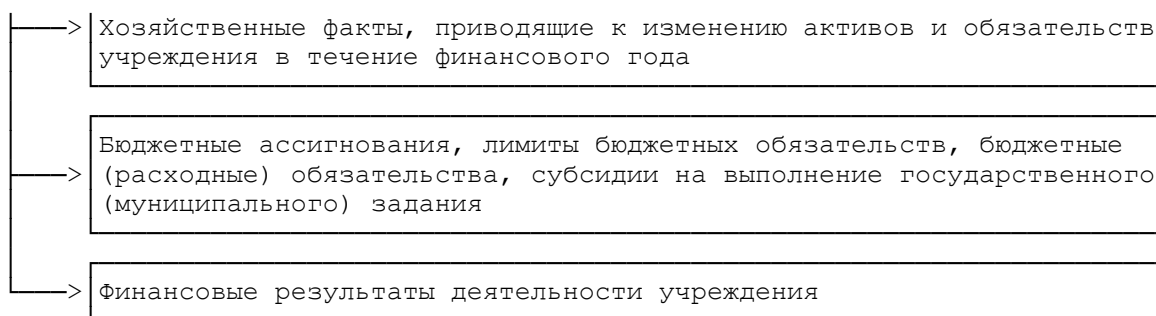


Рис. 1.5

В составе активов функционируют **нефинансовые активы** (основные средства, нематериальные, непроизведенные активы и материальные запасы) и **финансовые активы** (денежные средства в кассе, на лицевом, банковском счетах и др., финансовые вложения, все виды дебиторской задолженности).

Денежные обязательства - обязанность получателя уплатить бюджету, физическому лицу и юридическому лицу за счет средств бюджета определенные денежные средства в соответствии с выполненными условиями гражданско-правовой сделки, заключенной в рамках его бюджетных полномочий, или в соответствии с положениями закона, условиями договора или соглашения.

По сути, денежные обязательства представляют собой кредиторскую задолженность учреждения работникам по оплате труда, поставщикам и подрядчикам, бюджету по налогам, государственным внебюджетным фондам и др.

Операции, приводящие к изменению активов и обязательств учреждения, связаны с исполнением планов финансово-хозяйственной деятельности (смет доходов и расходов) учреждений в течение финансового года. Это различные хозяйственные процессы как содержание основной деятельности учреждения, ради которой оно создано.

Бюджетные обязательства - расходные обязательства, подлежащие исполнению в соответствующем финансовом году.

Расходные обязательства представляют собой обусловленные законом, иным нормативным правовым актом, договором или соглашением обязанности публично-правового образования (Российской Федерации, субъекта РФ, муниципального образования) или действующего от его имени казенного учреждения предоставить физическому или юридическому лицу, иному публично-правовому образованию, субъекту международного права средства из соответствующего бюджета.

Лимит бюджетных обязательств (ЛБО) - объем прав в денежном выражении на принятие казенным учреждением бюджетных обязательств и (или) их исполнение в текущем финансовом году (текущем финансовом году и плановом периоде).

Субсидия - бюджетные средства, предоставляемые бюджету другого уровня бюджетной системы РФ, физическому или юридическому лицу на условиях долевого финансирования целевых расходов.

Финансовый результат деятельности учреждений создается в рамках внебюджетной (коммерческой) деятельности. Может быть положительным (прибыль), когда доходы превышают расходы, или отрицательным (убыток), когда сумма произведенных расходов превышает полученные учреждением доходы.

В рамках исполнения смет, планов ФХД (некоммерческой деятельности) финансовый результат заключается в соответствии запланированных расходов по плану (смете) расходам, фактически произведенным в течение финансового года.

Метод бухгалтерского учета представляет собой совокупность способов и приемов, при помощи которых познается и обобщается предмет бухгалтерского учета, обеспечиваются достоверные учетные показатели по объектам, тем самым достигаются приоритетные цели всего бухгалтерского учета.

Определение метода бухгалтерского учета применительно к учреждениям государственного сектора экономики не отличается от общепринятого в экономической науке определения.

В бухгалтерском учете государственных (муниципальных) учреждений действуют те же элементы метода (рис. 1.6). (Напомним, что они изучаются по курсу основ бухгалтерского учета и в данном учебном пособии не рассматриваются в полном объеме. Считаем, однако, что первичному наблюдению, которое формирует информационное обеспечение учета, следует уделить внимание.)

Элементы метода бухгалтерского учета

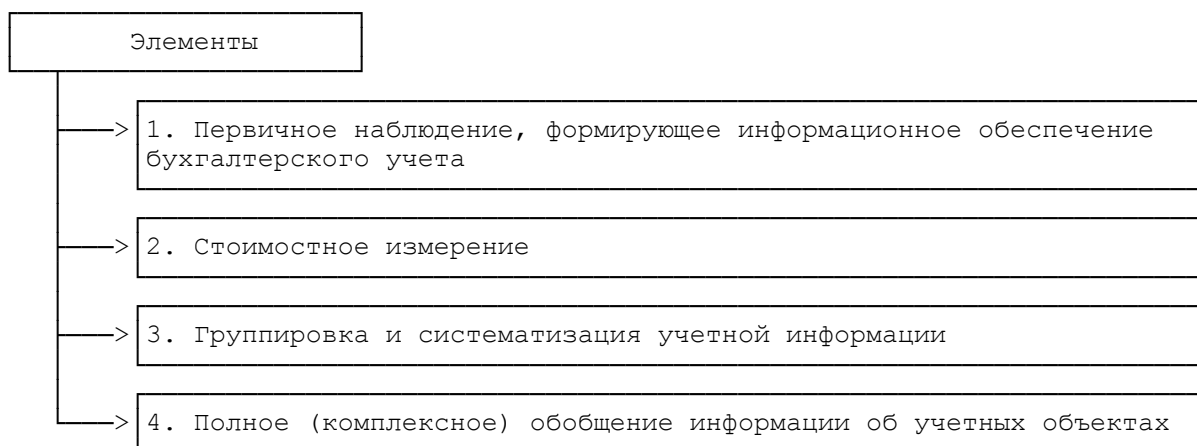


Рис. 1.6

Организация бухгалтерского учета

Под организацией бухгалтерского учета следует понимать систему элементов учетного процесса для получения достоверной и своевременной информации о финансово-хозяйственной деятельности организации и осуществления контроля за рациональным использованием ресурсов. Система организации учета имеет несколько направлений:

- первичный учет и документооборот;
- инвентаризация;
- формы бухгалтерского учета;
- формы организации учетно-вычислительных работ.

В соответствии с Федеральным законом "О бухгалтерском учете" ответственность за организацию бухгалтерского учета, соблюдение законодательства при выполнении хозяйственных фактов несут руководители организаций. Бухгалтерия может быть структурным подразделением организации. Ведение бухгалтерского учета может передаваться на договорных началах централизованной бухгалтерии, специализированной организации, например аудиторской фирме, либо бухгалтеру-специалисту. Руководитель может вести бухгалтерский учет лично.

Функции ведения бухгалтерского учета в государственных (муниципальных) учреждениях выполняет, как правило, самостоятельное структурное подразделение либо централизованная бухгалтерия, возглавляемые главным бухгалтером. Главный бухгалтер подчиняется непосредственно руководителю учреждения, несет ответственность за ведение учета, а также за своевременное представление полной и достоверной бухгалтерской отчетности. В его компетенцию входит утверждение (или согласование) должностных инструкций для работников бухгалтерии, подбор и расстановка материально ответственных лиц, которых принимают и увольняют с работы с согласия главного бухгалтера.

Служебные обязанности в бухгалтериях распределяются по функциональному признаку, т.е. за каждой группой или конкретным работником в зависимости от объема работ закрепляется определенный участок.

Структура бухгалтерской службы зависит от объема учетной работы и предусматривает иерархию подчиненности и взаимосвязь между бухгалтерами разных групп. Работники бухгалтерии обязаны соблюдать трудовую, служебную дисциплину и нести ответственность за искажения учетных данных.

В бухгалтериях, как правило, создаются специализированные группы: финансовая, материальная, расчетов и т.д. В зависимости от объема работ из финансовой и материальной групп могут быть выделены: оперативно-финансовая, расчетных операций, основных средств, продуктов питания. В необходимых случаях в учреждениях, обслуживаемых централизованными бухгалтериями, создаются учетно-контрольные группы из работников централизованных бухгалтерий. На эти группы могут быть возложены оформление всей первичной документации по бюджетному бухгалтерскому учету операций данного учреждения, контроль за сохранностью ценностей, находящихся под отчетом материально ответственных лиц, и выполнение других работ, предусмотренных распределением обязанностей.

Наиболее типичная структура бухгалтерии государственного (муниципального) учреждения представлена на рис. 1.7.

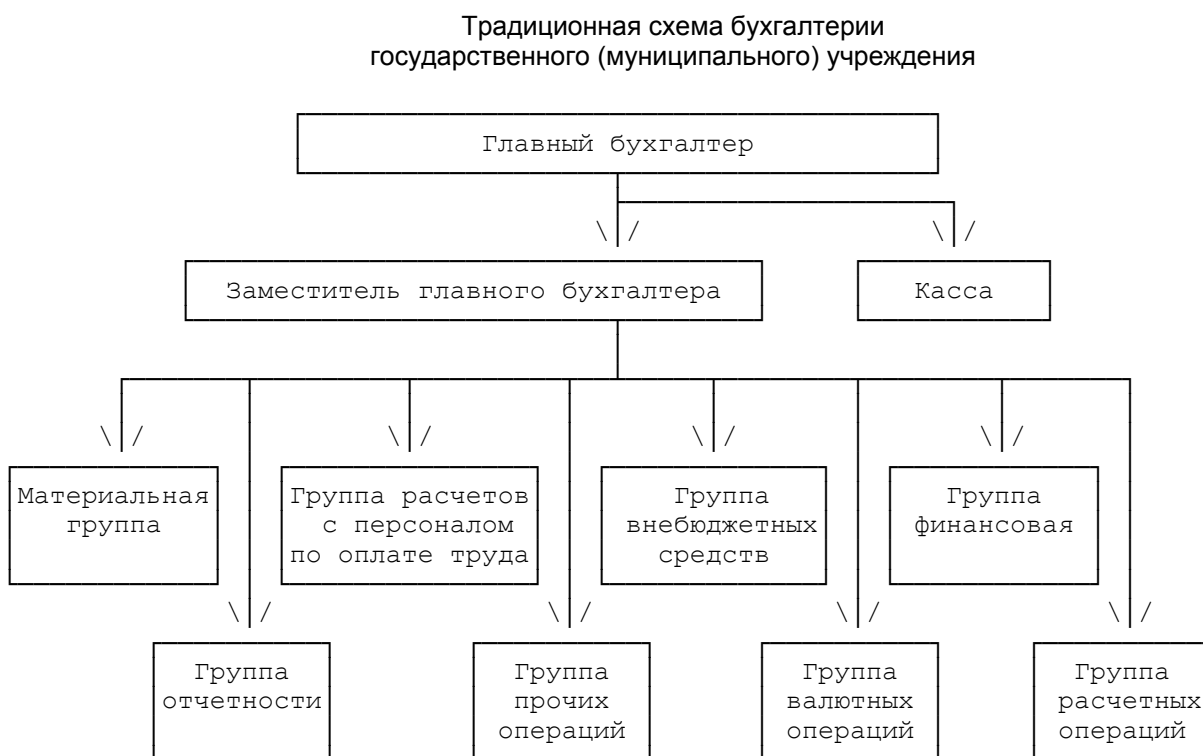


Рис. 1.7

Все структурные подразделения, входящие в состав учреждения, а также учреждения, обслуживаемые централизованными бухгалтериями, обязаны своевременно передавать в бухгалтерию необходимые для бухгалтерского учета и контроля документы (копии выписок из приказов и распоряжений, относящиеся непосредственно к исполнению сметы доходов и расходов, а также всякого рода договоры, акты выполненных работ и др.).

Распоряжения главного бухгалтера в области оформления и представления в бухгалтерию необходимых документов и сведений обязательны для соответствующих должностных лиц учреждения, а при централизованном учете - для всех обслуживаемых учреждений.

Функциональные обязанности бухгалтерских служб показаны на рис. 1.8.

Обязанности бухгалтерских служб
государственных (муниципальных) учреждений

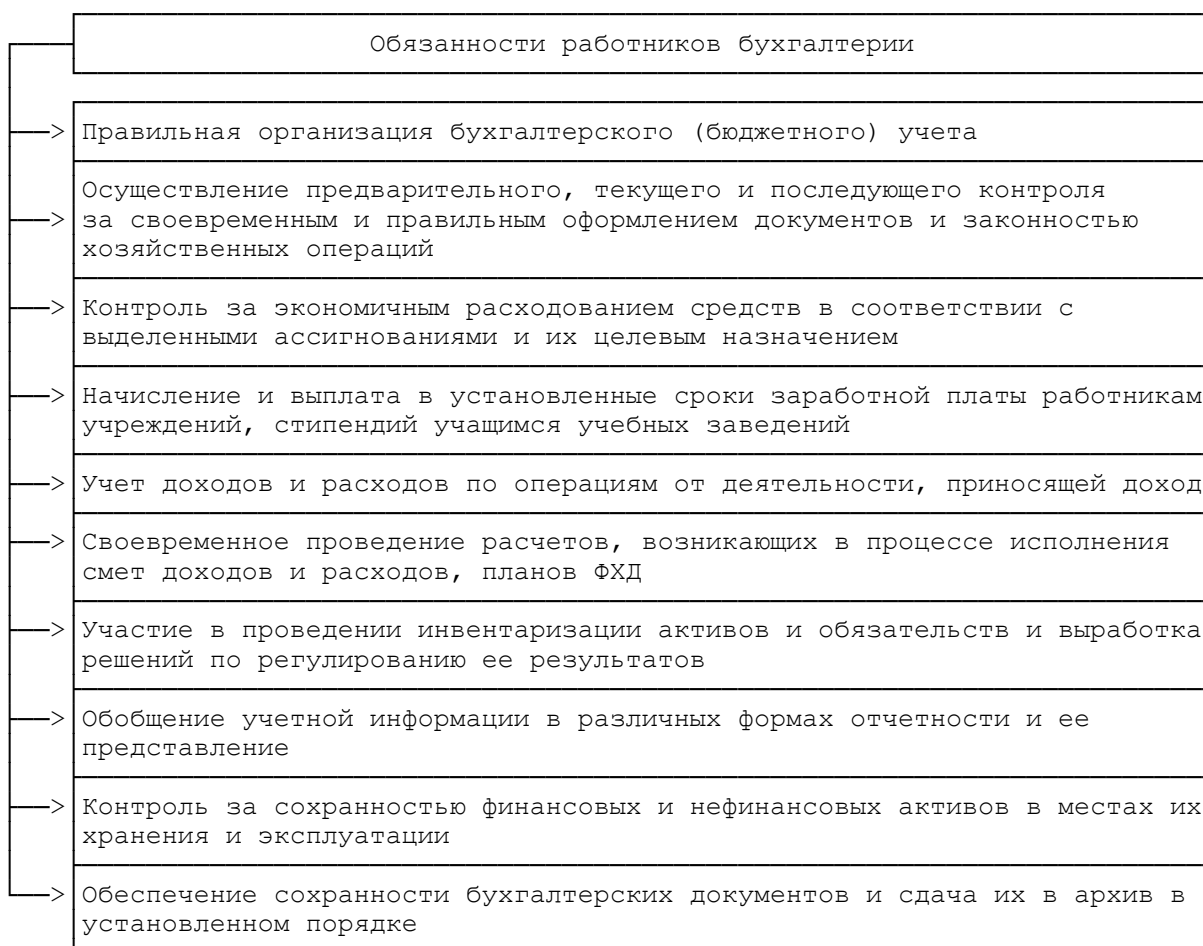


Рис. 1.8

Первичные документы и регистры бухгалтерского учета. Основанием для отражения в бухгалтерском учете информации об активах и обязательствах, а также операций с ними являются первичные документы.

Первичные документы принимаются к учету, если они составлены по унифицированным формам документов, утвержденным, согласно российскому законодательству, правовым актом уполномоченных органов исполнительной власти, а документы, формы которых не унифицированы, должны содержать следующие обязательные реквизиты:

- наименование документа;
- дата составления документа;
- наименование субъекта учета, составившего документ;
- содержание факта хозяйственной жизни;

- величина натурального и (или) денежного измерения факта хозяйственной жизни с указанием единиц измерения;

- информация, необходимая для представления субъектом учета (администратором доходов бюджетов бюджетной системы РФ) в Государственную информационную систему о государственных и муниципальных платежах в соответствии с порядком, установленным Федеральным законом от 27 июля 2010 г. N 210-ФЗ "Об организации предоставления государственных и муниципальных услуг";

- наименование должности лица, совершившего сделку, операцию и ответственного (ответственных) за правильность ее оформления, либо наименование должности лица, ответственного за оформление совершившегося события;

- подписи лиц с указанием их фамилий и инициалов либо иных реквизитов, необходимых для их идентификации.

Для ведения внутреннего (предварительного, последующего) финансового контроля, в целях упорядочения обработки данных о фактах хозяйственной жизни, принимаемых к отражению на счетах бухгалтерского учета, учреждение вправе на основании первичных документов составлять сводные документы по формам, утвержденным Минфином России в установленном порядке. В случае отсутствия утвержденной формы сводного учетного документа учреждение также вправе в рамках формирования своей учетной политики утверждать формы сводных документов, руководствуясь требованиями к составу обязательных реквизитов.

Первичные и сводные документы составляются на бумажных носителях, а при наличии технических возможностей - на машинных носителях - в виде электронного документа с использованием электронной подписи <1>. В последнем случае субъект учета, сформировавший электронный документ, обязан изготавливать за свой счет копии таких документов на бумажных носителях по письменному запросу других участников фактов хозяйственной жизни, а также по требованию органов, осуществляющих контроль в соответствии с российским законодательством, суда и прокуратуры.

<1> Электронная подпись - информация в электронной форме, которая присоединена к другой информации в электронной форме (подписываемой информации) или иным образом связана с такой информацией и которая используется для определения лица, подписывающего информацию.

Чтобы обеспечить полноту отражения в бухгалтерском учете информации об активах, обязательствах и фактах хозяйственной жизни, их изменяющих, в соответствии с требованиями нормативных правовых актов, методических указаний по бухгалтерскому учету, в том числе принимая во внимание особенности автоматизированной технологии обработки учетной информации, учреждение вправе включить в первичный (сводный) документ, сформированный на основе унифицированной формы документа, дополнительные реквизиты.

Первичный документ принимается к бухгалтерскому учету при условии отражения в нем всех реквизитов, предусмотренных унифицированной формой документа (при отсутствии унифицированной формы - обязательных реквизитов), и при наличии на документе подписи руководителя учреждения или уполномоченных им на то лиц.

Документы, которыми оформляются факты хозяйственной жизни, касающиеся денежных средств, принимаются к отражению в бухгалтерском учете при наличии на документе подписей руководителя и главного бухгалтера или уполномоченных ими на то лиц. Без подписи главного бухгалтера или уполномоченного им на то лица денежные и расчетные документы, документы, оформляющие финансовые вложения, договоры займа, кредитные договоры к исполнению и бухгалтерскому учету не принимаются, за исключением документов, подписываемых руководителем органа государственной власти, органа местного самоуправления, особенности оформления которых определяются законами и (или) нормативными правовыми актами РФ. Указанные документы, не содержащие подписи главного бухгалтера (уполномоченного им лица), в случаях разногласий между руководителем учреждения (уполномоченным им лицом) и главным бухгалтером принимаются к исполнению и отражению в бухгалтерском учете с письменного распоряжения руководителя (уполномоченного им на то лица),

который несет ответственность, предусмотренную российским законодательством.

В целях обеспечения своевременного и достоверного отражения в бухгалтерском учете фактов хозяйственной жизни учреждение формирует первичный документ в момент совершения факта хозяйственной жизни, а если это не представляется возможным, то непосредственно по его окончании.

При реализации учреждением товаров, продукции, работ и услуг с применением контрольно-кассовой техники учреждение вправе составлять первичный (сводный) документ на основании показателей контрольно-кассовых машин (кассовых чеков) не реже одного раза в день - по его окончании.

Своевременное и качественное оформление первичных документов, их передачу в установленные сроки для отражения в бухгалтерском учете, а также достоверность содержащихся в них данных обеспечивают лица, ответственные за оформление факта хозяйственной жизни и (или) подписавшие эти документы. Лицо, на которое возложено ведение бухгалтерского учета, и лицо, с которым заключен договор об оказании услуг (соглашение о передаче полномочий) по ведению бухгалтерского учета, не несут ответственность за соответствие составленных другими лицами первичных документов свершившимся фактам хозяйственной жизни.

Принятие к бухгалтерскому учету документов, оформляющих операции с наличными или безналичными денежными средствами, содержащих исправления, не допускается. Иные первичные (сводные) документы, содержащие исправления, принимаются к бухгалтерскому учету в случае, когда исправления внесены по согласованию с лицами, составившими и (или) подписавшими эти документы, что должно быть подтверждено их подписями с надписью "Исправленному верить" ("Исправлено") и указанием даты внесения исправлений.

Если в соответствии с российским законодательством первичные документы, в том числе электронные, изымаются, копии изъятых документов, изготовленные в порядке, установленном российским законодательством, включаются в состав документов бухгалтерского учета.

Систематизацию и накопление информации, содержащейся в принятых к учету первичных (сводных) документах, в целях отражения ее на счетах бухгалтерского учета и в бухгалтерской (финансовой) отчетности учреждение осуществляет в регистрах бухгалтерского учета, составляемых по формам, установленным российским законодательством по бухгалтерскому учету.

Регистры бухгалтерского учета, формы которых не унифицированы, хозяйствующий субъект устанавливает в рамках формирования своей учетной политики, и они должны содержать следующие обязательные реквизиты:

- наименование регистра;
- наименование субъекта учета, составившего регистр;
- дату начала и окончания ведения регистра и (или) период, за который составлен регистр;
- хронологическую и (или) систематическую группировку объектов бухгалтерского учета;
- величину денежного и (или) натурального измерителя объектов бухгалтерского учета с указанием единицы измерения;
- наименования должностей лиц, ответственных за ведение регистра;
- подписи лиц, ответственных за ведение регистра, с указанием их фамилий и инициалов либо иных реквизитов, необходимых для идентификации этих лиц.

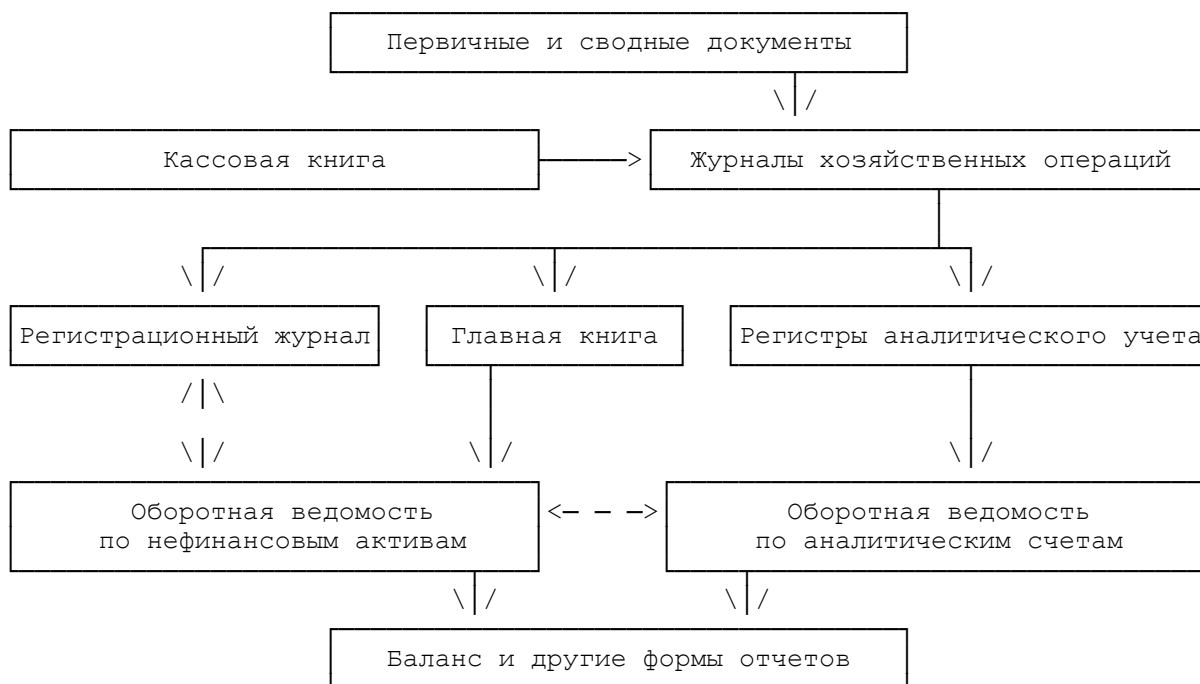
Регистры бухгалтерского учета формируются в виде книг, журналов, карточек на бумажных носителях, а при наличии технической возможности - на машинном носителе в виде электронного документа (регистра), содержащего электронную подпись.

Форма бухгалтерского учета представляет собой определенную совокупность учетных регистров и технологические схемы процедур их ведения, отражающих комплекс задач по регистрации, хранению и обработке учетных данных. Иными словами, форма учета определяет связь между учетными регистрами,

а также порядок действий с первичными данными.

Форма бухгалтерского учета предполагает реализацию принципов учета при оптимальных затратах труда, рассчитанных на формирование учетной информации, необходимой и достаточной для оптимального управления организацией. Схема формы, распространенной в отечественной практике бухгалтерского учета (автоматизированная с использованием журналов операций), представлена на рис. 1.9.

Схема формы бухгалтерского учета
государственных (муниципальных) учреждений



Обозначения:

—> запись

--> сверка записи

Рис. 1.9

Данные проверенных и принятых к учету первичных (сводных) документов систематизируются в хронологическом порядке и (или) группируются по соответствующим счетам бухгалтерского учета накопительным способом с отражением в следующих регистрах бухгалтерского учета: по счету "Касса"; безналичных расчетов; расчетов с подотчетными лицами; расчетов с поставщиками и подрядчиками; расчетов с дебиторами по доходам; расчетов по оплате труда; операций по выбытию и перемещению нефинансовых активов и прочим операциям, а также по журналу "по санкционированию".

В журналах операций в обязательном порядке приводятся дата, номер, наименование документа, наименование показателя, содержание операции, остаток на начало отчетного периода, коды бухгалтерских счетов по дебету и кредиту, суммы оборотов, остаток (сальдо) по счету на конец отчетного периода. Журналы содержат постоянные реквизиты: дату (месяц), наименование учреждения, структурного подразделения, наименование и код по реестру получателей бюджетных средств (РПБС) главного распорядителя (распорядителя), единицу измерения (по ОКЕИ и ОКВ), т.е. содержание журналов операций в основном одинаково.

Журнал операций по счету "Касса" применяется для учета движения денежных средств в кассе учреждения. Записи в этом регистре выполняются ежедневно на основании отчета кассира со всеми приложенными к отчету документами.

Журнал операций с безналичными денежными средствами является регистром учета движения средств на счетах (лицевых, валютных, аккредитивных и др.), открытых учреждению в органах Федерального казначейства, кредитных организациях, а также учета расчетов с органами, осуществляющими кассовое обслуживание исполнения бюджета (органами Федерального казначейства, финансовыми органами) по средствам, поступающим в бюджеты, и платежам из бюджетов.

Учет движения денежных средств в иностранных валютах ведется в валюте РФ по курсу Банка России на дату совершения операций в иностранной валюте. Денежные средства в иностранных валютах переоцениваются на дату совершения операций в иностранной валюте и на отчетную дату. Сумма переоценки учитывается как курсовая разница.

Учет денежных средств ведется на основании ежедневных выписок из счетов с приложенными к ним первичными документами (платежными поручениями, требованиями, инкассовыми поручениями и др.). Журнал заполняется по каждому счету в отдельности.

Журнал операций по расчетам с подотчетными лицами - учетный регистр, в котором совмещается аналитический и синтетический учет. Основанием записи в этом регистре служат авансовые отчеты, приходные и расходные кассовые ордера. Учет ведется линейным способом по каждому подотчетному лицу, сумме выданного аванса, произведенного расхода, сданного в кассу остатка неиспользованного аванса.

Подотчетные суммы в иностранной валюте пересчитываются и учитываются в валюте РФ.

Журнал операций расчетов с поставщиками и подрядчиками формируется по каждому договору с поставщиками и подрядчиками, предназначен для аналитического учета производимых с ними расчетов в сочетании с синтетическим учетом. Этот регистр ведется на основании акцептованных расчетно-платежных документов (счетов-фактур, товарно-транспортных накладных на получение активов, счетов на оплату выполненных работ, оказанных услуг, актов приемки-сдачи выполненных работ и оказанных услуг и др.) по каждому поставщику и подрядчику. Суммы перечисленных авансовых платежей также отражаются в этом журнале.

Журнал операций по расчетам с дебиторами по доходам применяется для учета операций по начислению доходов, которое производится администраторами поступлений в бюджет, органом Федерального казначейства, например, по аренде, продаже федерального имущества, закрепленного за казенным учреждением, расчетам по доходам от деятельности, приносящей доход, бюджетными и автономными учреждениями. Журнал формируется на основании договоров аренды, договоров оказания услуг, выполнения работ, государственных (муниципальных) заданий, продажи нефинансовых и финансовых активов и др.

Журнал операций по расчетам с персоналом по оплате труда, денежному довольствию и стипендиям составляют учреждения и централизованные бухгалтерии на основании сводных расчетно-платежных ведомостей с приложенными к ним первичными документами, послужившими основанием для начисления заработной платы и удержаний: табелями учета использования рабочего времени, приказами (выписками) о зачислении, увольнении, перемещении, отпусках (для штатных сотрудников); документами, подтверждающими право на получение государственных пособий, пенсий, выплат, компенсаций и др.

В этом же журнале отражается информация о начисленных взносах по обязательному социальному страхованию и страхованию от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний.

Свод ведомостей составляется отдельно по операциям за счет разных источников финансового обеспечения.

Журнал операций по выбытию и перемещению нефинансовых активов предназначен для учета выбытия с баланса и перемещения объектов основных средств, нематериальных и непроизведенных активов, материальных запасов, а также для отражения общей суммы начисленной за месяц амортизации по объектам основных средств, нематериальных активов. Записи в журнале производятся на основании соответствующих актов о списании нефинансовых активов и накопленной на дату списания суммы амортизации.

В **Журнале по прочим операциям** учитываются финансово-хозяйственные операции, которые не проходили по уже названным журналам, например начисление амортизации, налогов, годовое заключение счетов бухгалтерского учета, исправление ошибок, допущенных в бухгалтерском учете. В этом журнале обязательно указываются наименование документа, наименование показателя и содержание хозяйственного факта.

В журнале **"по санкционированию"** содержатся записи о санкционировании оплаты денежных обязательств, которое выражается в процедуре совершения соответствующим органом Федерального казначейства разрешительной надписи (акцепта) на платежных и иных документах, необходимых для санкционирования оплаты денежных обязательств после проверки наличия документов, подтверждающих законность расходования средств и достаточность объема бюджетных или внебюджетных средств учреждения по соответствующей статье КОСГУ для осуществления таких расходов.

В соответствии с требованиями законодательства основаниями для санкционирования оплаты бюджетных обязательств являются визированные органом Федерального казначейства заявки на кассовый расход, если бюджетное обязательство оплачивается в безналичном порядке, или заявки на получение наличных денег - при налично-денежной форме расчетов по принятому обязательству. Эти документы визируются после проведения органом Федерального казначейства проверки законности расходования бюджетных средств, регламентированной указанным ранее нормативно-распорядительным документом. Исполнение денежных обязательств подтверждается платежными документами, обосновывающими списание денежных средств с единого счета бюджета в пользу соответствующих контрагентов учреждения, а также иными документами о совершении неденежных операций по исполнению денежных обязательств получателей бюджетных средств.

В заключение необходимо отметить, что бухгалтерские проводки составляются и записываются в журналы операций по мере их документального оформления, но не позднее следующего дня после получения первичного документа.

Журналы операций подписывают главный бухгалтер и исполнитель, при этом указываются их должности, приводятся подписи, расшифровка подписей и дата.

По истечении месяца данные оборотов по счетам из журналов операций следует записывать в регистр синтетического учета "Главная книга", принимая во внимание определенные особенности (иначе образуется повторный счет).

Из **журнала "Касса"** в Главную книгу переносятся обороты, за исключением операций получения наличных денежных средств с лицевого (банковского) счета бюджетных (внебюджетных) средств в кассу учреждения и операций внесения наличных денег из кассы учреждения на счет учета бюджетных (внебюджетных) денежных средств. Во избежание повторного счета эти операции отражаются отдельно в журнале операций с безналичными денежными средствами.

Из **журнала операций по расчетам с подотчетными лицами** в Главную книгу переносятся обороты по счетам, за исключением операций по выдаче и возврату подотчетных сумм, которые учтены в журнале операций по счету "Касса".

Из **журнала операций по расчетам с поставщиками и подрядчиками** в Главную книгу переносятся обороты, за исключением операций оплаты счетов, так как данные операции уже отражены в журнале с безналичными денежными средствами.

При открытии Главной книги записываются суммы остатков на бухгалтерских счетах на начало финансового года и на начало отчетного периода в соответствии с заключительным балансом за истекший год, обороты по дебету и кредиту за соответствующий период и с начала года нарастающим итогом, исходящие остатки, итоговые данные за соответствующий период, номера журналов операций. В справочной таблице приводятся суммы по журналам операций.

Затем подсчитывается общий итог оборотов за период с начала года. По всем счетам выводятся дебетовые или кредитовые остатки (сальдо) на начало следующего периода. При этом сумма оборотов за период, а также сумма сальдо на начало следующего периода по дебету всех счетов должны быть равны сумме оборотов или остатков по кредиту всех счетов.

Ученные в Главной книге сальдо на счетах служат основанием для составления баланса и другой отчетности.

Государственные (муниципальные) учреждения ведут Главную книгу ежемесячно, а органы, осуществляющие кассовое обслуживание и организующие исполнение бюджетов, - ежедневно.

При кассовом обслуживании бюджетов бюджетной системы РФ органы Федерального казначейства учет операций ведут в отдельной Главной книге по каждому обслуживаемому бюджету на соответствующих счетах.

По истечении каждого отчетного месяца первичные документы, относящиеся к соответствующим журналам операций, сортируются в хронологическом порядке и брошюруются в виде папки, дела. При незначительном количестве документов брошюровку можно производить за несколько месяцев в одну папку. На обложке необходимо указать: наименование учреждения; название и порядковый номер папки (дела); отчетный период - год и месяц; начальный и последний номера журналов операций; количество листов в деле.

В случае пропажи или умышленного уничтожения первичных документов и регистров бухгалтерского учета руководитель учреждения должен назначить комиссию для расследования причин такого события. При необходимости приглашаются представители следственных органов, охраны и государственного пожарного надзора. Результаты работы комиссии оформляются актом, который утверждает руководитель учреждения. Копия акта направляется в вышестоящее учреждение.

Ошибки, обнаруженные в регистрах бухгалтерского учета, исправляются в порядке, описанном в табл. 1.2.

Таблица 1.2. Типы ошибок и порядок их исправления

Тип ошибки	Порядок исправления
Ошибка за отчетный период, обнаруженная до момента представления бухгалтерской отчетности и не требующая изменения данных в регистрах бухгалтерского учета (журналах операций)	Исправляется путем зачеркивания тонкой чертой неправильных сумм и текста так, чтобы можно было прочесть зачеркнутое, и написания над зачеркнутым исправленного текста и суммы. Одновременно в регистре бухгалтерского учета, в котором исправляется ошибка, на полях против соответствующей строки за подписью главного бухгалтера делается надпись "Исправлено"
Ошибка за отчетный период, обнаруженная до момента представления бухгалтерской отчетности и требующая изменения данных в регистрах бухгалтерского учета (журналах операций)	В зависимости от ее характера отражается последним днем отчетного периода: - дополнительной бухгалтерской записью; - записью, оформленной способом "красное сторно", и дополнительной бухгалтерской записью
Ошибка, обнаруженная в регистрах бухгалтерского учета за отчетный период, за который бухгалтерская отчетность в установленном порядке уже представлена	В зависимости от ее характера отражается датой обнаружения ошибки: - дополнительной бухгалтерской записью; - бухгалтерской записью, оформленной способом "красное сторно", и дополнительной бухгалтерской записью
Дополнительные бухгалтерские записи по исправлению ошибок, а также исправления способом "красное сторно" оформляются справкой, содержащей информацию по обоснованию исправлений, наименование исправляемого регистра бухгалтерского учета (журнала операций), его номер (при наличии), а также указание периода, за который составлен этот регистр	

Автоматизация бухгалтерского учета государственных (муниципальных) учреждений основана на едином взаимосвязанном технологическом процессе обработки первичных (сводных) документов и отражения операций по соответствующим счетам рабочего плана счетов при условии, что обеспечена полная сохранность первичных (сводных) документов и регистров бухгалтерского учета. При комплексной автоматизации бухгалтерского учета информация об объектах учета формируется в базах данных используемого программного комплекса. Регистры бухгалтерского учета составляются на бумажном носителе, а при наличии технической возможности - в электронной форме.

Регистры бухгалтерского учета заполняются на бумажном носителе, при комплексной автоматизации бухгалтерского учета (формировании машинограмм регистров) - с периодичностью, установленной учетной политикой учреждения, но не реже, чем предусмотрено для составления и представления им бухгалтерской отчетности, формируемой по данным соответствующих регистров бухгалтерского учета.

При выведении регистров бухгалтерского учета на бумажные носители (формировании машинограмм регистров бухгалтерского учета) допускается отличие выходной формы документа от утвержденной формы документа при условии, что реквизиты и показатели выходной формы документа (машинограммы) содержат обязательные реквизиты и показатели соответствующих регистров бухгалтерского учета.

1.3. Нормативное правовое регулирование бухгалтерского учета

Законодательство - это система нормативных правовых актов, которые выстраиваются в зависимости от их юридической силы, а именно:

- международные договоры и соглашения Российской Федерации, а также общепризнанные нормы международного права, имеющие большую юридическую силу, чем нормативные правовые акты РФ;
- Конституция РФ, которая определяет организацию органов государственной власти, закрепляет основы конституционного строя, федеративных отношений, основные права и обязанности граждан;
- законы Российской Федерации, субъектов Федерации и муниципальных образований.

Структура бюджетного законодательства представлена на рис. 1.10.

Структура бюджетного законодательства РФ

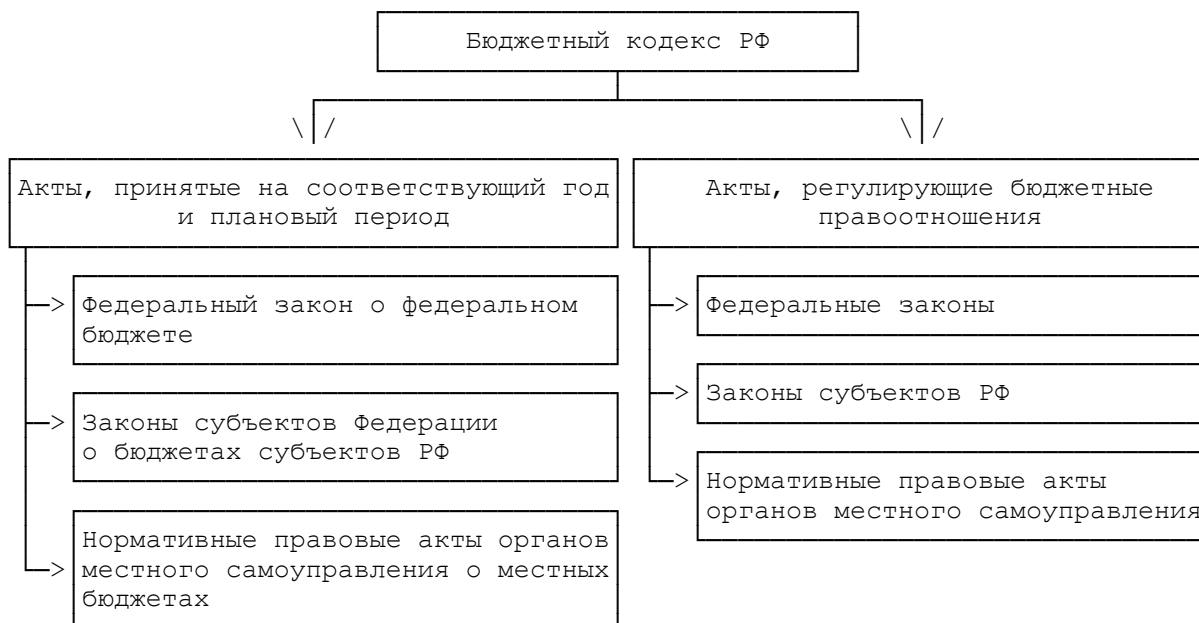


Рис. 1.10

Основным законодательным актом, регламентирующим бухгалтерский учет учреждений и организаций, является Федеральный закон "О бухгалтерском учете". Регулирование бухгалтерского учета осуществляется согласно следующим принципам:

- 1) соответствия федеральных и отраслевых стандартов потребностям пользователей бухгалтерской (финансовой) отчетности, а также соответствия уровню развития науки и практики бухгалтерского учета;
- 2) единства системы требований к бухгалтерскому учету;
- 3) установления упрощенных способов ведения бухгалтерского учета, включая упрощенную бухгалтерскую (финансовую) отчетность, для экономических субъектов, имеющих на это право;
- 4) применения международных стандартов как основы разработки федеральных и отраслевых стандартов;
- 5) обеспечения условий для единообразного применения федеральных и отраслевых стандартов;
- 6) недопустимости совмещения полномочий по утверждению федеральных стандартов и государственному контролю (надзору) в сфере бухгалтерского учета.

В соответствии с Федеральным законом "О бухгалтерском учете" документы в области регулирования бухгалтерского учета систематизированы и представлены на рис. 1.11.

Нормативное правовое регулирование бухгалтерского учета

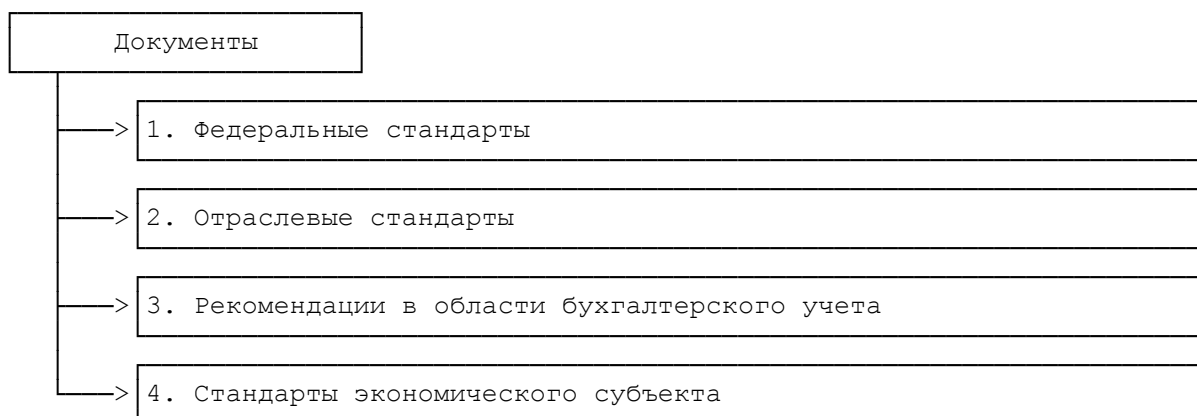


Рис. 1.11

Федеральные и отраслевые стандарты обязательны к применению, если иное не установлено этими стандартами.

Федеральные стандарты (законодательный уровень регулирования) могут устанавливать специальные требования к бухгалтерскому учету (включая учетную политику, план счетов бухгалтерского учета и порядок его применения) учреждений бюджетной сферы, а также требования к бухгалтерскому учету отдельных видов экономической деятельности. Сюда относятся федеральные законы, указы Президента РФ, постановления Правительства РФ и др., регламентирующие прямо или косвенно организацию и ведение бухгалтерского учета в государственных (муниципальных) учреждениях.

Отраслевые стандарты (нормативный уровень регулирования) устанавливают особенности применения федеральных стандартов в некоторых видах экономической деятельности. Основу составляют положения по бухгалтерскому учету.

Рекомендации в области бухгалтерского учета (методический уровень регулирования) принимаются в целях правильного применения федеральных и отраслевых стандартов, уменьшения расходов на организацию бухгалтерского учета, а также распространения передового опыта организации и ведения бухгалтерского учета, результатов исследований и разработок в области бухгалтерского учета. Такие рекомендации применяются добровольно и могут приниматься в отношении федеральных и отраслевых стандартов, форм документов бухгалтерского учета, за исключением установленных федеральными и отраслевыми стандартами, организационных форм ведения бухгалтерского учета, организации бухгалтерских служб экономических субъектов, технологии ведения бухгалтерского учета, порядка организации и осуществления внутреннего контроля деятельности этих субъектов и ведения бухгалтерского учета, а также порядка разработки этими лицами стандартов.

Стандарты экономического субъекта (организационный уровень регулирования) предназначены для упорядочения организации и ведения им бухгалтерского учета. Необходимость и порядок разработки, утверждения, изменения и отмены стандартов организация устанавливает самостоятельно. Стандарты применяются равным образом и в равной мере всеми подразделениями экономического субъекта, включая его филиалы и представительства независимо от их местонахождения.

Федеральные и отраслевые стандарты не должны противоречить Федеральному закону "О бухгалтерском учете". Отраслевые стандарты не должны противоречить федеральным стандартам. Рекомендации в области бухгалтерского учета, а также стандарты экономического субъекта не должны противоречить федеральным и отраслевым стандартам.

Органами государственного регулирования бухгалтерского учета в Российской Федерации являются уполномоченный федеральный орган (Минфин России) и Банк России.

Регулирование бухгалтерского учета в России могут осуществлять также саморегулируемые организации, в том числе саморегулируемые организации предпринимателей, иных пользователей бухгалтерской (финансовой) отчетности, аудиторов, заинтересованные принимать участие в регулировании бухгалтерского учета, а также их ассоциации и союзы, иные некоммерческие организации, преследующие цели развития бухгалтерского учета (далее - субъекты негосударственного регулирования бухгалтерского учета).

К функциям уполномоченного федерального органа регулирования бухгалтерского учета относятся:

- 1) утверждение программы разработки федеральных стандартов в порядке, установленном Федеральным законом "О бухгалтерском учете";
- 2) утверждение федеральных стандартов и в пределах его компетенции - отраслевых стандартов, обобщение практики их применения;
- 3) организация экспертизы проектов стандартов бухгалтерского учета;
- 4) утверждение требований к оформлению проектов стандартов бухгалтерского учета;
- 5) участие в установленном порядке в разработке международных стандартов;
- 6) представление Российской Федерации в международных организациях, осуществляющих деятельность в области бухгалтерского учета и бухгалтерской (финансовой) отчетности;
- 7) выполнение иных функций, предусмотренных Федеральным законом "О бухгалтерском учете" и иными федеральными законами.

К функциям Банка России в пределах его компетенции относятся:

- 1) разработка, утверждение отраслевых стандартов и обобщение практики их применения;
- 2) участие в подготовке и согласовании программы разработки федеральных стандартов;

3) участие в экспертизе проектов федеральных стандартов;

4) участие совместно с уполномоченным федеральным органом в установленном порядке в разработке международных стандартов;

5) выполнение иных функций, предусмотренных Федеральным законом "О бухгалтерском учете" и иными федеральными законами.

Субъект негосударственного регулирования бухгалтерского учета:

1) разрабатывает проекты федеральных стандартов, проводит публичное обсуждение этих проектов и представляет их в уполномоченный федеральный орган;

2) участвует в подготовке программы разработки федеральных стандартов;

3) участвует в экспертизе проектов стандартов бухгалтерского учета;

4) обеспечивает соответствие проекта федерального стандарта международному стандарту, на основе которого разработан проект федерального стандарта;

5) разрабатывает и принимает рекомендации в области бухгалтерского учета;

6) разрабатывает предложения по совершенствованию стандартов бухгалтерского учета;

7) участвует в разработке международных стандартов.

Совет по стандартам бухгалтерского учета проводит экспертизу проектов федеральных и отраслевых стандартов на предмет:

1) соответствия российскому законодательству о бухгалтерском учете;

2) соответствия потребностям пользователей бухгалтерской (финансовой) отчетности, а также уровню развития науки и практики бухгалтерского учета;

3) обеспечения единства системы требований к бухгалтерскому учету;

4) обеспечения условий для единообразного применения федеральных и отраслевых стандартов.

В состав Совета по стандартам бухгалтерского учета входят 10 представителей субъектов негосударственного регулирования бухгалтерского учета и научной общественности, из которых не менее троих членов подлежат ротации один раз в три года, и пятеро представителей органов государственного регулирования бухгалтерского учета.

Остановимся на более значимых документах применительно к государственным (муниципальным) учреждениям.

Законодательный уровень. Считаем, что приоритет в сфере нормативного регулирования бюджетного процесса в России принадлежит БК РФ. Он закрепляет функции, права и обязанности участников бюджетного процесса. Постановления Правительства РФ, нормативные правовые акты федеральных исполнительных органов власти, регулирующие бюджетные правоотношения, не должны противоречить БК РФ. Кроме того, БК РФ устанавливает приоритет международных правовых норм при заключении Россией международных договоров.

Нормы БК РФ определяют общие принципы бюджетного законодательства, организации и функционирования российской бюджетной системы, правовое положение субъектов бюджетных правоотношений, основы бюджетного процесса и межбюджетных отношений, основания и виды ответственности за нарушение бюджетного законодательства. БК РФ - это главный документ, которым руководствуются в первую очередь участники бюджетного процесса, в том числе казенные учреждения. Перечень участников бюджетного процесса представлен в Приложении 7.

В бюджетах российской бюджетной системы предусматриваются субсидии бюджетным и автономным учреждениям на возмещение нормативных затрат, связанных с оказанием ими в соответствии с государственным (муниципальным) заданием государственных (муниципальных) услуг (выполнением работ) (ст. 78.1 БК РФ). Также из бюджетов бюджетной системы РФ могут предоставляться субсидии бюджетным и автономным учреждениям на иные цели. Порядок определения объема и условия предоставления указанных субсидий из федерального бюджета и бюджетов государственных внебюджетных фондов РФ, бюджетов субъектов Федерации и территориальных государственных внебюджетных фондов, местных бюджетов устанавливаются соответственно Правительством РФ, высшим исполнительным органом государственной власти субъекта Федерации, местной администрацией.

Применительно к бюджетным и автономным учреждениям главными нормативными правовыми актами, устанавливающими правовые основы их деятельности, являются Федеральные законы "О некоммерческих организациях" и "Об автономных учреждениях". Характеристика бюджетных и автономных учреждений в п. 1.1 дана в соответствии с этими Федеральными законами.

Отдельные аспекты бухгалтерского учета регулируются Гражданским, Трудовым, Семейным кодексами РФ, Федеральными законами "Об образовании"; "О культуре"; "О медицинском страховании граждан в Российской Федерации" и другими федеральными законами и указами Президента РФ, постановлениями Правительства РФ, например, Постановлениями "О порядке отнесения имущества автономного или бюджетного учреждения к категории особо ценного движимого имущества", "О Классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы", "Об особенностях направления работников в служебные командировки".

Нормативный уровень. Это отраслевые стандарты (положения) бухгалтерского учета для государственного сектора экономики. Данная работа, к сожалению, так и не завершена. Полагаем, что в сложившейся ситуации развития системы регулирования бухгалтерского учета к данному уровню следует относить документы, действие которых распространяется на все государственные (муниципальные) учреждения. В первую очередь такими документами (стандартами) являются Единый план счетов бухгалтерского учета для органов государственной власти (государственных органов), органов местного самоуправления, органов управления государственными внебюджетными фондами, государственных академий наук, государственных (муниципальных) учреждений (далее - Единый план счетов) и Инструкция по его применению (Приказ Минфина России от 1 декабря 2010 г. N 157н). Данный документ, по сути, включает в себя весь перечень необходимых положений по ведению бухгалтерского (бюджетного) учета, за исключением информации о составе и порядке формирования бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Единый план счетов и Инструкция по его применению содержат обязательные общие требования к оценке объектов, учетной политике, отражению хозяйственных фактов на счетах Единого плана счетов, а также общие способы и правила организации и ведения бухгалтерского учета путем сплошного, непрерывного и документального отражения всех хозяйственных фактов, касающихся активов и обязательств, доходов и расходов государственных (муниципальных) учреждений.

Автономные, бюджетные и казенные учреждения ведут учет методом начисления.

Органы, осуществляющие составление и организацию исполнения бюджетов соответствующего уровня, - финансовые органы (Минфин России, органы исполнительной власти субъектов Федерации, органы (должностные лица) местных администраций муниципальных образований), а также органы, осуществляющие кассовое исполнение бюджета (органы Федерального казначейства), ведут учет кассовым методом.

Кассовый метод учета решает две задачи: обеспечивает баланс между доходами и расходами и не допускает бесконтрольного расходования казенных средств.

В современных условиях привычной системы учета, которая позволяет следить лишь за движением денег, недостаточно. Для анализа эффективности использования бюджета, оценки его воздействия на экономику и рационального управления финансами требуются принципиально иные сведения, формируемые в системе бухгалтерского учета, такую возможность **дает метод начисления**. Все хозяйственные факты нужно отражать в периоде, к которому они относятся, независимо от момента оплаты. Благодаря методу начисления можно организовать систему учета, аналогичную системе учета в

коммерческих структурах. Создаются равные условия на рынке для государственных и коммерческих организаций, а также обеспечивается сопоставимость показателей.

По методу начисления учитываются не только денежные остатки. При его помощи можно контролировать движение любых активов и обязательств. Причем при использовании этого метода понятия "доходы" и "расходы" приобретают иное значение. Доходом становится не зачисление денег на счет, а увеличение стоимости чистых активов. Соответственно, расходом признается не списание средств со счета, а уменьшение стоимости чистых активов. Положительная разница между доходами и расходами - это в принципе и есть прирост благосостояния государства.

При ведении бухгалтерского учета учреждениями, финансовым органам, органам, осуществляющим кассовое обслуживание, необходимо учитывать, что:

- бухгалтерский учет активов, обязательств, источников финансирования их деятельности, фактов хозяйственной жизни, финансовых результатов осуществляется методом двойной записи на взаимосвязанных бухгалтерских счетах, включенных в рабочий план счетов учреждения;

- бухгалтерский учет ведется непрерывно в соответствии с предположением, что учреждение будет осуществлять свою деятельность в обозримом будущем;

- к бухгалтерскому учету принимаются первичные документы, поступившие в результате внутреннего контроля фактов хозяйственной жизни для перенесения содержащихся в этих документах данных в регистры бухгалтерского учета, согласно предположению о надлежащем составлении первичных документов по свершившимся фактам хозяйственной жизни лицами, ответственными за их оформление;

- данные бухгалтерского учета и составленная на их основе отчетность формируются в зависимости от существенности фактов хозяйственной жизни, которые оказали или могут оказать влияние на финансовое состояние, движение денежных средств или результаты деятельности учреждения и имели место в период между отчетной датой и датой подписания бухгалтерской (финансовой) отчетности за отчетный год;

- информация в денежном выражении о состоянии активов, обязательств, иного имущества, об операциях, их изменяющих, и о финансовых результатах указанных операций (доходах, расходах, источниках финансирования деятельности экономического субъекта), отражаемая на соответствующих счетах, в том числе на забалансовых, рабочего плана счетов, должна быть полной с учетом существенности ее влияния на экономические (финансовые) решения учредителей учреждения (заинтересованных пользователей информации) и существенности затрат на ее формирование;

- информация об имуществе, обязательствах и операциях, их изменяющих, а также о результатах исполнения бюджета и (или) хозяйственной деятельности учреждения аккумулируется на соответствующих счетах бухгалтерского учета с обеспечением аналитического учета в объеме показателей, предусмотренных для представления внешним пользователям (опубликования в средствах массовой информации) согласно российскому законодательству;

- данные бухгалтерского учета и сформированная на их основе отчетность учреждений должны быть сопоставимы вне зависимости от типа государственного (муниципального) учреждения, в том числе за разные финансовые (отчетные) периоды деятельности;

- рабочий план счетов, а также требования к структуре аналитического учета, утвержденные в рамках учетной политики хозяйствующего субъекта, применяются непрерывно и изменяются при условии обеспечения сопоставимости показателей бухгалтерского учета и отчетности за отчетный, текущий и очередной финансовый годы (очередной финансовый год и плановый период);

- в бухгалтерском учете подлежит отражению информация, не содержащая существенных ошибок и искажений, позволяющая ее пользователям положиться на нее как на правдивую. Существенной признается информация, пропуск или искажение которой может повлиять на экономическое решение учредителей учреждения (пользователей информации), принятое на основе данных бухгалтерского учета и (или) бухгалтерской (финансовой) отчетности учреждения;

- имущество, являющееся собственностью учредителя государственного (муниципального)

учреждения, учреждение учитывает обособленно от иного имущества, находящегося у него в пользовании (управлении, на хранении);

- обязательства, по которым учреждение отвечает имуществом, находящимся у него на праве оперативного управления, а также указанное имущество отражаются в бухгалтерском учете учреждений обособленно от иных объектов учета.

Еще один важный документ - Приказ Минфина России "Об утверждении форм первичных учетных документов и регистров бухгалтерского учета, применяемых государственными органами, органами местного самоуправления, органами управления государственными внебюджетными фондами, государственными академиями наук, государственными (муниципальными) учреждениями и методических указаний по их применению". Этот документ содержит перечень унифицированных форм первичных документов, регистров бухгалтерского учета, применяемых названными субъектами учета, а также методические указания по применению форм первичных документов и регистров <1>. Кроме того, Приказ Минфина России "Об утверждении Указаний о порядке применения бюджетной классификации Российской Федерации" играет большую роль при организации аналитического учета в учреждениях государственного сектора (подробно см. в п. 1.4).

<1> Формы первичных документов коммерческих организаций определяет руководитель экономического субъекта по представлению должностного лица, на которое возложено ведение бухгалтерского учета.

Методический уровень. В целях правильного применения федеральных и отраслевых стандартов, уменьшения расходов на организацию и ведение бухгалтерского учета учреждения могут добровольно применять соответствующие рекомендации по информированию о формах документов, формах ведения бухгалтерского учета, созданию бухгалтерских служб экономических субъектов, технологии ведения бухгалтерского учета, о порядке организации и осуществления внутреннего контроля за их деятельностью и ведения бухгалтерского учета, а также о порядке разработки этими лицами стандартов.

Для учреждений государственного сектора такими документами являются:

- Приказ Минфина России от 23 декабря 2010 г. N 183н "Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета автономных учреждений и Инструкции по его применению";

- Приказ Минфина России от 6 декабря 2010 г. N 162н "Об утверждении Плана счетов бюджетного учета и Инструкции по его применению" - для участников бюджетного процесса, осуществляющих полномочия получателя бюджетных средств, в том числе казенных учреждений, финансовых органов и органов, осуществляющих кассовое обслуживание;

- Приказ Минфина России от 16 декабря 2010 г. N 174н "Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета бюджетных учреждений и Инструкции по его применению". Данные документы содержат Инструкции по применению Планов счетов бухгалтерского учета автономными, казенными и бюджетными учреждениями, соответственно, учитывая специфические особенности их деятельности.

Приказы Минфина России от 28 декабря 2010 г. N 191н "Об утверждении Инструкции о порядке составления и представления годовой, квартальной и месячной отчетности об исполнении бюджетов бюджетной системы Российской Федерации" и от 25 марта 2011 г. N 33н "Об утверждении Инструкции о порядке составления, представления годовой, квартальной бухгалтерской отчетности государственных (муниципальных) бюджетных и автономных учреждений" содержат полный перечень отчетных форм соответствующих хозяйствующих субъектов, требования к срокам, составу, порядку их представления, а также рекомендации по составлению соответствующих отчетных форм.

Важными документами данного уровня регулирования являются, например, порядки открытия и ведения лицевых счетов территориальными органами Федерального казначейства, ведения кассовых операций юридическими лицами, проведения инвентаризации и др., нормы которых были учтены при написании следующих разделов учебного пособия.

Организационный уровень. Это внутренние стандарты государственных (муниципальных) учреждений, предназначенные для упорядочения организации и ведения бухгалтерского учета. Необходимость и правила их разработки, утверждения, изменения и отмены учреждение устанавливает самостоятельно. К данному уровню относится учетная политика учреждения.

В системе нормативного регулирования бухгалтерского учета под **учетной политикой** подразумевается принятая организацией совокупность способов ведения бухгалтерского учета: первичного наблюдения, стоимостного измерения, текущей группировки и итогового обобщения фактов хозяйственной деятельности. Учетная политика разрабатывается в целях ведения бухгалтерского учета и в целях налогообложения. Факторы, влияющие на формирование учетной политики субъектов хозяйствования, представлены на рис. 1.12.

Факторы, влияющие на формирование учетной политики

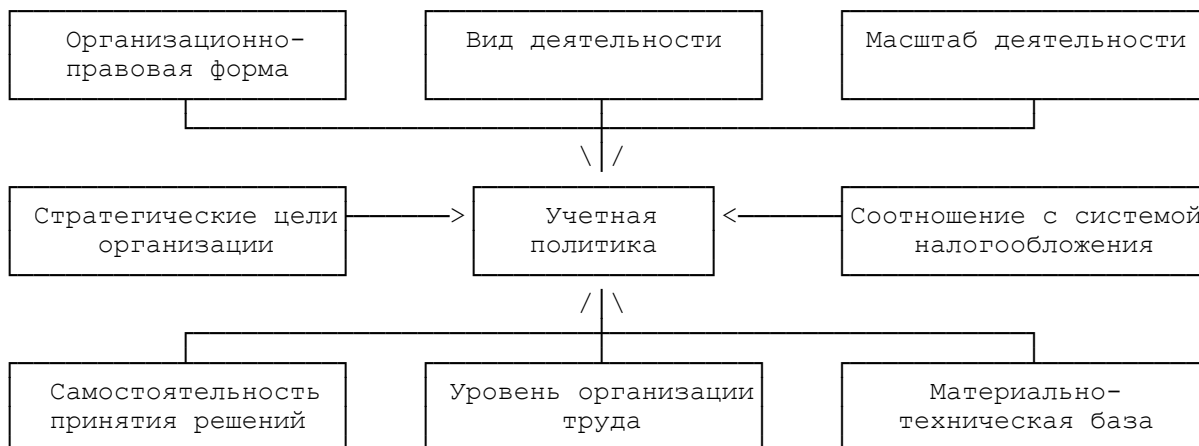


Рис. 1.12

Учетная политика - это документ, в котором должны отражаться особенности бухгалтерского учета государственных (муниципальных) учреждений исходя из особенностей их структуры, отраслевых и иных особенностей деятельности учреждения и выполняемых им полномочий.

Учетная политика имеет следующие аспекты: методологический, организационный и технический.

Методология включает в себя принципы и правила получения, обработки, регистрации, передачи информации, оценки, критериев разграничения основных средств и материальных запасов, погашения стоимости активов, учета и распределения накладных расходов и ряд других.

Организационный аспект определяет структуру бухгалтерии, разработку внутренних инструкций, порядок взаимодействия бухгалтерии с другими управленческими службами т.д.

Техническое обеспечение бухгалтерского учета представляет собой комплекс процедур, реализация которых позволяет обеспечить методологический и организационный аспекты учетной политики на уровне современных требований к постановке учета.

Учетная политика учреждения разрабатывается главным бухгалтером и утверждается приказом руководителя.

При формировании учетной политики в отношении конкретного объекта бухгалтерского учета выбирается способ ведения бухгалтерского учета из способов, допускаемых федеральными стандартами.

Если в отношении конкретного объекта бухгалтерского учета федеральными стандартами не определен способ ведения бухгалтерского учета, такой способ самостоятельно разрабатывают исходя из требований, установленных российским законодательством о бухгалтерском учете, федеральными и (или)

отраслевыми стандартами.

Учетная политика должна применяться последовательно из года в год. Изменение учетной политики возможно при следующих условиях:

- 1) изменение требований, установленных российским законодательством о бухгалтерском учете, федеральными и (или) отраслевыми стандартами;
- 2) разработка или выбор нового способа ведения бухгалтерского учета, применение которого приводит к повышению качества информации об объекте бухгалтерского учета;
- 3) существенное изменение условий деятельности экономического субъекта.

В целях обеспечения сопоставимости бухгалтерской (финансовой) отчетности за ряд лет изменение учетной политики проводится с начала отчетного года, если иное не обуславливается причиной такого изменения.

В рамках формирования учетной политики утверждаются:

- рабочий план счетов, содержащий указание применяемых счетов бухгалтерского учета для ведения синтетического и аналитического учета;
- методы оценки отдельных видов имущества и обязательств;
- порядок отражения в учете событий после отчетной даты;
- порядок проведения инвентаризации имущества и обязательств;
- правила документооборота и технология обработки учетной информации, в том числе порядок и сроки передачи первичных (сводных) документов в соответствии с утвержденным графиком документооборота для отражения в бухгалтерском учете;
- формы первичных (сводных) документов, применяемые для отражения фактов хозяйственной жизни, формы регистров и иных документов бухгалтерского учета, по которым российским законодательством не установлены обязательные формы. При этом утвержденные учреждением формы документов должны содержать обязательные реквизиты первичного документа, предусмотренные законодательством;
- порядок организации и обеспечения (осуществления) субъектом учета внутреннего финансового контроля;
- иные решения, необходимые для организации и ведения бухгалтерского учета.

Бюджетные и автономные учреждения, осуществляющие в соответствии с российским законодательством полномочия по исполнению публичных обязательств перед физическим лицом, подлежащих исполнению в денежной форме, а также осуществляющие на основании соглашений полномочия государственного (муниципального) заказчика по заключению и исполнению от имени соответствующего публично-правового образования государственных (муниципальных) контрактов от лица органов государственной власти, органов управления государственными внебюджетными фондами, местного самоуправления, являющихся государственными (муниципальными) заказчиками, при осуществлении бюджетных инвестиций в объекты государственной (муниципальной) собственности, при формировании учетной политики предусматривают особенности организации и ведения бухгалтерского учета в части операций по исполнению указанных полномочий в соответствии с бюджетным законодательством.

Согласно последним изменениям в Инструкции отмечен новый для государственных (муниципальных) учреждений хозяйственный факт - **событие после отчетной даты**, информация о котором должна также найти отражение в учетной политике. Событием признается факт хозяйственной деятельности, который оказал или может оказать влияние на финансовое состояние, движение денежных средств или результаты деятельности организации и который имел место в период между отчетной датой и датой подписания бухгалтерской (финансовой) отчетности за отчетный год.

К **событиям после отчетной даты** относятся:

1) события, подтверждающие существовавшие на отчетную дату хозяйственные условия, в которых учреждение вело деятельность;

2) события, свидетельствующие о возникших после отчетной даты хозяйственных условиях, в которых учреждение ведет деятельность.

В **первую группу событий**, подтверждающих существовавшие на отчетную дату условия, входят:

- объявление в установленном порядке дебитора учреждения банкротом, если по состоянию на отчетную дату в отношении этого дебитора уже проводилась процедура банкротства;

- продажа материальных запасов после отчетной даты, показывающая, что расчет цены возможной реализации этих запасов по состоянию на отчетную дату был необоснованным;

- получение от страховой организации материалов по уточнению размеров страхового возмещения, по которому по состоянию на отчетную дату велись переговоры;

- обнаружение после отчетной даты существенной ошибки в бухгалтерском учете или нарушения законодательства при осуществлении деятельности, которые ведут к искажению бухгалтерской (финансовой) отчетности за отчетный период.

Во **вторую группу событий**, свидетельствующих о возникших после отчетной даты хозяйственных условиях, в которых учреждение вело деятельность, включаются:

- принятие решения о реорганизации;

- реконструкция или планируемая реконструкция;

- крупная сделка, связанная с приобретением и выбытием активов;

- пожар, авария, стихийное бедствие или другая чрезвычайная ситуация, в результате которой уничтожена значительная часть активов учреждения;

- прекращение существенной части основной деятельности учреждения, если это нельзя было предвидеть по состоянию на отчетную дату;

- другие подобные события.

Существенное событие после отчетной даты подлежит отражению в учете и отчетности за отчетный год независимо от положительного или отрицательного его характера для учреждения. При наступлении события после отчетной даты, подтверждающего существовавшие на отчетную дату хозяйственные условия, в которых учреждение вело деятельность, в учете периода, следующего за отчетным, в общем порядке делается запись об этом событии. Одновременно в учете этого же периода выполняется сторнировочная (обратная) запись на сумму, показанную в учете.

В отчетном периоде события после отчетной даты отражаются в регистрах синтетического и аналитического учета учреждения заключительными оборотами до даты подписания годовой отчетности в установленном порядке. Данные учета следует приводить в соответствующих формах отчетности учреждения, принимая во внимание события после отчетной даты.

При наступлении события после отчетной даты, свидетельствующего о возникших после этой даты хозяйственных условиях, в которых учреждение ведет деятельность, в учете периода, следующего за отчетным, в общем порядке делается запись об этом событии. Причем в отчетном периоде никакие записи в синтетическом и аналитическом учете отчетного периода не выполняются.

Информацию об отражении в отчетном периоде события после отчетной даты учреждение раскрывает в текстовой части пояснительной записки к бухгалтерскому балансу. Эта информация должна включать в себя краткое описание характера события после отчетной даты и оценку его последствий в

денежном выражении. Если нет возможности оценить последствия события после отчетной даты в денежном выражении, то учреждение должно указать на это.

За грубое нарушение правил ведения бухгалтерского учета и представления бухгалтерской (финансовой) отчетности, а также порядка и сроков хранения учетных документов ст. 15.11 КоАП РФ предусмотрено наложение административного штрафа на должностных лиц учреждения в размере от 2 000 до 3 000 руб. Под **грубым нарушением правил ведения бухгалтерского учета и представления бухгалтерской отчетности** следует понимать:

- искажение сумм начисленных налогов и сборов не менее чем на 10%;
- искажение любой статьи (строки) формы бухгалтерской отчетности не менее чем на 10%.

Руководители федеральных органов исполнительной власти и их территориальных органов в области применения мер принуждения за нарушения российского бюджетного законодательства имеют право в соответствии с договорами (соглашениями) о предоставлении средств из федерального бюджета списывать в беспорядном порядке суммы предоставленных ими субсидий, использованных их получателями не по целевому назначению (ст. 284 БК РФ).

План счетов бухгалтерского бюджетного учета

План счетов бюджетного учета состоит из пяти разделов (табл. 1.3) (фрагмент Плана счетов бюджетных учреждений представлен в Приложении 8).

Таблица 1.3. Структура плана счетов государственных (муниципальных) учреждений

N раздела	Название раздела	Состав бухгалтерских счетов
I	Нефинансовые активы	Основные средства, произведенные активы, амортизация, нематериальные активы, материальные запасы, вложения в нефинансовые активы
II	Финансовые активы	Денежные средства всех видов, денежные документы, финансовые вложения, а также все виды дебиторской задолженности, включая бюджетную
III	Обязательства	Кредиторская задолженность учреждения всех видов
IV	Финансовый результат	Объединяет счета, предназначенные для отражения положительной либо отрицательной разницы между доходами и расходами учреждения: результат деятельности за текущий год, предыдущие годы, доходы (расходы) будущих периодов, результат по кассовому исполнению бюджета и др.
V	Санкционирование расходов бюджетов	Лимиты полученных и переданных бюджетных обязательств, а также бюджетные ассигнования
	Забалансовые счета	Счета для учета обеспечений исполнения обязательств, государственных и муниципальных гарантий, арендованных основных средств, невыясненных поступлений в бюджет, расчетных документов, ожидающих исполнения, и др.

Структура кода счета. Номер счета бухгалтерского учета состоит из 26 разрядов:

Номер счета										
Код										
аналитический классификацион ный	вида финансового обеспечения	синтетического счета					аналитический по КОСГУ			
		объекта учета	группы	вида						
Номер разряда счета										
1 - 17	18	19	20	21	22	23	24	25	26	

1 - 17-й разряды - аналитический код по классификационному признаку поступлений и выбытий. В отношении доходов бюджета классификационный код имеет следующую структуру:

- 1 - 3-й знаки - код главного администратора доходов бюджета;
- 4 - 13-й знаки - код вида доходов (группа, подгруппа, статья, подстатья, элемент);
- 14 - 17-й знаки - код подвида доходов.

Главный администратор доходов бюджета			Вид доходов										Подвид доходов			
			группа	подгруппа	статья	подстатья	элемент									
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17

В отношении расходов бюджета классификационный код имеет следующую структуру:

- 1 - 3-й знаки - код главного распорядителя бюджетных средств;
- 4 - 5-й знаки - код раздела;
- 6 - 7-й знаки - код подраздела;
- 8 - 14-й знаки - код целевой статьи, включающий в себя программный срез;
- 15 - 17-й знаки - код вида расходов.

Главный распорядитель бюджетных средств			Раздел	Подраздел	Целевая статья								Вид расходов			
								программ а	подпрог рамма							
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17

Например, при выборе классификации расходов необходимо выбрать конкретные статьи из перечня прямых получателей средств, далее - из перечня "Раздел и подраздел", "Целевая статья" и "Вид расходов" в соответствии со структурой функциональной классификации (табл. 1.4).

Таблица 1.4. Формирование первых 17 разрядов кода
 Плана счетов бюджетного учета (расходы)

Вид классификатора	Классификация расходов
Администратор	055 - Министерство здравоохранения и социального развития РФ
Раздел и подраздел	0901 - Здравоохранение
Целевая статья	4700000 - Больницы, клиники, госпитали, медико-санитарные части
Вид расходов	455 - Мероприятия в области здравоохранения, спорта
1 - 17-й разряды кода счета Плана счетов бюджетного учета	05509014700000455

Для формирования 1 - 17-го разрядов номера счета Плана счетов бюджетного учета, по которым нужно вести учет в разрезе классификации доходов, следует выбрать классификацию доходов. Необходимо указать администратора доходов - выбрать конкретную статью из классификатора "Перечень прямых получателей средств" и конкретный вид доходов - выбрать конкретную статью из справочника "Классификация доходов" (пример - табл. 1.5).

Таблица 1.5. Формирование первых 17 разрядов кода Плана счетов бюджетного учета (доходы)

Вид классификатора	Классификация доходов
Администратор	055 - Министерство здравоохранения и социального развития РФ
Классификация доходов	30201030030000 ("Доходы от продажи услуг, оказываемых муниципальными учреждениями")
1 - 17-й разряды кода счета Плана счетов бюджетного учета	05530201030030000

18-й разряд - код вида финансового обеспечения (деятельности), а именно <1>:

1 - деятельность, осуществляемая за счет средств соответствующего бюджета бюджетной системы РФ (бюджетная деятельность);

2 - приносящая доход деятельность (собственные доходы учреждения);

3 - средства во временном распоряжении;

4 - субсидии на выполнение государственного (муниципального) задания;

5 - субсидии на иные цели;

6 - субсидии на цели осуществления капитальных вложений;

7 - средства по обязательному медицинскому страхованию.

<1> При ведении бюджетного учета казенными учреждениями в 18-м разряде счета применяются коды вида финансового обеспечения (деятельности): 1 - деятельность, осуществляемая за счет средств

соответствующего бюджета бюджетной системы РФ (бюджетная деятельность); 3 - средства во временном распоряжении.

Для отражения органами Федерального казначейства, финансовыми органами субъектов РФ (муниципальных образований) операций, осуществляемых в рамках кассового обслуживания бюджетных учреждений, автономных учреждений, иных некоммерческих организаций, не являющихся участниками бюджетного процесса, предназначены коды:

- в части операций с собственными средствами учреждения (организации), средствами во временном распоряжении и субсидией на выполнение государственного (муниципального) задания, учитываемых на лицевом счете учреждения (организации):

8 - средства некоммерческих организаций на лицевых счетах;

- в части операций с субсидиями на цели осуществления капитальных вложений и с субсидиями на иные цели, учитываемых на отдельном лицевом счете:

9 - средства некоммерческих организаций на отдельных лицевых счетах.

19 - 23-й разряды - код синтетического счета Единого плана счетов.

Код синтетического счета включает в себя:

19 - 21-й разряды - код синтетического счета объекта учета;

22-й разряд - код группы синтетического счета;

23-й разряд - код вида синтетического счета.

Первый знак (19-й разряд) - это номер раздела Плана счетов (всего в Плате счетов их пять).

Второй и третий знаки (т.е. 20-й и 21-й разряды) - это порядковый номер подраздела внутри каждого раздела Плана счетов. Например, первый раздел подразделяется на девять подразделов: "Основные средства" - первый подраздел, код счета - 101; "Нематериальные активы" - второй подраздел, код счета - 102; "Непроизведенные активы" - третий подраздел, код счета - 103.

Второй раздел состоит из 13 подразделов. Например, денежные средства на банковских счетах (первый подраздел), код счета - 201, средства на счетах бюджетов - 202.

22-й и 23-й разряды Плана счетов представляют собой номера по порядку внутри каждого подраздела. В частности, основные средства подразделяются на жилые и нежилые помещения (номера счетов 10101 и 10102), транспортные средства и библиотечный фонд (10105 и 10107). Также учитываются объекты по группам и видам внутри каждой из групп, например:

1) расчеты бюджетного учреждения по принятым обязательствам по оплате коммунальных услуг отражаются на счете 30223 "Расчеты по коммунальным услугам", где 302 - код синтетического счета объекта учета;

2 и 3 - соответственно код группы и код вида синтетического счета;

2) жилое здание, относящееся к особо ценному недвижимому имуществу учреждения, учитывается на счете 10121 "Жилые помещения - особо ценное движимое имущество учреждения", где:

101 - код синтетического счета объекта учета;

2 и 1 - соответственно код группы и код вида синтетического счета.

24 - 26-й разряды - аналитический код вида поступлений, выбытий объекта учета. Казенные и бюджетные учреждения, а также организации, осуществляющие полномочия получателя бюджетных средств, в 24 - 26-м разрядах отражают коды Классификации операций сектора государственного управления; автономные учреждения - аналитический код поступлений, выбытий объектов учета в

структуре, утвержденной Планом финансово-хозяйственной деятельности (см. таблицу).

Разряд/тип	1 - 17	18	19, 20, 21	22	23	24, 25, 26
Казенные	Бюджетная классификация РФ	1, 3, 7	Единый код согласно Приказу Минфина России от 1 декабря 2010 г. N 157н	1, 3, 4	с 1-го по 8-й	КОСГУ
Бюджетные	Бюджетная классификация РФ	1		1, 2, 3, 4	с 1-го по 8-й	КОСГУ
	Выбор, учетная политика	2, 3				
	Выбор, учредитель	4, 5, 6, 7				
Автономные	Выбор, учетная политика	2, 3		1, 2, 3, 4	с 1-го по 8-й	Выбор, учетная политика
	Выбор, учредитель	4, 5, 6, 7				

Последние три знака счета - **24-й, 25-й и 26-й разряды** - определяются в соответствии с правилами, указанными в табл. 1.6 и 1.7.

Таблица 1.6. Правило определения значения разряда 24

Раздел	Объекты учета	Влияние на объект	
		увеличение	уменьшение
I	Нефинансовые активы	3	4
II	Финансовые активы	5	6
III	Обязательства	7	8
IV	Финансовый результат	1-(доходы)	2-(расходы)
V	Санкционирование расходов бюджета	Осуществление расходов - 2. Приобретение активов - 3; 5. Погашение долговых обязательств - 8	
	Для казенных - расчеты между главными распорядителями и получателями средств (счет с 19-го по 23-й разряд: 30404); расчеты по платежам из бюджета с органами, организующими исполнение бюджетов (счет с 19-го по 23-й разряд: 30405)		

Таблица 1.7. Правило определения значения разрядов 25 - 26

I. Нефинансовые активы					
Основные средства. Непроизведенные активы	Нематериаль- ные активы	Материальные запасы	Вложения в нефинансовые активы	Амортизация	Нефинансовые активы в пути
10 30	20 20	40 40	В зависимости от вида актива: 10, 20, 30, 40	В зависимости от амортизируемого объекта: 10, 20	В зависимости от вида актива: 10, 20, 40
II. Финансовые активы					
Денежные средства	Финансовые вложения			Дебиторская задолженность	
	Депозиты	Акции	Облигации, векселя		
10	10	30	20	60	
III. Обязательства					
Расчеты с кредиторами по долговым обязательствам		Расчеты с поставщиками и подрядчиками			
Внутренним	Внешним				
10	20	30			
IV. Финансовый результат					
Доходы			Расходы		
В соответствии с экономической классификацией доходов			В соответствии с экономической классификацией расходов		
10, 20, 30, 40, 50, 51, 52, 53, 60, 70, 71, 72, 73, 80			10, 11, 12, 20, 21, 22, 23, 24, 25, 26, 30, 31, 32, 40, 41, 42, 50, 51, 52, 53, 60, 61, 62, 63, 80		
V. Санционирование расходов бюджета					
(из раздела III: расчеты между главными распорядителями и получателями средств (счет 30404); расчеты по платежам из бюджета с					

органами, организующими исполнение бюджетов (счет 30405))							
Осуществление расходов	Приобретение активов					Погашение долговых обязательств	
В соответствии с экономической классификацией расходов	Основных средств	Нематериальных активов, ценных бумаг (кроме акций)	Непроизведенных активов, акций	Материальных запасов, бюджетных кредитов	Иных финансовых активов	Внутренних	Внешних
10, 11, 12, 20, 21, 22, 23, 24, 25, 26, 30, 31, 32, 40, 41, 42, 50, 51, 52, 53, 60, 61, 62, 63, 80	10	20	30	40	50	10	20

Разряд 24 кодируется знаком в зависимости от объекта учета и влияния операции на изменение этого объекта, например:

- при поступлении объектов основных средств в организацию разряд 24 определяется знаком 3 (увеличение нефинансовых активов), а их выбытие - знаком 4 (уменьшение нефинансовых активов);

- при начислении заработной платы происходит увеличение задолженности перед работниками, разряд 24 определяется знаком 7, при выплате заработной платы - знаком 8 (уменьшение кредиторской задолженности по оплате труда).

Последние два разряда определяются в зависимости от объекта учета. Например, если необходимо в бухгалтерской проводке отразить счет движения денежных средств, то разряды 24 - 25 обозначаются знаком 10; счет произведенных активов - знаком 30.

Если расходуются средства, то последние два знака определяются в соответствии с экономической классификацией расходов (ЭКР), а если поступают средства от оказания платных услуг, то последние два знака определяются в соответствии с экономической классификацией доходов (ЭКД) (табл. 1.7).

Такое построение счета создает аналитическую базу для перехода к бюджетированию, ориентированному на результат. Данная система позволяет иметь информацию о финансовых результатах тех или иных программ и подпрограмм. Учетная информация по объемам активов и обязательств в разрезе кодов бюджетной классификации служит основой для построения среднесрочного бюджета в условиях планирования.

План счетов за счет интеграции в него бюджетной классификации позволяет учитывать, например, запасы конкретного вида активов на начало учетного периода, а также вести учет изменений в них, вызванных фактами в конкретном отчетном периоде (в ходе исполнения бюджета), и таким образом учитывать запасы соответствующих активов на конец отчетного периода.

Данная система учета предопределяет информационную базу для составления отчетов об исполнении бюджета, операциях сектора государственного управления и др. Данный подход дает возможность составлять отчетность в соответствии с российским законодательством об исполнении бюджета и отчеты в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности государственного (общественного) сектора.

В качестве примера воспользуемся табл. 1.6 и 1.7 для формирования счета, на котором учитывается поступление в учреждение горюче-смазочных материалов. Результат такого формирования приведен в табл. 1.8.

Таблица 1.8. Бухгалтерский счет
поступления горюче-смазочных материалов

Разряд счета	Содержание	Вспомогательная таблица	Значение разряда
19 - 21	Нефинансовые активы, первый раздел, пятый подраздел - материальные запасы	1.4	105
22 - 23	Горюче-смазочные материалы		03
24	Увеличение нефинансовых активов	1.5	3
25 - 26	Материальные запасы	1.6	40
Номер счета Плана счетов		10503340	

Забалансовые счета кодируются двумя цифрами. На счетах этой группы в стоимостной оценке

учитываются наличие и движение ценностей, не принадлежащих учреждению. Такие ценности могут находиться в его распоряжении и пользовании (но не в собственности) временно. Примером могут служить арендованные основные средства (счет 01); материальные ценности, принятые на ответственное хранение (счет 02); спецоборудование для выполнения научно-исследовательских работ по договорам с заказчиками (счет 12). Данные таких счетов, как следует из их названия, не учитываются при подготовке бухгалтерского баланса учреждения.

К забалансовым также относятся счета условных прав и обязательств, предназначенные для обобщения информации о наличии и движении полученных и выданных гарантий в обеспечение обязательств и платежей, контрольные счета ("Бланки строгой отчетности" и "Списанная задолженность неплатежеспособных дебиторов").

Учет хозяйственных операций на забалансовых счетах ведется внесистемное, без применения двойной записи. Иными словами, схема записи на таких счетах простая: приходные операции - **в дебет**, расход учитываемых на забалансовых счетах объектов - **в кредит**. Например, учреждения, которые испытывают недостаток в собственных основных средствах, прибегают к аренде этого имущества, заключая соответствующий договор с юридическими и физическими лицами. Объект основных средств, полученный в установленном порядке в аренду, принимается к бухгалтерскому учету на **забалансовом счете 01 "Арендованные основные средства"** в договорной оценке.

Д 01 "Арендованные основные средства".

По окончании срока действия договора аренды на основании соответствующего акта приемки-передачи объект основных средств возвращается собственнику и списывается с забалансового учета:

К 01 "Арендованные основные средства".

Аналитический учет на указанных счетах ведется по видам имущества, обязательств (по каждому объекту) и собственникам, которым это имущество принадлежит. Так, на счете 01 "Арендованные основные средства" аналитический учет осуществляется по арендодателям и по каждому объекту арендованных основных средств (с инвентарными номерами арендодателя).

Аналитический учет по **забалансовому счету 03 "Бланки строгой отчетности"** ведется по каждому наименованию бланков строгой отчетности (квитанционные книжки, бланки удостоверений, дипломов, абонементы, талоны, билеты, бланки товаросопроводительных документов и т.п.), количеству и местам хранения.

Таким образом, данные забалансовых счетов не влияют в данный момент на данные баланса, возможные результаты хозяйственной деятельности, требующие специального контроля.

Органы государственной власти, органы управления государственных внебюджетных фондов и управления территориальных государственных внебюджетных фондов, органы местного самоуправления могут вводить в код аналитического счета Плана счетов разряды для получения дополнительной информации, необходимой внутренним пользователям.

Отметим также, что при отсутствии в типовой корреспонденции счетов бюджетного учета, приведенной в Инструкции по бюджетному учету, операций, отражающих деятельность учреждений, главные распорядители вправе определять необходимую корреспонденцию счетов в части, не противоречащей законодательству. По завершении отчетного финансового года обороты по счетам, показывающим увеличение и уменьшение активов и обязательств, в регистры бюджетного учета следующего финансового года не записываются.

Пример. Написать названия счетов бухгалтерского учета, представленных в табл. 1.9. Коды счетов указаны начиная с 18-го разряда кода счета. Задание выполнить по форме, приведенной в табл. 1.10.

Таблица 1.9. Коды счетов бухгалтерского учета
для бюджетных учреждений

N п/п	Код счета	N п/п	Код счета
1	2101.24.410	13	1103.12.330
2	2101.37.310	14	7105.35.440
3	5106.21.310	15	2105.27.340
4	2101.18.310	16	2109.60.226
5	4210.06.560	17	2109.80.271
6	1104.11.410	18	4201.11.510
7	0401.30.000	19	6206.31.660
8	2101.38.410	20	5208.21.660
9	4102.20.320	21	2205.75.560
10	4401.10.180	22	2205.21.660
11	2401.20.242	23	2215.34.530
12	2104.29.420	24	5201.11.610

Таблица 1.10

N п/п	Код счета	Название счета
1	2401.10.171 ...	Доходы от переоценки активов (деятельность, приносящая доход)
	и т.д.	

Тесты

1. Расходные обязательства - это:

а) обязанность получателя бюджетных средств уплатить бюджету, физическому лицу и юридическому лицу за счет средств бюджета определенные денежные средства в соответствии с выполненными условиями гражданско-правовой сделки, заключенной в рамках его бюджетных полномочий или в соответствии с положениями закона, условиями договора или соглашения;

б) обусловленные законом и иными нормативными правовыми актами, договором или соглашением обязанности публично-правового образования или действующего от его имени казенного учреждения предоставить физическому лицу, юридическому лицу, иному публично-правовому образованию, субъекту международного права средства из соответствующего бюджета;

в) обусловленные законом, иным нормативным правовым актом расходные обязательства публично-правового образования перед физическим или юридическим лицом, иным публично-правовым образованием, подлежащие исполнению в установленном соответствующим законом, иным нормативным правовым актом размере или имеющие установленный указанным законом, актом порядок его определения (расчета, индексации);

г) публичные обязательства перед физическим лицом, подлежащие исполнению в денежной форме в установленном соответствующим законом, иным нормативным правовым актом размере или имеющие установленный порядок его индексации, за исключением выплат физическому лицу, предусмотренных статусом государственных (муниципальных) служащих, а также лицам, замещающим государственные должности РФ, государственные должности субъектов Федерации, муниципальные должности, военнослужащим, проходящим военную службу по призыву, лиц, обучающимся в государственных (муниципальных) образовательных учреждениях.

2. Документ, устанавливающий требования к составу, качеству, содержанию, условиям, порядку и результатам выполнения государственных муниципальных работ, оказания услуг, - это:

- а) БК РФ;
- б) Федеральный закон от 12 января 1996 г. N 7-ФЗ "О некоммерческих организациях";
- в) государственное муниципальное задание;
- г) бюджетная роспись.

3. Бюджетные средства, направляемые на создание или увеличение за счет средств бюджета стоимости государственного муниципального имущества, - это:

- а) бюджетные вклады;
- б) бюджетные инвестиции;
- в) бюджетное финансирование;
- г) бюджетные обязательства.

4. Государственные муниципальные учреждения подразделяются следующим образом:

- а) бюджетные, административные, ведомственные;
- б) аккредитивные, бюджетные, гражданские;
- в) частные, целевые, бюджетные;
- г) автономные, бюджетные, казенные.

5. Сколько разделов в Плане счетов бухгалтерского учета бюджетных учреждений?

- а) два;
- б) три;
- в) четыре;
- г) пять.

6. Государственное учреждение, оказывающее государственные услуги, выполняющее работы и (или) исполняющее государственные функции в целях обеспечения реализации предусмотренных законодательством РФ полномочий органов государственной власти, финансовое обеспечение деятельности которого осуществляется за счет средств соответствующего бюджета на основании бюджетной сметы, - это:

- а) бюджетное учреждение;
- б) ведомственное учреждение;

- в) казенное учреждение;
- г) автономное учреждение.

7. Четыре уровня регулирования государственных (муниципальных) учреждений:

- а) законодательный, методологический, организационно-технический, правовой;
- б) нормативный, методический, организационно-распределительный, документальный;
- в) законодательный, нормативный, методологический, организационно-распределительный;
- г) законодательный, нормативный, методический, организационный.

8. К видам доходов бюджетов не относятся:

- а) налоговые доходы;
- б) неналоговые доходы;
- в) безвозмездные поступления;
- г) бухгалтерские доходы.

9. К какому уровню нормативно-правового регулирования государственных (муниципальных) учреждений относится Приказ Минфина России от 16 декабря 2010 г. N 174н "Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета бюджетных учреждений и Инструкции по его применению":

- а) нормативному;
- б) законодательному;
- в) методическому;
- г) методологическому?

10. Отчетный финансовый год - это:

- а) год, в котором осуществляются исполнение бюджета, составление и рассмотрение проекта бюджета на очередной финансовый год;
- б) год, следующий за текущим финансовым годом;
- в) два финансовых года, следующие за очередным финансовым годом;
- г) год, предшествующий текущему финансовому году.

11. Какой год соответствует календарному году и длится с 1 января по 31 декабря:

- а) бюджетный;
- б) финансовый;
- в) отчетный;
- г) текущий?

12. Назовите основной документ, регулирующий бухгалтерский учет в России:

- а) ГК РФ;

- б) БК РФ;
- в) Федеральный закон "О бухгалтерском учете";
- г) Инструкция по бюджетному учету N 162н.

13. Основным документом, согласно которому бюджетные учреждения формируют свою учетную политику, является:

- а) БК РФ;
- б) Федеральный закон "О бюджетной классификации";
- в) Единый план счетов бухгалтерского учета;
- г) Федеральный закон "О бухгалтерском учете".

14. Что не является задачей бухгалтерского учета в государственных учреждениях:

- а) формирование полной и достоверной информации о состоянии активов и обязательств учреждений;
- б) формирование полной и достоверной информации об исполнении бюджетов всех уровней российской бюджетной системы;
- в) поиск внутренних резервов для покрытия дефицитов бюджетов всех уровней российской бюджетной системы;
- г) контроль за состоянием активов и выполнением обязательств учреждений?

15. Бюджетные учреждения учет операций по бюджетным средствам и средствам, полученным за счет внебюджетных источников, ведут:

- а) вместе;
- б) отдельно;
- в) согласно учетной политике бюджетного учреждения;
- г) нет верного ответа.

16. Какой метод учета применяют органы, организующие исполнение бюджета:

- а) кассовый;
- б) начисления;
- в) в зависимости от выполняемых операций;
- г) нет верного ответа?

17. К субъектам бухгалтерского учета не относятся:

- а) исполнители бюджета;
- б) финансовые органы;
- в) органы Федерального казначейства;
- г) антимонопольные органы.

18. Объектом бухгалтерского учета не являются:

- а) активы и обязательства учреждений;
- б) отчетность учреждений;
- в) финансовые результаты деятельности учреждений;
- г) бюджетные ассигнования, лимиты обязательств.

19. Сальдо и обороты по счетам из журналов операций по истечении месяца переносят:

- а) в оборотную ведомость по синтетическим счетам;
- б) в оборотную ведомость по аналитическим счетам;
- в) в Главную книгу;
- г) в бухгалтерский баланс.

20. Какой хозяйственный факт признается событием после отчетной даты:

- а) факты, подтверждающие существовавшие на отчетную дату хозяйственные условия, в которых организация вела деятельность;
- б) факт хозяйственной деятельности, который оказал или может оказать влияние на финансовое состояние, результаты деятельности организации;
- в) факт хозяйственной деятельности, который оказал или может оказать влияние на финансовое состояние, движение денежных средств или результаты деятельности организации и который имел место в период между отчетной датой и датой подписания бухгалтерской (финансовой) отчетности за отчетный год;
- г) все перечисленное?

1.4. Бюджетная классификация - аналитическая основа
бухгалтерского учета
в государственных (муниципальных) учреждениях

Бюджетная классификация РФ - это группировка доходов, расходов и источников финансирования дефицита бюджетов бюджетной системы РФ, используемая для составления и исполнения бюджетов, составления бюджетной отчетности, обеспечивающей сопоставимость показателей бюджетов бюджетной системы РФ.

Бюджетная классификация включает в себя:

- классификацию доходов бюджетов;
- классификацию расходов бюджетов;
- классификацию источников финансирования дефицитов бюджетов;
- Классификацию операций публично-правовых образований (далее - Классификация операций сектора государственного управления - КОСГУ).

Указания о порядке применения бюджетной классификации утверждаются Приказами Минфина России и устанавливают принципы назначения, структуру, порядок формирования и применения кодов бюджетной классификации РФ, а также порядок присвоения кодов составным частям бюджетной классификации РФ, которые в соответствии с БК РФ являются едиными для бюджетов российской бюджетной системы.

К принципам назначения кодов бюджетной классификации РФ относятся следующие.

Принцип единства назначения кодов. Означает назначение кодов бюджетной классификации РФ на условиях единства для бюджетов российской бюджетной системы структуры кодов бюджетной классификации РФ, порядка их формирования, а также применения в части кодов бюджетной классификации РФ, их составных частей, которые в соответствии с БК РФ являются едиными для бюджетов российской бюджетной системы.

При формировании кода бюджетной классификации РФ используется единая разрядность (20-значная) для кода классификации доходов бюджетов, кодов классификации расходов бюджетов и кодов классификации источников финансирования дефицита бюджетов.

Принцип стабильности (преемственности) назначения кодов. Означает назначение кодов российской бюджетной классификации на условиях стабильности и (или) преемственности кодов российской бюджетной классификации отчетного, текущего и очередного финансового года (очередного финансового года и планового периода).

В случае изменения кодов бюджетной классификации РФ, их составных частей, являющихся в соответствии с БК РФ едиными для бюджетов российской бюджетной системы, Минфин России, финансовые органы субъектов Федерации, муниципальных образований обеспечивают сопоставимость изменяемых и (или) вновь вводимых нормативными правовыми актами указанных органов кодов бюджетной классификации РФ путем составления и размещения на своих официальных сайтах в Интернете таблиц соответствия изменяемых кодов бюджетной классификации РФ.

В случае реорганизации органа государственной власти (государственного органа), органа управления государственным внебюджетным фондом, органа местного самоуправления, органа местной администрации, государственного (муниципального) учреждения или его ликвидации присвоенный ему код главы (код главного распорядителя бюджетных средств, код главного администратора доходов бюджетов) может быть использован в бюджетной классификации РФ не ранее чем через пять лет с года, следующего за годом реорганизации (ликвидации) участника бюджетного процесса.

Принцип открытости назначения кодов. Означает открытость бюджетной классификации (перечня кодов бюджетной классификации РФ, правил их установления и применения) для всеобщего ознакомления.

Правовые акты, регулирующие вопросы применения бюджетной классификации РФ, а также таблицы соответствия изменяемых кодов бюджетной классификации РФ являются публичными и размещаются в Интернете на официальных сайтах органов власти, принявших такие нормативные правовые акты. Присвоение правовым актам РФ (субъектов Федерации), муниципальным правовым актам (их составным частям), регулирующим вопросы применения бюджетной классификации РФ, а также присвоение отдельным показателям этой классификации (кодам и (или) их наименованиям) грифов ограничения доступа к информации (степеней секретности) не допускается.

Введение кодов бюджетной классификации расходов бюджетов для отражения расходных обязательств, подлежащих исполнению за счет средств соответствующих бюджетов, информации по которым присвоен в соответствии с российским законодательством гриф секретности, включая наименование закона, иного нормативного правового акта, договора или соглашения, в соответствии с которыми возникает расходное обязательство, а также наименования государственных программ, подпрограмм и (или) мероприятий, осуществляется Минфином России, финансовыми органами субъектов Федерации на основании обращения органа государственной власти, по решению которого информация отнесена к государственной тайне, содержащего указания на возможность включения соответствующего наименования в состав открытой информации, а в случае отсутствия таковой - модифицируемое наименование направлений расходов (целевых статей расходов бюджетов), отражающих экономическое содержание модифицируемой информации и позволяющих включить указанные наименования в состав открытой информации. При этом модифицированные наименования, не имеющие экономического содержания, такие как "Подпрограмма 1", "Направление расходов 2", к включению в бюджетную классификацию расходов бюджетов не допускаются.

Бюджетная классификация является организационным началом информационной системы управления бюджетными средствами. Она создает условия для объединения данных всех бюджетов в единый консолидированный бюджет страны, значительно снижает трудоемкость процедуры рассмотрения бюджетов, контроля за их исполнением, аккумулированием и использованием бюджетных средств по целевому назначению. Наряду с этим появилась основа детального аналитического учета доходов, расходов, финансирования и государственного долга всех участников бюджетного процесса и получателей субсидий на выполнение государственного (муниципального) задания.

По экономическому содержанию расходы бюджетов всех уровней подразделяются на три основные группы: текущие, капитальные, по оказанию финансовой поддержки.

Текущие расходы - это расходы на финансирование деятельности государственных или муниципальных органов власти, бюджетных учреждений и организаций. Кроме того, текущие расходы составляют государственную помощь бюджетам нижестоящих уровней в форме дотаций или субвенций, а также других доходов.

Капитальные расходы обеспечивают реализацию инновационных и инвестиционных мероприятий и программ, финансирование расширенного производства, выполнение работ по капитальному ремонту средств производства.

Расходы на оказание финансовой поддержки включают в себя расходы на предоставление кредитов в стране либо иностранным государствам.

Бюджетные средства предоставляются в нескольких формах, например, в формах ассигнований на содержание казенных учреждений; средств на оплату товаров (услуг), производимых (выполняемых) юридическими и физическими лицами по государственным контрактам; трансфертов населению; бюджетных кредитов юридическим лицам; бюджетных ссуд, дотаций, субвенций и субсидий бюджетам других уровней бюджетной системы РФ; кредитов иностранным государствам.

В результате реформирования бюджетного процесса в России утверждены Указания о порядке применения бюджетной классификации, которые направлены:

1) на переориентацию бюджетов на достижение конечных результатов, в том числе путем повышения самостоятельности и ответственности участников бюджетного процесса на всех уровнях бюджетной системы и администраторов бюджетных средств;

2) на приведение структуры функциональной классификации расходов в соответствие с основными функциями, выполняемыми органами государственной власти (органами местного самоуправления);

3) на согласование бюджетной классификации с международными стандартами финансовой отчетности и статистики государственных финансов и создание предпосылок для введения интегрированного с бюджетной классификацией Единого плана счетов бюджетного учета, основанного на методе начисления и обеспечивающего оценку финансового результата деятельности сектора государственного управления;

4) на приведение структуры бюджетной классификации в соответствие с экономическим содержанием операций в секторе государственного управления;

5) на применение признака (главы) администратора бюджетных средств ко всем операциям исполнения бюджета (доходы, расходы, источники финансирования дефицита бюджетов).

Единство принципов формирования и исполнения бюджетов всех уровней бюджетной системы РФ обеспечивается применением единого 20-значного кода для классификации доходов, расходов и источников финансирования дефицита бюджетов РФ, который делится на три части.

Три первых знака этого кода составляют коды администраторов бюджетных средств, соответствующих перечню главных распорядителей средств соответствующего бюджета. **Вторая часть** (4 - 17-й знаки) представляет собой собственно функциональную структуру (разделы, подразделы, статьи, подстатьи, виды, группы, подгруппы, элементы, программы) соответствующей бюджетной классификации. **Три последних знака** кода означают Классификацию операций сектора государственного управления

(КОСГУ).

В рамках бюджетной Классификации операций сектора государственного управления подразделяются по нескольким принципам. По принципу влияния на стоимость актива и обязательств или на чистую стоимость структура классификации следующая:

- **доходы** по операциям, увеличивающим чистую стоимость, - налоговые доходы, доходы от собственности, безвозмездных и безвозвратных трансфертов и др.;

- **расходы** по текущим операциям, уменьшающим чистую стоимость, - оплата труда, услуг, социальные выплаты, предоставление безвозвратных трансфертов;

- **операции с нефинансовыми активами** - увеличение и уменьшение стоимости основных средств, нематериальных активов, произведенных активов, материальных запасов;

- **операции с финансовыми активами** - увеличение и уменьшение остатков денежных средств и ссуд, финансовых вложений, дебиторской задолженности;

- **операции с обязательствами** - формирование и погашение задолженности в виде государственного и муниципального долга, прочей кредиторской задолженности.

Принцип влияния операций на секторы экономики состоит в делении экономики любого государства на пять секторов согласно Руководству по статистике, разработанному Международным валютным фондом:

- 1) нефинансовые корпорации;
- 2) финансовые корпорации;
- 3) сектор государственного управления;
- 4) сектор некоммерческих организаций;
- 5) сектор домашних хозяйств.

Согласно принципу отдельного учета операций между подсекторами сектора государственного управления разделение на подсекторы соответствует бюджетному законодательству и делению бюджетной системы на уровни, которые определены БК РФ: подсекторы Центрального правительства; региональных органов управления (87 субъектов РФ); местных органов управления.

Подробно рассмотрим Классификацию операций сектора государственного управления (КОСГУ), напрямую затрагивающих государственные (муниципальные) учреждения и оказывающих влияние на методологию бухгалтерского учета.

КОСГУ (приложение 4 к Указаниям о порядке применения бюджетной классификации РФ) является группировкой операций, осуществляемых в секторе государственного управления, в зависимости от их экономического содержания. Этими Указаниями определен порядок применения кодов КОСГУ, используемых при составлении и исполнении бюджетов российской бюджетной системы и осуществлении операций государственными (муниципальными) бюджетными, автономными учреждениями. Порядок применения Классификации операций сектора государственного управления устанавливает Минфин России. Он же утверждает общие требования к порядку формирования перечня подстатей Классификации операций сектора государственного управления при дополнительной детализации операций этого сектора.

Единый для бюджетов бюджетной системы РФ перечень статей и подстатей Классификации операций сектора государственного управления устанавливает Минфин России. Этот перечень систематизирован в табл. 1.11.

Таблица 1.11. Группы и статьи операций сектора государственного управления

Группа КОСГУ	Состав статей КОСГУ
100 "Доходы"	Налоговые доходы; доходы от собственности; доходы от оказания платных услуг; суммы принудительного изъятия; безвозмездные поступления от бюджетов; взносы на социальные нужды; доходы от операций с активами; прочие доходы
200 "Расходы"	Оплата труда и начисления на выплаты по оплате труда; оплата работ, услуг; обслуживание государственного (муниципального) долга; безвозмездные перечисления организациям; безвозмездные перечисления бюджетам; социальное обеспечение; расходы по операциям с активами; прочие расходы
300 "Поступление нефинансовых активов"	Увеличение стоимости основных средств; увеличение стоимости нематериальных активов; увеличение стоимости произведенных активов; увеличение стоимости материальных запасов
400 "Выбытие нефинансовых активов"	Уменьшение стоимости основных средств; уменьшение стоимости нематериальных активов; уменьшение стоимости произведенных активов; уменьшение стоимости материальных запасов
500 "Поступление финансовых активов"	Поступления на лицевые счета учреждений, счета бюджетов; увеличение стоимости ценных бумаг, кроме акций и иных форм участия в капитале; увеличение стоимости акций и иных форм участия в капитале; увеличение задолженности по бюджетным кредитам; увеличение стоимости иных финансовых активов; увеличение прочей дебиторской задолженности
600 "Выбытие финансовых активов"	Выбытие со счетов бюджетов; уменьшение стоимости ценных бумаг, кроме акций и иных форм участия в капитале; уменьшение стоимости акций и иных форм участия в капитале; уменьшение задолженности по бюджетным ссудам и кредитам; уменьшение стоимости иных финансовых активов; уменьшение прочей дебиторской задолженности
700 "Увеличение обязательств"	Увеличение задолженности по внутреннему государственному (муниципальному) долгу; увеличение задолженности по внешнему государственному долгу; увеличение прочей кредиторской задолженности
800 "Уменьшение обязательств"	Уменьшение задолженности по внутреннему государственному (муниципальному) долгу; уменьшение задолженности по внешнему государственному долгу; уменьшение прочей кредиторской задолженности

Особенности применения кодов КОСГУ, применяемых в целях бухгалтерского учета, определяются в нормативных актах Минфина России, регулирующих бухгалтерский учет.

Для полноты отражения в бухгалтерском учете информации об осуществляемых операциях государственные (муниципальные) учреждения вправе при формировании учетной политики предусмотреть дополнительную детализацию (в рамках третьего разряда кода) операций по статьям 130 "Доходы от оказания платных услуг (работ)", 180 "Прочие доходы", 290 "Прочие расходы", 310 "Увеличение стоимости основных средств", 320 "Увеличение стоимости нематериальных активов" и 340 "Увеличение стоимости материальных запасов".

Группа 100 "Доходы"

Данная группа детализирована статьями КОСГУ 110 - 180, в рамках которых группируются операции, относящиеся к доходам.

Операции налогоплательщиков - государственных (муниципальных) автономных и бюджетных учреждений по налогу на добавленную стоимость (НДС) и налогу на прибыль организаций отражаются по соответствующей статье КОСГУ (130 "Доходы от оказания платных услуг (работ)" или 180 "Прочие доходы") в соответствии с решением учреждения, принятым в рамках его учетной политики.

Статья 110 "Налоговые доходы"

На данную статью КОСГУ относятся доходы бюджетов бюджетной системы РФ в соответствии с российским законодательством о налогах и сборах, в том числе:

- налоги на доходы физических лиц (НДФЛ);
- налоги на прибыль;
- налоги на товары, работы, услуги, реализуемые на территории РФ;
- акцизы;
- налоги на товары, ввозимые на территорию РФ;
- единый налог на вмененный доход для отдельных видов деятельности (ЕНВД);
- налоги на совокупный доход, в том числе ЕНВД;
- налоги на имущество;
- налоги, сборы и регулярные платежи за пользование природными ресурсами;
- государственные пошлины, сборы;
- иные обязательные платежи, предусмотренные российским законодательством о налогах и сборах;
- задолженность и перерасчеты по отмененным налогам, сборам и обязательным платежам.

Статья 120 "Доходы от собственности"

На данную статью КОСГУ относятся доходы от использования имущества, находящегося в государственной и муниципальной собственности, в том числе доходы от аренды, платежей при пользовании природными ресурсами, а также суммы, поступающие в виде платы за право на заключение договоров, государственных (муниципальных) контрактов.

Статья 130 "Доходы от оказания платных услуг (работ)"

На данную статью КОСГУ относятся доходы от оказания платных услуг (работ) и компенсации затрат, в том числе:

- доходы от оказания платных услуг (работ);
- компенсации затрат государства;
- компенсации затрат государственных (муниципальных) учреждений;
- возмещение затрат государственных (муниципальных) учреждений на содержание дирекций (единых дирекций) строительства и проведение строительного контроля, предусмотренных сметной стоимостью строительства;
- доходы от возмещения расходов, понесенных в связи с эксплуатацией государственного (муниципального) имущества, закрепленного на праве оперативного управления;

- возмещение расходов по совершению исполнительных действий судебными приставами;
- плата за пользование общежитием;
- доходы от оказания медицинских услуг, предоставляемых застрахованным лицам в рамках базовой программы обязательного медицинского страхования;
- доходы медицинских учреждений государственной и муниципальной систем здравоохранения от оказания медицинских услуг, предоставляемых женщинам в период беременности, женщинам и новорожденным в период родов и в послеродовой период;
- плата за заимствование материальных ценностей из государственного резерва;
- другие аналогичные доходы.

Статья 140 "Суммы принудительного изъятия"

На данную статью КОСГУ относятся доходы от административных платежей и штрафов, сборов, санкций, возмещения ущерба в соответствии с российским законодательством, в том числе:

- поступлений в результате применения мер гражданско-правовой, административной, уголовной ответственности, в том числе штрафов, санкций, конфискации, компенсаций, в соответствии с российским законодательством, включая штрафы, пени и неустойки за нарушение российского законодательства о размещении заказов на поставки товаров, выполнение работ, оказание услуг;
- поступлений сумм задатков и залогов в обеспечение заявок на участие в конкурсе (аукционе), а также в обеспечение исполнения контрактов (договоров) в соответствии с российским законодательством;
- возмещения ущерба в соответствии с российским законодательством, в том числе при возникновении страховых случаев;
- недоимок, пеней и штрафов по отмененным страховым взносам в государственные внебюджетные фонды;
- иных сумм принудительного изъятия.

Статья 150 "Безвозмездные поступления от бюджетов"

Данная статья КОСГУ детализирована подстатьями КОСГУ 151 - 153.

Подстатья 151 "Поступления от других бюджетов бюджетной системы Российской Федерации"

На данную подстатью КОСГУ относятся доходы бюджетов бюджетной системы РФ в результате предоставления дотаций, субсидий, субвенций и иных межбюджетных трансфертов из других бюджетов бюджетной системы РФ, а также возврат неиспользованных межбюджетных трансфертов.

Подстатья 152 "Поступления от наднациональных организаций и правительств иностранных государств"

На данную подстатью КОСГУ относятся доходы от получения безвозмездных и безвозвратных трансфертов, предоставленных наднациональными организациями и правительствами иностранных государств.

Подстатья 153 "Поступления от международных финансовых организаций"

На данную подстатью КОСГУ относятся доходы от получения безвозмездных и безвозвратных трансфертов, предоставленных международными финансовыми организациями.

Статья 160 "Страховые взносы на обязательное социальное страхование"

На данную статью КОСГУ относятся доходы бюджетов государственных внебюджетных фондов от страховых взносов (в том числе сумм страховых взносов, полученных территориальными фондами обязательного медицинского страхования из бюджетов субъектов РФ на обязательное медицинское страхование неработающего населения), а также недоимки, пени и денежные взыскания (штрафы) по этим страховым взносам, поступлений в погашения задолженности по отмененным страховым взносам в бюджеты государственных внебюджетных фондов.

Статья 170 "Доходы от операций с активами"

Данная статья детализирована подстатьями КОСГУ 171 - 173.

Подстатья 171 "Доходы от переоценки активов и обязательств"

На данную подстатью относятся операции, отражающие финансовый результат от переоценки активов, в том числе:

- средств в иностранной валюте в виде положительной либо отрицательной курсовой разницы;
- активов в драгоценных металлах и драгоценных камнях;
- финансовых активов (ценных бумаг, кроме акций, участия в капитале);
- задолженности по предоставленным кредитам, займам (ссудам);
- задолженности по внешним долговым обязательствам.

Подстатья 172 "Доходы от операций с активами"

На данную подстатью относятся операции, отражающие финансовый результат от операций с активами (основными средствами, нематериальными активами, непроизведенными активами, материальными запасами). Для отражения кассовых поступлений и выбытий данная подстатья КОСГУ не применяется.

Подстатья 173 "Чрезвычайные доходы от операций с активами"

На данную подстатью относятся операции, отражающие финансовый результат от операций по списанию в порядке, установленном бюджетным законодательством, дебиторской задолженности нереальной ко взысканию (по доходам, источникам финансирования дефицита бюджета, предоставленным займам, ссудам), а также списание с балансового учета задолженности по принятым обязательствам, не востребованной кредиторами. Для отражения кассовых поступлений и выбытий данная подстатья КОСГУ не применяется.

Статья 180 "Прочие доходы"

На данную статью относятся прочие неналоговые доходы, не отнесенные на другие статьи КОСГУ группы 100 "Доходы", в том числе:

- таможенные пошлины, налоги, таможенные сборы, специальные, антидемпинговые и компенсационные пошлины;
- прочие поступления от внешнеэкономической деятельности;
- гранты и пожертвования, иные безвозмездные перечисления;
- субсидии, получаемые государственными (муниципальными) учреждениями из соответствующих бюджетов;

- безвозмездные поступления от государственных (муниципальных), негосударственных организаций;
- доходы от возврата бюджетными (автономными) учреждениями остатков субсидий прошлых лет;
- доходы от возмещения ущерба, выявленного в связи с недостачей денежных средств;
- другие аналогичные доходы, не отнесенные на другие статьи КОСГУ группы 100 "Доходы".

Группа 200 "Расходы"

Данная группа детализирована статьями КОСГУ 210 - 260, 290, в рамках которых группируются операции, относящиеся к расходам.

Статья 210 "Оплата труда и начисления на выплаты по оплате труда"

Данная статья детализирована подстатьями КОСГУ 211 - 213.

Подстатья 211 "Заработная плата"

На данную подстатью относятся расходы на выплату заработной платы, осуществляемые на основании договоров (контрактов), в соответствии с российским законодательством о государственной (муниципальной) службе, трудовым законодательством, в том числе:

выплаты:

- по должностным окладам, ставкам заработной платы, почасовой оплате, воинским и специальным званиям;
- за работу в ночное время, праздничные и выходные дни;
- за работу с вредными и (или) опасными и иными особыми условиями труда;
- за сверхурочную работу;
- подросткам, принимаемым на временные рабочие места;
- преподавателям, являющимся штатными сотрудниками, в связи с проведением учебной практики и работой на стажерских площадках в рамках выполнения ими служебных обязанностей, предусмотренных условиями трудового договора;
- сотрудникам, призванным на военные сборы;
- осужденным, работающим на штатных должностях в исправительных учреждениях, исполняющих наказания;
- за время вынужденного прогула;

надбавки:

- за выслугу лет;
- за особые условия государственной гражданской и иной службы;
- за работу со сведениями, составляющими государственную тайну;
- за квалификационный разряд (классный чин, дипломатический ранг, классность по специальности);

- за работу и стаж работы в местностях с особыми климатическими условиями, пустынных, безводных местностях, высокогорных районах, в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях, южных районах Сибири и Дальнего Востока;

- за сложность, напряженность, специальный режим работы;

- за шифровальную работу, знание иностранного языка, ученую степень, ученое звание, должности доцента и профессора;

оплата отпусков:

- ежегодных отпусков, в том числе компенсация за неиспользованный отпуск;

- дополнительного оплачиваемого отпуска гражданам, подвергшимся воздействию радиации вследствие катастрофы на Чернобыльской АЭС;

- отпусков за период обучения работников, направленных на профессиональную подготовку, повышение квалификации или обучение другим профессиям;

пособия и компенсации:

- за первые три дня временной нетрудоспособности - за счет средств работодателя, в случае заболевания работника или полученной им травмы (за исключением несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний);

- выплаты работникам, военнослужащим и сотрудникам правоохранительных органов (органов безопасности), имеющим специальные звания, выходных пособий при их увольнении в связи с ликвидацией либо реорганизацией учреждений, иными организационно-штатными мероприятиями, приводящими к сокращению численности или штата учреждения, осуществляемые в порядке и в размерах, установленных российским законодательством;

- выплата государственному гражданскому служащему компенсации в размере четырехмесячного денежного содержания - при увольнении с гражданской службы, в связи с ликвидацией государственного органа либо сокращением должностей гражданской службы, а также с реорганизацией государственного органа или изменением его структуры, приводящей к сокращению должностей гражданской службы;

- единовременное пособие военнослужащему Вооруженных Сил РФ при заключении контракта, включаемое в состав выплат по денежному довольствию;

- ежемесячное пособие военнослужащим по призыву из числа детей-сирот и детей, оставшихся без попечения родителей, - при заключении контракта;

иные выплаты:

- выплаты поощрительного, стимулирующего характера, в том числе вознаграждения по итогам работы за год, премии, материальная помощь;

- выплата денежных средств за участие в боевых действиях;

- выплата за дни медицинского обследования, сдачи крови и отдыха, предоставляемые работникам - донорам крови;

- выплата за дни участия в выполнении государственных или общественных обязанностей;

- выплата материальной помощи за счет фонда оплаты труда, не относящаяся к выплатам поощрительного, стимулирующего характера;

- другие аналогичные расходы.

Кроме того, по данной подстатье осуществляются расходы по выплате удержаний, произведенных из заработной платы, к которым в том числе относятся:

- оплата услуг кредитных организаций по зачислению денежных средств на лицевые счета работников (служащих), открытые в кредитных организациях за счет средств работника (служащего), путем удержания работодателем необходимой для оплаты услуги суммы из заработной платы работников (служащих) на основании их заявлений, а также оплата почтового сбора;

- перечисления денежных средств профсоюзным организациям (членские профсоюзные взносы);
- НДФЛ;
- удержания по исполнительным документам, в том числе на уплату алиментов;
- возмещение материального ущерба, причиненного работником организации;
- иные удержания в рамках исполнительного производства.

Подстатья 212 "Прочие выплаты"

К этой подстатье относятся расходы по оплате работодателем в пользу работников и (или) их иждивенцев не относящихся к заработной плате дополнительных выплат и компенсаций, обусловленных условиями трудовых отношений, статусом работников в соответствии с российским законодательством, в том числе пособия, компенсации, выплаты, обусловленные статусом сотрудников:

- подъемное пособие и компенсация (возмещение) расходов по перевозке личного имущества при переезде на новое место службы военнослужащим и приравненным к ним лицам;

- подъемное пособие при переезде на новое место работы (службы) лицам, работающим в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях; судьям, работникам заграничных учреждений и другим работникам в соответствии с российским законодательством;

- единовременное пособие при перезаключении трудового договора;

- суточные при служебных командировках, в том числе выплаты взамен суточных членам экипажей судов заграничного флота;

- продовольственно-путевые, полевые деньги;

- возмещение расходов на прохождение медицинского осмотра;

- компенсация расходов на оплату стоимости проезда и провоза багажа к месту использования отпуска и обратно для лиц, работающих в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях, и членов их семей;

- компенсация расходов, связанных с проездом при переезде из районов Крайнего Севера, лицам, работающим в районах Крайнего Севера, приравненных к ним местностях с неблагоприятными климатическими или экологическими условиями, в том числе отдаленных;

- компенсация (возмещение) расходов по оплате проезда к месту проведения отпуска и обратно военнослужащим и приравненным к ним лицам, членам их семей;

- компенсация стоимости медицинских услуг, стоимости именных путевок на санаторно-курортное лечение работникам учреждений, государственным (муниципальным) служащим, военнослужащим, приравненным к ним лицам и членам их семей, а также путевок их детям в детские оздоровительные лагеря в установленных российским законодательством случаях;

- компенсация стоимости путевок на санаторно-курортное лечение, стоимости проезда к месту отпуска и обратно, а также компенсация за неиспользованное право на санаторно-курортное лечение судьям;

- единовременное пособие военнослужащим и сотрудникам правоохранительных органов при заболевании и (или) получении телесных повреждений, не исключающих для них возможность заниматься профессиональной деятельностью, а также при заболевании и (или) получении телесных повреждений, исключающих для них возможность заниматься профессиональной деятельностью (в случае осуществления выплаты до увольнения);

- компенсация стоимости вещевого имущества;

- выплаты военнослужащим, проходящим военную службу по контракту, на обзаведение имуществом первой необходимости;

- компенсация стоимости проезда на все виды общественного транспорта;

- компенсация за содержание служебных собак по месту жительства;

- премирование работников и военнослужащих за сбор и сдачу лома и отходов драгоценных металлов и природных алмазов в соответствии с Постановлением Правительства РФ от 5 апреля 1993 г. N 288 "О размерах средств на премирование за сбор и сдачу лома и отходов драгоценных металлов и природных алмазов";

- компенсация найма (поднайма) жилых помещений (за исключением служебных командировок) в установленных законодательством Российской Федерации случаях;

- выплаты, связанные с депутатской деятельностью, депутатам, осуществляющим депутатскую деятельность на постоянной основе;

- компенсации за установку телефона в установленных законодательством Российской Федерации случаях;

- компенсация взамен бесплатного обеспечения лекарственными средствами и взамен лечебно-профилактического питания;

- компенсация за использование личного транспорта для служебных целей;

- ежемесячные компенсационные выплаты в размере 50 руб. сотрудникам (работникам), находящимся в отпуске по уходу за ребенком до достижения им возраста трех лет, назначаемые и выплачиваемые в соответствии с Постановлением Правительства РФ от 3 ноября 1994 г. N 1206 "Об утверждении порядка назначения и выплаты ежемесячных компенсационных выплат отдельным категориям граждан";

- ежемесячные пособия супругам военнослужащих в период их проживания с супругами в местностях, где они вынуждены не работать или не могут устроиться по специальности в связи с отсутствием возможности трудоустройства, а также по состоянию здоровья;

- дополнительные ежемесячные выплаты к пенсиям работникам-пенсионерам;

- другие аналогичные расходы.

Подстатья 213 "Начисления на выплаты по оплате труда"

По данной подстатье отражаются расходы, связанные с начислениями на выплаты по оплате труда, в том числе:

- расходы по уплате страховых взносов в Пенсионный фонд РФ на обязательное пенсионное страхование, Фонд социального страхования РФ на обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования на обязательное медицинское страхование, а также страховых взносов на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний (расходы по уплате указанных взносов, начисленных на выплаты, производимые по договорам гражданско-правового характера, заключаемым с физическими лицами, подлежат отражению

по тем подстатьям КОСГУ, по которым отражаются расходы на оплату соответствующих договоров);

- пособия, выплачиваемые работодателем за счет средств Фонда социального страхования РФ штатным работникам (за исключением пособий, выплачиваемых за счет средств федерального бюджета, выделяемых федеральным органам исполнительной власти, в которых предусмотрена военная служба и служба в правоохранительных органах);

- пособие по беременности и родам;

- единовременное пособие женщинам, вставшим на учет в медицинских учреждениях в ранние сроки беременности;

- единовременное пособие при рождении ребенка и ежемесячное пособие по уходу за ребенком до достижения им возраста полутора лет;

- пособие женщинам, уволенным в период беременности, отпуска по беременности и родам, и лицам, уволенным в период отпуска по уходу за ребенком в связи с ликвидацией учреждения;

- другие расходы, связанные с начислениями на выплаты по оплате труда:

оплата пособия по временной нетрудоспособности, за исключением пособия за первые три дня временной нетрудоспособности, оплачиваемого за счет средств работодателя (в том числе перечисление НДФЛ, в случае его удержания с доходов физического лица в виде пособий по временной нетрудоспособности, за исключением части пособий за первые три дня временной нетрудоспособности, выплачиваемой за счет средств работодателя);

оплата четырех дополнительных выходных дней в месяц родителю (опекуну, попечителю) для ухода за детьми-инвалидами;

возмещение стоимости гарантированного перечня услуг по погребению и социальное пособие на погребение;

расходы на обеспечение мер, направленных на сокращение производственного травматизма и профессиональных заболеваний работников (приобретение спецодежды) в счет начисляемых страховых взносов на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний.

Статья 220 "Оплата работ, услуг"

Данная статья детализирована подстатьями КОСГУ 221 - 226.

Подстатья 221 "Услуги связи"

На данную подстатью КОСГУ относятся расходы на приобретение услуг связи, в том числе:

услуги почтовой связи:

- пересылка почтовых отправлений (включая расходы на упаковку почтового отправления);

- оплата маркированных почтовых уведомлений при пересылке отправлений с уведомлением;

- пересылка пенсий и пособий;

- пересылка почтовой корреспонденции с использованием франкировальной машины;

- приобретение почтовых марок и маркированных конвертов, маркированных почтовых бланков;

- абонентская плата за пользование почтовыми абонентскими ящиками;

услуги фельдъегерской и специальной связи;

услуги телефонно-телеграфной, факсимильной, сотовой, пейджинговой связи, радиосвязи, интернет-провайдеров:

- абонентская и повременная плата за использование линий связи;
- плата за предоставление доступа и использование линий связи, передачу данных по каналам связи;
- плата за регистрацию сокращенного телеграфного адреса, факсов, модемов и других средств связи;
- плата за подключение и абонентское обслуживание в системе электронного документооборота, в том числе с использованием сертифицированных средств криптографической защиты информации;
- плата за приобретение sim-карт для мобильных телефонов, карт оплаты услуг связи;
- плата за оказание услуг по бронированию сетевых ресурсов, необходимых для осуществления присоединения к сети общего пользования;
- оплата услуг связи в целях кабельного и спутникового телевидения;
- плата за предоставление детализированных счетов на оплату услуг связи, предусмотренное договором на оказание услуг связи;
- расходы арендатора по возмещению арендодателю стоимости услуг связи;

другие аналогичные расходы.

Подстатья 222 "Транспортные услуги"

На данную подстатью относятся расходы на приобретение транспортных услуг, в том числе:

провозная плата по договорам перевозки пассажиров и багажа:

- оказание услуг перевозки на основании договора автотранспортного обслуживания, в рамках которого к обязанностям исполнителя относятся в том числе: техническое обслуживание предоставляемых автомобилей, ремонтные работы (включая диагностику и профилактические работы), осуществление заправки автомобилей, обеспечение горюче-смазочными материалами (ГСМ) и запасными частями (при необходимости), осуществление персонального подбора водительского состава, осуществление обязательного страхования гражданской ответственности владельцев транспортных средств, поддержание транспортных средств в надлежащем санитарном состоянии;
- обеспечение должностных лиц проездными документами в служебных целях на все виды общественного транспорта, а также возмещение указанных расходов в случае, если должностные лица не были обеспечены в установленном порядке проездными документами в соответствии с российским законодательством;
- оплата проезда к месту служебной командировки и обратно к месту постоянной работы транспортом общего пользования, соответственно к станции, пристани, аэропорту и от станции, пристани, аэропорта, если они находятся за чертой населенного пункта, при наличии документов (билетов), подтверждающих эти расходы;
- оплата проезда к месту проведения отпуска и обратно военнослужащим и приравненным к ним лицам, членам их семей;
- оплата проезда и услуг по перевозке личного имущества при переезде на новое место службы военнослужащим и приравненным к ним лицам, за исключением компенсаций на аналогичные цели, отражаемых по подстатье КОСГУ 212;

- оплата проезда к местонахождению учебного заведения и обратно работникам, совмещающим работу с обучением в образовательных учреждениях, а также возмещение указанных расходов;

- обеспечение проездными билетами свидетелей, вызываемых следственными или судебными органами, а также возмещение указанных расходов;

- оплата услуг по перевозке спецконтингентов, перевозке осужденных, освобождаемых от ограничения свободы, ареста или лишения свободы на определенный срок, к месту жительства;

- оплата услуг по перевозке несовершеннолетних, самовольно ушедших из семей, детских домов, школ-интернатов, специальных учебно-воспитательных и иных детских учреждений, и сопровождающих их лиц;

возмещение расходов за пользование на транспорте постельными принадлежностями, разного рода сборов при оформлении проездных документов (комиссионных сборов (в том числе сборов, взимаемых при возврате неиспользованных проездных документов), уплаты страховых премий по обязательному страхованию пассажиров на транспорте и т.д.);

плата за перевозку (доставку) грузов (отправлений) по соответствующим договорам перевозки (доставки, фрахтования):

- оплата услуг по перевозке имущества, изъятого или задержанного;

- оплата услуг по перевозке служебных животных;

- оплата услуг по транспортировке радиоактивных источников;

- оплата услуг по доставке специального топлива и ГСМ;

- оплата договоров транспортно-экспедиционных услуг (услуги по организации перевозки груза, заключению договоров перевозки груза, обеспечению отправки и получения груза, а также иные услуги, связанные с перевозкой груза);

оплата договоров гражданско-правового характера, заключенных с физическими лицами, на оказание транспортных услуг;

оплата услуг по комплексному обслуживанию флота (прием хозяйственно-фекальных стоков, пищевых отходов и сухого мусора, а также подсланевых вод с судов, снабжение их питьевой водой у причала, подход топливозаправщика к судну и т.п.);

другие аналогичные расходы.

Подстатья 223 "Коммунальные услуги"

На данную подстатью относятся расходы на приобретение коммунальных услуг, в том числе:

оплата услуг отопления, горячего и холодного водоснабжения, предоставления газа и электроэнергии:

- оплата по тарифам за коммунальные услуги;

- оплата услуг канализации, ассенизации, водоотведения, включая оплату по повышенному тарифу в случае, если концентрация загрязняющих веществ в сточных водах превышает предельно допустимые значения соответствующих показателей, или в связи с превышением установленного объема сброса сточных вод в систему канализации (сверхнормативный сброс);

- расходы на оплату энергосервисных договоров (контрактов);

другие расходы по оплате коммунальных услуг:

- расходы по оплате договоров гражданско-правового характера, заключенных с кочегарами и сезонными истопниками;

- оплата технологических нужд (работ, связанных с предоставлением коммунальных услуг, носящих регламентированный условиями предоставления коммунальных услуг характер (определенный перечень работ и периодичность их выполнения), включенных в обязательства сторон по договору на приобретение коммунальных услуг);

- оплата транспортировки газа, воды, электричества по водо-, газораспределительным и электрическим сетям;

- приобретение бутилированной питьевой воды, если у организации отсутствует система централизованного питьевого водоснабжения либо органом санитарно-эпидемиологического надзора или лабораторией организации, эксплуатирующей системы водоснабжения, аккредитованной в установленном российским законодательством порядке на право выполнения исследований качества питьевой воды, выдано заключение о признании воды не соответствующей санитарным нормам;

- расходы по оплате договоров на вывоз жидких бытовых отходов при отсутствии централизованной системы канализации;

- расходы арендатора по возмещению арендодателю стоимости коммунальных услуг;

другие аналогичные расходы.

Подстатья 224 "Арендная плата за пользование имуществом"

На данную подстатью относятся расходы по уплате арендной платы в соответствии с заключенными договорами аренды (субаренды, имущественного найма, проката) объектов нефинансовых активов.

Подстатья 225 "Работы, услуги по содержанию имущества"

На данную подстатью относятся расходы по оплате договоров на выполнение работ, оказание услуг, связанных с содержанием (работы и услуг, осуществляемых в целях поддержания и (или) восстановления функциональных, пользовательских характеристик объекта), обслуживанием, ремонтом нефинансовых активов, полученных в аренду или безвозмездное пользование, находящихся на праве оперативного управления и в государственной казне РФ, субъекта РФ, казне муниципального образования, в том числе:

на содержание нефинансовых активов в чистоте:

- уборка снега, мусора;

- вывоз снега, мусора, твердых бытовых и промышленных отходов (в том числе медицинских и радиационно опасных), включая расходы на оплату договоров, предметом которых является вывоз и утилизация мусора (твердых бытовых, промышленных отходов) в случае, если действия, направленные на их дальнейшую утилизацию (размещение, захоронение), согласно условиям договора осуществляет исполнитель;

- дезинфекция, дезинсекция, дератизация, дегазация;

- санитарно-гигиеническое обслуживание, мойка и чистка (химчистка) имущества (транспорта, помещений, окон и т.д.), натирка полов, прачечные услуги;

на ремонт (текущий и капитальный) и реставрацию нефинансовых активов:

- устранение неисправностей (восстановление работоспособности) отдельных объектов нефинансовых активов, а также объектов и систем (охранной, пожарной сигнализации, системы вентиляции и т.п.), входящих в состав отдельных объектов нефинансовых активов;

- поддержание технико-экономических и эксплуатационных показателей объектов нефинансовых активов (срок полезного использования, мощность, качество применения, количество и площадь объектов,

пропускная способность и т.п.) на изначально предусмотренном уровне;

- проведение некапитальной перепланировки помещений;
- реставрация музейных предметов и музейных коллекций, включенных в состав музейных фондов;
- проведение работ по реставрации нефинансовых активов, за исключением работ, носящих характер реконструкции, модернизации, дооборудования;
- восстановление эффективности функционирования объектов и систем, гидродинамическая, гидрохимическая очистка, осуществляемые помимо технологических нужд (перечня работ, осуществляемых поставщиком коммунальных услуг по условиям договора поставки коммунальных услуг), расходы на оплату которых отражаются по подстатье КОСГУ 223 "Коммунальные услуги";

на противопожарные мероприятия, связанные с содержанием имущества:

- огнезащитная обработка;
- зарядка огнетушителей;
- установка противопожарных дверей (замена дверей на противопожарные);
- измерение сопротивления изоляции электропроводки, испытание устройств защитного заземления;
- проведение испытаний пожарных кранов;

на пусконаладочные работы:

- пусконаладочные работы "под нагрузкой" (расходы некапитального характера, осуществляемые при эксплуатации объектов нефинансовых активов);

на расходы на оплату работ (услуг), осуществляемые в целях соблюдения нормативных предписаний по эксплуатации (содержанию) имущества, а также в целях определения его технического состояния:

- государственная поверка, паспортизация, клеймение средств измерений, в том числе весового хозяйства, манометров, термометров медицинских, уровнемеров, приборов учета, перепаломеров, измерительных медицинских аппаратов, спидометров;

- обследование технического состояния (аттестация) объектов нефинансовых активов, осуществляемое в целях получения информации о необходимости проведения и объемах ремонта, определения возможности дальнейшей эксплуатации (включая диагностику автотранспортных средств, в том числе при государственном техническом осмотре), ресурса работоспособности;

- энергетическое обследование;
- проведение бактериологических исследований воздуха в помещениях, а также проведение бактериологических исследований иных нефинансовых активов (перевязочного материала, инструментов и т.п.);
- замазка, оклейка окон;
- услуги по организации питания животных, находящихся в оперативном управлении, а также их ветеринарное обслуживание;
- заправка картриджей;

другие аналогичные расходы.

Подстатья 226 "Прочие работы, услуги"

На данную подстатью относятся расходы на выполнение работ, оказание услуг, не отнесенных на подстатьи КОСГУ 221 - 225, в том числе:

научно-исследовательские, опытно-конструкторские, опытно-технологические, геолого-разведочные работы, услуги по типовому проектированию, проектные и изыскательские работы:

- проведение архитектурно-археологических обмеров;
- проведение инженерного и технического обследования конструкций;
- разработка генеральных планов, совмещенных с проектом планировки территории;
- межевание границ земельных участков;
- работы по типовому проектированию;
- разработка проектной и сметной документации для строительства, реконструкции и ремонта объектов нефинансовых активов;
- разработка схем территориального планирования, градостроительных и технических регламентов, градостроительное зонирование, планировка территорий;
- разработка технических условий присоединения к сетям инженерно-технического обеспечения, увеличения потребляемой мощности;
- возмещение затрат государственных (муниципальных) учреждений на содержание дирекций (единых дирекций) строительства и проведение указанными дирекциями строительного контроля, предусмотренных сметной стоимостью строительства;

монтажные работы:

- установка (расширение) единых функционирующих систем (включая приведение в состояние, в котором они пригодны к эксплуатации), таких как охранная, пожарная сигнализация, локально-вычислительная сеть, система видеонаблюдения, контроля доступа и иных аналогичных систем, в том числе обустройство "тревожной кнопки", а также работы по модернизации указанных систем (за исключением стоимости основных средств, необходимых для проведения модернизации и поставляемых исполнителем, расходы на оплату которых следует отражать по статье КОСГУ 310 "Увеличение стоимости основных средств");
- пусконаладочные работы "вхолостую" (расходы капитального характера на оплату работ по комплексному опробованию и наладке смонтированного оборудования на объектах капитального строительства, осуществляемые в рамках бюджетных инвестиций);
- монтажные работы по оборудованию, требующему монтажа, в случае, если данные работы не предусмотрены договорами поставки, договорами (государственными (муниципальными) контрактами) на строительство, реконструкцию, техническое перевооружение, дооборудование объектов;

услуги по страхованию имущества, гражданской ответственности и здоровья;

услуги в области информационных технологий:

- приобретение неисключительных (пользовательских), лицензионных прав на программное обеспечение;
- приобретение и обновление справочно-информационных баз данных;
- обеспечение безопасности информации и режимно-секретных мероприятий;
- услуги по защите электронного документооборота (поддержке программного продукта) с использованием сертификационных средств криптографической защиты информации;

- периодическая проверка (в том числе аттестация) объекта информатизации (АРМ) на ПЭВМ на соответствие специальным требованиям и рекомендациям по защите информации, составляющей государственную тайну, от утечки по техническим каналам;

типографские работы, услуги:

- переплетные работы;
- ксерокопирование;

медицинские услуги (в том числе диспансеризация, медицинский осмотр и освидетельствование работников (включая предрейсовые осмотры водителей), состоящих в штате учреждения, проведение медицинских анализов);

иные работы и услуги:

- приобретение (изготовление) бланков строгой отчетности;
- проведение государственной экспертизы проектной документации, осуществление строительного контроля, включая авторский надзор за строительством, реконструкцией и капитальным ремонтом объектов капитального строительства, оплата демонтажных работ (снос строений, перенос коммуникаций и т.п.);
- услуги по предоставлению выписок из государственных реестров;
- услуги по охране, приобретаемые на основании договоров гражданско-правового характера с физическими и юридическими лицами, (ведомственная, вневедомственная, пожарная и другая охрана);
- инкассаторские услуги;
- подписка на периодические и справочные издания, в том числе для читальных залов библиотек, с учетом доставки подписных изданий, если она предусмотрена в договоре подписки;
- услуги рекламного характера (в том числе размещение объявлений в средствах массовой информации);
- услуги по курьерской доставке;
- услуги по демеркуризации;
- услуги агентов по операциям с государственными, муниципальными активами и обязательствами;
- услуги международных рейтинговых агентств по присвоению и поддержанию суверенного кредитного рейтинга Российской Федерации;
- расходы по оплате договоров гражданско-правового характера, предметом которых является оказание услуг по руководству практикой студентов образовательных учреждений высшего профессионального образования;
- расходы на оплату услуг по организации питания;
- плата за проживание в жилых помещениях (наем жилого помещения) при служебных командировках, учебной практике, соревнованиях;
- плата за проживание в жилых помещениях понятых, а также иных лиц, принудительно доставленных в суд или к судебному приставу-исполнителю;
- услуги по предоставлению мест для стоянки служебного транспорта, за исключением услуг по договору аренды мест стоянки;

- услуги по хранению имущества, обращенного в собственность публично-правового образования, бесхозяйного имущества и вещественных доказательств;
- проведение инвентаризации и паспортизации зданий, сооружений, других основных средств;
- работы по погрузке, разгрузке, укладке, складированию нефинансовых активов;
- работы по распиловке, колке и укладке дров;
- услуги и работы по утилизации, захоронению отходов;
- работы по присоединению к сетям инженерно-технического обеспечения, по увеличению потребляемой мощности;
- услуги по резервированию (предоставлению) мест в линейно-кабельных сооружениях (коллекторах) для размещения объектов имущества учреждений;
- услуги по организации проведения торгов (разработка конкурсной документации, документации об аукционе, опубликование и размещение извещения о проведении открытого конкурса или открытого аукциона, направление приглашений принять участие в закрытом конкурсе или в закрытом аукционе, иные функции, связанные с обеспечением проведения торгов);
- нотариальные услуги (взимание нотариального тарифа за совершение нотариальных действий), за исключением случаев, когда за совершение нотариальных действий предусмотрено взимание государственной пошлины;
- услуги и работы по организации временных выставок по искусству и созданию экспозиций, в том числе художественно-оформительские работы, монтаж-демонтаж, изготовление этикетажа, упаковочные работы, погрузочно-разгрузочные работы;
- услуги и работы по организации и проведению разного рода мероприятий путем оформления между заказчиком мероприятия и исполнителем договора на организацию мероприятия, предусматривающего осуществление исполнителем всех расходов, связанных с его реализацией (аренда помещений, транспортные и иные расходы);
- услуги и работы по организации участия в выставках, конференциях, форумах, семинарах, совещаниях, тренингах, соревнованиях и т.п. (в том числе взносы за участие в указанных мероприятиях);
- услуги по обучению на курсах повышения квалификации, подготовки и переподготовки специалистов;
- выплаты возмещений и компенсаций, связанных с депутатской деятельностью, депутатам законодательного собрания, для которых депутатская деятельность не является основной;
- выплаты присяжным, народным, арбитражным заседателям, участвующим в судебном процессе, а также адвокатам в установленном порядке в соответствии с российским законодательством;
- оплата юридических и адвокатских услуг, в том числе связанных с представлением интересов Российской Федерации в международных судебных и иных юридических спорах;
- услуги, оказываемые в рамках договора комиссии;
- плата за пользование наплавным мостом (понтонной переправой), платной автомобильной дорогой;
- выплата вознаграждений авторам или правопреемникам, обладающим исключительными правами на произведения, использованные при создании театральных постановок;
- услуги по изготовлению объектов нефинансовых активов из материалов заказчика;

- плата за использование радиочастотного спектра;

другие аналогичные расходы.

Статья 230 "Обслуживание
государственного (муниципального) долга"

Данная статья детализирована подстатьями КОСГУ 231 и 232.

Подстатья 231 "Обслуживание внутреннего долга"

По данной подстатье КОСГУ отражаются расходы бюджетов бюджетной системы РФ по обслуживанию государственного (муниципального) внутреннего долга, расходы государственных (муниципальных) учреждений по уплате процентов по долговым обязательствам государственных (муниципальных) учреждений, в том числе:

- выплата процентов, начисляемых в соответствии с условиями выпуска государственных и муниципальных ценных бумаг к номинальной стоимости, указанной в валюте РФ;
- выплата дисконта, выплачиваемого при погашении (выкупе) государственных и муниципальных ценных бумаг, номинальная стоимость которых указана в валюте РФ;
- процентные платежи по бюджетным кредитам, полученным в валюте РФ, в том числе по бюджетным кредитам, полученным от других бюджетов бюджетной системы РФ;
- штрафы за несвоевременное погашение бюджетных кредитов;
- другие аналогичные расходы.

Подстатья 232 "Обслуживание внешнего долга"

По данной подстатье отражаются расходы бюджетов бюджетной системы РФ по обслуживанию государственного внешнего долга, в том числе:

- выплата процентов по государственным ценным бумагам, номинальная стоимость которых указана в иностранной валюте;
- выплата процентов по кредитам иностранных государств, включая целевые иностранные кредиты (заимствования), международных финансовых организаций, иных субъектов международного права и иностранных юридических лиц, полученным в иностранной валюте, штрафы за несвоевременное погашение указанных кредитов;
- другие аналогичные расходы.

Статья 240 "Безвозмездные перечисления организациям"

Данная статья детализирована подстатьями КОСГУ 241 и 242.

Подстатья 241 "Безвозмездные перечисления
государственным и муниципальным организациям"

На данную подстатью относятся расходы бюджетов бюджетной системы РФ на предоставление безвозмездных и безвозвратных трансфертов государственным (муниципальным) бюджетным учреждениям, государственным (муниципальным) автономным учреждениям, государственным (муниципальным) унитарным предприятиям, в том числе на предоставление:

- субсидии государственным (муниципальным) бюджетным учреждениям, государственным (муниципальным) автономным учреждениям на финансовое обеспечение государственного (муниципального) задания на оказание государственных (муниципальных) услуг (выполнение работ);

- субсидии государственным (муниципальным) бюджетным учреждениям, государственным (муниципальным) автономным учреждениям на иные цели;
- возмещение разницы в тарифах, затрат или недополученных доходов в связи с производством (реализацией) товаров, выполнением работ, оказанием услуг государственными (муниципальными) унитарными предприятиями;
- грантов в форме субсидий государственным (муниципальным) учреждениям и (или) предприятиям;
- субсидий государственным (муниципальным) предприятиям на возмещение недополученных доходов и (или) финансового обеспечения (возмещения) затрат в связи с производством (реализацией) товаров, (за исключением подакцизных товаров), выполнением работ, оказанием услуг;
- субсидий государственным (муниципальным) унитарным предприятиям на иные цели в соответствии с российским бюджетным законодательством.

**Подстатья 242 "Безвозмездные перечисления организациям,
за исключением государственных и муниципальных организаций"**

На данную подстатью относятся расходы на предоставление:

- субсидий организациям любой формы собственности, кроме государственных (муниципальных) учреждений и предприятий, а также индивидуальным предпринимателям, физическим лицам - производителям товаров, работ, услуг, в том числе на возмещение недополученных доходов и (или) финансового обеспечения (возмещения) затрат в связи с производством (реализацией) товаров (за исключением подакцизных товаров), выполнением работ, оказанием услуг;
- юридическим лицам (за исключением государственных (муниципальных) учреждений и предприятий), индивидуальным предпринимателям, физическим лицам - производителям товаров, работ, услуг - субсидий на иные цели в соответствии с российским бюджетным законодательством;
- субсидий государственным корпорациям (компаниям), в том числе в виде имущественного взноса;
- грантов в форме субсидий юридическим лицам (за исключением государственных (муниципальных) учреждений и предприятий), индивидуальным предпринимателям, физическим лицам - производителям товаров, работ, услуг.

Статья 250 "Безвозмездные перечисления бюджетам"

Данная статья КОСГУ детализирована подстатьями КОСГУ 251 - 253.

**Подстатья 251 "Перечисления другим бюджетам
бюджетной системы Российской Федерации"**

На данную подстатью относятся расходы бюджетов бюджетной системы РФ по предоставлению дотаций, субсидий, субвенций и иных межбюджетных трансфертов другим бюджетам бюджетной системы РФ, а также межбюджетных трансфертов бюджетам государственных внебюджетных фондов.

**Подстатья 252 "Перечисления наднациональным организациям
и правительствам иностранных государств"**

На данную подстатью относятся расходы на предоставление безвозмездных и безвозвратных трансфертов наднациональным организациям и правительствам иностранных государств.

Подстатья 253 "Перечисления международным организациям"

На данную подстатью относятся расходы на предоставление безвозмездных и безвозвратных трансфертов международным организациям, в том числе:

- международным финансовым и экономическим организациям, организациям системы ООН, а также взносы в уставный капитал этих организаций;
- членские взносы в международные организации;
- долевые взносы Российской Федерации в международные и межгосударственные организации и объединения;
- другие аналогичные расходы.

Статья 260 "Социальное обеспечение"

Данная статья КОСГУ детализирована подстатьями КОСГУ 261 - 263.

Подстатья 261 "Пенсии, пособия и выплаты по пенсионному, социальному и медицинскому страхованию населения"

На данную подстатью относятся расходы за счет средств бюджетов государственных внебюджетных фондов на социальное обеспечение населения в рамках социального, пенсионного и медицинского страхования, в том числе:

- на выплату пенсий по государственному пенсионному обеспечению (пенсий за выслугу лет, пенсий по старости, пенсий по инвалидности, социальной пенсии, пенсии по случаю потери кормильца);
- на выплату пособий в рамках государственного социального страхования по временной нетрудоспособности и в связи с материнством, в том числе по беременности и родам, при рождении ребенка, по уходу за ребенком до достижения им возраста полутора лет, пособий женщинам, вставшим на учет в медицинских учреждениях в ранние сроки беременности;
- на возмещение стоимости гарантированного перечня услуг, а также на выплату социального пособия на погребение;
- на осуществление единовременных, ежемесячных выплат и расходов за счет страховых взносов по обязательному социальному страхованию от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний, производимых Фондом социального страхования РФ, ежемесячной доплаты к государственным и муниципальным пенсиям, выплат по обязательному медицинскому страхованию;
- на осуществление других аналогичных расходов.

Кроме того, по данной подстатье отражаются расходы бюджетов территориальных фондов обязательного медицинского страхования, связанные с направлением страховым компаниям средств на ведение дел по обязательному медицинскому страхованию.

Подстатья 262 "Пособия по социальной помощи населению"

На данную подстатью КОСГУ относятся расходы по социальному обеспечению населения вне рамок систем государственного пенсионного, социального, медицинского страхования, в том числе:

- на оплату пособий и денежных компенсаций различным категориям граждан, путевок на санаторно-курортное лечение и в детские оздоровительные лагеря при наличии медицинских показаний, бесплатного проезда на пригородном железнодорожном, внутригородском транспорте и транспорте пригородного сообщения, междугородном транспорте;
- на выплату выходных пособий работникам, военнослужащим и сотрудникам правоохранительных органов (органов безопасности), имеющим специальные звания, при их увольнении, не связанном с ликвидацией либо реорганизацией учреждений, изменением структуры учреждений и иными организационно-штатными мероприятиями, приводящими к сокращению численности или штата учреждения;

- на выплату гражданскому служащему компенсации в размере четырехмесячного денежного содержания при увольнении с гражданской службы, в связи с реорганизацией государственного органа или изменением его структуры, не приводящей к сокращению должностей гражданской службы, а также в связи с реализацией Указа Президента РФ от 31 декабря 2010 г. N 1657 "Об оптимизации численности федеральных государственных гражданских служащих и работников федеральных государственных органов";

- на выплату выходного пособия работникам, гражданским служащим, военнослужащим и сотрудникам правоохранительных органов (органов безопасности), имеющим специальные звания, при их увольнении в связи с ликвидацией либо реорганизацией учреждений, иными организационно-штатными мероприятиями, приводящими к сокращению численности или штата учреждения, осуществляемыми в порядке и в размерах, установленных российским законодательством, в случае, если численность или штат указанного учреждения сохраняется и передается в другие учреждения, подведомственные органу государственной власти (органу местного самоуправления), принявшему решение о ликвидации либо реорганизации (в том числе в результате иных организационно-штатных мероприятий);

- на выплату работникам, гражданским служащим среднемесячного заработка на период трудоустройства при их увольнении в связи с ликвидацией либо реорганизацией учреждения, иными организационно-штатными мероприятиями, приводящими к сокращению численности или штата учреждения;

- на выплату материальной помощи безработным гражданам в период профессиональной подготовки, переподготовки и повышения квалификации по направлению органов службы занятости, а также в связи с истечением установленного периода выплаты пособия по безработице;

- на выплату суточных безработным гражданам при переезде в другую местность для трудоустройства по направлению службы занятости;

- на оплату технических средств реабилитации, включая изготовление и ремонт протезно-ортопедических изделий, включая зубные протезы, обеспечения лекарственными средствами различных категорий граждан, обеспечение инвалидов транспортными средствами (включая расходы по доставке, хранению и подготовке транспортных средств к выдаче получателю), компенсаций расходов на транспортное обслуживание вместо получения транспортного средства, а также расходов на бензин или другие виды топлива, ремонт, техническое обслуживание транспортных средств и запасные части к ним в соответствии с российским законодательством;

- на выплату ежемесячного пособия на ребенка;

- на социальные выплаты гражданам на приобретение (строительство) жилья, в том числе с использованием государственных жилищных сертификатов;

- на выплату льгот отдельным категориям граждан по оплате жилищно-коммунальных услуг;

- на выплату пособий по временной нетрудоспособности и по беременности и родам отдельным категориям граждан в связи с зачетом в страховой стаж нестраховых периодов;

- на оплату медицинской помощи женщинам в период беременности, женщинам и новорожденным в период родов и в послеродовом периоде, а также диспансерного наблюдения ребенка в течение первого года жизни;

- на оплату дополнительных выходных дней, предоставляемых для ухода за детьми-инвалидами в соответствии со ст. 262 Трудового кодекса РФ (в части публично-нормативных обязательств бюджета Фонда социального страхования РФ);

- на осуществление единовременных денежных выплат медицинским и фармацевтическим работникам федеральных учреждений государственной системы здравоохранения за фактически отработанное время в федеральных учреждениях государственной системы здравоохранения в период с 1 января 2005 г. по 31 декабря 2011 г., медицинским и фармацевтическим работникам федеральных учреждений государственной системы здравоохранения (в том числе лицам, являющимся медицинскими

и фармацевтическими работниками указанных учреждений и уволившимся до 1 января 2012 г.) в случае, если они имели право по состоянию на 31 декабря 2004 г. на бесплатное предоставление квартир с отоплением и освещением в соответствии с российским законодательством;

- другие аналогичные расходы.

Подстатья 263 "Пенсии, пособия, выплачиваемые организациями сектора государственного управления"

На данную подстатью относятся расходы по социальному обеспечению категорий граждан, ранее занимавших должности в соответствии с российским законодательством, либо выплаты за особые заслуги перед Российской Федерацией, кроме выплат по пенсионному, медицинскому и социальному страхованию, в том числе:

пособия и компенсации:

- выплата ежемесячного пособия в течение пяти лет после увольнения военнослужащим и приравненным к ним лицам, имеющим выслугу от 15 до 20 лет;

- выплата пособия в размере одного месячного оклада по присвоенному специальному званию в течение одного года после увольнения сотрудникам, имеющим выслугу менее 15 лет;

- выплата пособий и компенсаций по оплате ритуальных услуг (выплаты пособий и компенсаций, а также оплата услуг по погребению погибших (умерших) военнослужащих, сотрудников правоохранительных органов и органов безопасности, граждан, призванных на военные сборы, и лиц, уволенных с военной службы, оплата изготовления и установки надгробных памятников указанным лицам);

- ежемесячное пособие несовершеннолетним иждивенцам погибшего сотрудника правоохранительных органов;

- единовременное пособие военнослужащим и сотрудникам правоохранительных органов при получении телесных повреждений, исключающих для них возможность заниматься профессиональной деятельностью, в случае осуществления выплаты после их увольнения;

- пожизненное содержание судей (включая надбавку в размере 50% ежемесячного пожизненного содержания); расходы по выплате судьям, пребывающим в отставке, компенсации на приобретение проездных документов на все виды общественного транспорта; оплата путевок на санаторно-курортное лечение судьям, находящимся в отставке;

- дополнительное ежемесячное пожизненное материальное обеспечение при выходе на государственную пенсию специалистов ядерно-оружейного комплекса РФ;

- дополнительное ежемесячное материальное обеспечение граждан за особые заслуги перед Российской Федерацией;

пенсии:

- назначенные лицам, проходившим службу в системе национальной обороны, правоохранительной деятельности и обеспечения безопасности государства, судьям, прокурорским работникам и членам их семей (пенсии за выслугу лет, по инвалидности, по случаю потери кормильца и т.п.);

- дополнительное ежемесячное обеспечение к пенсиям государственных служащих РФ, государственных служащих субъектов РФ и муниципальных служащих;

- ежемесячные доплаты к пенсиям, назначенным в связи с педагогической деятельностью в школах и других учреждениях для детей, а также к пенсиям в связи с лечебной и иной работой по охране здоровья населения в сельской местности и поселках городского типа;

другие расходы, выплачиваемые организациями сектора государственного управления:

- расходы на обеспечение социальных гарантий и прав, установленных для пенсионеров из числа военнослужащих и приравненных к ним лиц и членов их семей на получение медицинской помощи и санаторно-курортное лечение (в том числе обеспечение проезда к месту лечения и обратно);

- возмещение ущерба, причиненного имуществу сотрудника или его близкому родственнику в связи с исполнением должностным лицом служебных обязанностей, кроме гражданских исков о возмещении вреда;

- выплаты бывшим работникам государственных (муниципальных) учреждений к памятным датам, профессиональным праздникам и т.п.;

другие аналогичные расходы.

Статья 270 "Расходы по операциям с активами"

Данная статья детализирована подстатьями КОСГУ 271 - 273.

Подстатья 271 "Расходы на амортизацию основных средств и нематериальных активов"

На данную подстатью относятся операции, отражающие уменьшение финансового результата, связанное с начислением сумм амортизации на объекты основных средств и нематериальных активов, а также с выдачей в эксплуатацию объектов основных средств, в том числе:

- начисление сумм амортизации на объекты основных средств и нематериальных активов в установленном порядке, в том числе на объекты лизинга;

- передача в эксплуатацию объектов основных средств стоимостью до 3 000 руб. включительно, за исключением объектов недвижимого имущества и библиотечного фонда.

Для отражения кассовых поступлений и выбытий данная подстатья КОСГУ не применяется.

Подстатья 272 "Расходование материальных запасов"

На данную подстатью относятся операции, отражающие уменьшение финансового результата, связанное со списанием материальных запасов (израсходованных на нужды учреждения, естественной убыли, а также пришедших в негодность в результате их использования).

Для отражения кассовых поступлений и выбытий данная подстатья КОСГУ не применяется.

Подстатья 273 "Чрезвычайные расходы по операциям с активами"

На данную подстатью относятся операции, отражающие финансовый результат, возникший вследствие чрезвычайных ситуаций, в том числе:

- списание основных средств, нематериальных и произведенных активов, материальных запасов, пришедших в негодность вследствие стихийных бедствий и иных чрезвычайных ситуаций (в том числе недостач и потерь, образовавшихся по указанным причинам);

- списание произведенных вложений в объекты незавершенного строительства, уничтоженные в результате стихийных и иных бедствий, опасного природного явления, катастрофы;

- отнесение на уменьшение финансового результата суммы дебиторской задолженности по расходам, признанной в соответствии с российским законодательством нереальной к взысканию (по произведенным авансовым платежам, по государственным и муниципальным гарантиям, по которым не возникают эквивалентные требования со стороны гаранта к должнику);

- другие аналогичные расходы.

Для отражения кассовых поступлений и выбытий данная подстатья КОСГУ не применяется.

Статья 290 "Прочие расходы"

На данную статью КОСГУ относятся расходы, не связанные с оплатой труда, приобретением работ, услуг для государственных (муниципальных) нужд, нужд государственных (муниципальных) учреждений, обслуживанием государственных и муниципальных долговых обязательств, долговых обязательств государственных (муниципальных) учреждений, предоставлением безвозмездных и безвозвратных трансфертов организациям, бюджетам, осуществлением социального обеспечения, в том числе:

уплата налогов (включаемых в состав расходов), государственных пошлин и сборов, разного рода платежей в бюджеты всех уровней:

- НДС и налога на прибыль (в части обязательств государственных (муниципальных) казенных учреждений);

- налога на имущество;

- земельного налога, в том числе в период строительства объекта;

- транспортного налога;

- платы за загрязнение окружающей среды;

- государственных пошлин и сборов в установленных законодательством случаях;

погашение задолженности по налогам, в том числе организацией-правопреемником;

уплата штрафов, пеней за несвоевременную уплату налогов и сборов, оплата санкций за несвоевременную оплату поставки товаров, работ, услуг, других экономических санкций, за исключением штрафов за несвоевременное погашение бюджетных кредитов;

выплата стипендий:

- ученым, научным работникам;

- работникам организаций оборонно-промышленного комплекса, безработным гражданам, обучающимся по направлению службы занятости, студентам, учащимся, аспирантам, докторантам, ординаторам, а также расходы за счет стипендиального фонда на социальную поддержку учащихся, студентов и аспирантов учебных заведений профессионального образования;

выплата физическим лицам (за исключением физических лиц - производителей товаров, работ, услуг) государственных премий, грантов, денежных компенсаций, надбавок, иных выплат:

- выплата государственных премий, грантов в различных областях;

- выплата окладов за звания действительных членов и членов-корреспондентов российских академий наук, имеющих государственный статус;

- поощрительные выплаты спортсменам - победителям и призерам спортивных соревнований, а также тренерам и специалистам сборных команд, обеспечивающим их подготовку (Олимпийских, Паралимпийских, Сурдлимпийских игр, чемпионатов мира и Европы);

- оплата труда учащихся школ в трудовых отрядах;

возмещение убытков и вреда:

- возмещение вреда, причиненного гражданину или юридическому лицу в результате незаконных действий (бездействия) органов государственной власти (государственных органов), органов местного самоуправления либо должностных лиц этих органов;

- возмещение морального вреда по решению судебных органов;
- ежемесячная компенсация вреда, причиненного повреждением здоровья стороннему гражданину в результате дорожно-транспортного происшествия, в исполнение судебного акта;
- выплата денежных компенсаций истцам по соответствующим решениям Европейского суда по правам человека;
- компенсация стоимости сносимых (переносимых) строений и насаждений, принадлежащих организациям и (или) физическим лицам;
- возмещение собственникам земельных участков, землепользователям, землевладельцам и арендаторам земельных участков убытков, причиненных изъятием или временным занятием земельных участков, ограничением прав собственников земельных участков, землепользователей, землевладельцев и арендаторов земельных участков либо ухудшением качества земель;

приобретение (изготовление) подарочной и сувенирной продукции, не предназначенной для дальнейшей перепродажи:

- поздравительных открыток и вкладышей к ним;
- приветственных адресов, почетных грамот, благодарственных писем, дипломов и удостоверений лауреатов конкурсов для награждения и т.п.;
- цветов;

иные расходы:

- представительские расходы, прием и обслуживание делегаций;
- отчисления денежных средств профсоюзным организациям на культурно-массовую и физкультурную работу;
- возмещение истцам судебных издержек на основании вступивших в законную силу судебных актов;
- оплата судебных издержек, связанных с представлением интересов Российской Федерации в международных судебных и иных юридических спорах;
- выплаты по решениям Правительства РФ, связанным с исполнением судебных актов судебных органов иностранных государств;
- приобретение (изготовление) специальной продукции;
- взносы за членство в организациях, кроме членских взносов в международные организации;
- выплата суточных понятым, а также лицам, принудительно доставленным в суд или к судебному приставу-исполнителю;
- выплата суточных, а также денежных средств на питание (при невозможности приобретения услуг по его организации) спортсменам и студентам при их направлении на различного рода мероприятия (соревнования, олимпиады, учебную практику и иные мероприятия);

другие аналогичные расходы.

Группа 300 "Поступление нефинансовых активов"

Данная группа детализирована статьями КОСГУ 310 - 340, в рамках которых группируются операции, связанные с приобретением, созданием объектов нефинансовых активов, отнесение которых к соответствующей группе объектов (основные средства, нематериальные активы, произведенные активы и материальные запасы) и соответственно к статье КОСГУ осуществляется согласно требованиям

бухгалтерского (бюджетного) учета организациями государственного сектора по отнесению активов к соответствующей группе объектов учета нефинансовых активов.

Статья 310 "Увеличение стоимости основных средств"

На данную статью КОСГУ относятся расходы получателей бюджетных средств, а также государственных (муниципальных) бюджетных и автономных учреждений по оплате государственных (муниципальных) контрактов, договоров на строительство, приобретения (изготовления) объектов, относящихся к основным средствам, а также на реконструкцию, техническое перевооружение, расширение, модернизацию (модернизацию с дооборудованием) основных средств, находящихся в государственной, муниципальной собственности, полученных в аренду или безвозмездное пользование, в том числе:

- жилых и нежилых зданий, сооружений, помещений;
- драгоценных камней, самородков драгоценных металлов, слитков и брусков золота, серебра, платины и палладия, а также монет из драгоценных металлов (золота, серебра, платины и палладия), за исключением монет, являющихся валютой РФ, находящихся в составе государственных запасов драгоценных металлов и драгоценных камней;
- рабочего, продуктивного и племенного скота, иных животных (в том числе в зоопарках и в иных учреждениях, кроме подопытных животных, молодняка и скота для убоя);
- объектов основных фондов имущества казны;
- изготовление объектов основных средств из материала подрядчика;
- приобретение объектов для комплектования библиотечного фонда, в том числе лицензионных копий аудиовизуальных произведений и иных объектов авторских прав на магнитных носителях;
- другие аналогичные расходы.

Статья 320 "Увеличение стоимости нематериальных активов"

На данную статью КОСГУ относятся расходы по оплате договоров на приобретение в государственную, муниципальную собственность исключительных прав на результаты интеллектуальной деятельности или средства индивидуализации, в том числе:

- на программное обеспечение и базы данных для ЭВМ;
- на товарные знаки и знаки обслуживания;
- на ноу-хау и объекты смежных прав;
- на научные разработки и изобретения, промышленные образцы и полезные модели, селекционные достижения;
- на исполнения артистов-исполнителей и дирижеров, постановки режиссеров-постановщиков спектаклей (исполнения), если эти исполнения выражаются в форме, допускающей их воспроизведение и распространение с помощью технических средств;
- на фонограммы, т.е. на любые исключительно звуковые записи исполнений или иных звуков либо их отображений, за исключением звуковой записи, включенной в аудиовизуальное произведение;
- на сообщения передач организаций эфирного или кабельного вещания, в том числе передач, созданных самой организацией эфирного или кабельного вещания либо по ее заказу за счет ее средств другой организацией;
- на аудиовизуальные произведения (кино-, теле- и видеофильмы, слайдфильмы, диафильмы и другие кино- и телепроизведения);

- на производные произведения (переводы, обработки, аннотации, рефераты, обзоры, аранжировки и другие переработки произведений наук и литературы);

- на сборники (энциклопедии, антологии, базы данных) и другие составные произведения, представляющие собой по подбору или расположению материалов результат творческого труда;

- на иные объекты нематериальных активов.

Статья 330 "Увеличение стоимости непроизведенных активов"

На данную статью КОСГУ относятся расходы на увеличение стоимости непроизведенных активов в государственной, муниципальной собственности, не являющихся продуктами производства (земли, ресурсов недр и проч.), права собственности на которые должны быть установлены и законодательно закреплены.

Кроме того, на данную статью КОСГУ относятся расходы неинвентарного характера (не связанные с бюджетными инвестициями в объекты капитального строительства) на культурно-технические мероприятия по поверхностному улучшению земель для сельскохозяйственного пользования, производимые за счет капитальных вложений (планировка земельных участков, корчевка площадей под пашню, очистка полей от камней и валунов, срезание кочек, расчистка зарослей, очистка водоемов, мелиоративные, осушительные, ирригационные и другие работы, которые неотделимы от земли), за исключением зданий и сооружений, построенных на этой земле (например, дорог, тоннелей, административных зданий), насаждений, подземных водных или биологических ресурсов.

Статья 340 "Увеличение стоимости материальных запасов"

На данную статью КОСГУ относятся расходы по оплате договоров на приобретение (изготовление) объектов, относящихся к материальным запасам, в том числе:

- медикаментов и перевязочных средств;

- медицинской техники, вживляемой в организм пациента;

- продуктов питания;

- ГСМ;

- строительных материалов;

- мягкого инвентаря, в том числе имущества, функционально ориентированного на охрану труда и технику безопасности, гражданскую оборону (специальной одежды, специальной обуви и предохранительных приспособлений (комбинезонов, костюмов, курток, брюк, халатов, полушубков, тулупов, различной обуви, рукавиц, очков, шлемов, противогазов, респираторов, других видов специальной одежды));

- запасных и (или) составных частей для машин, оборудования, оргтехники, вычислительной техники, систем телекоммуникаций и локальных вычислительных сетей, систем передачи и отображения информации, защиты информации, информационно-вычислительных систем, средств связи и т.п.;

- спецоборудования для научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ;

- кухонного инвентаря;

- молодняка всех видов животных и животных на откорме, птиц, кроликов, пушных зверей, семей пчел независимо от их стоимости, подопытных животных, скота для убоя;

- кормов, средств ухода, дрессировки, экипировки животных;

- саженцев многолетних насаждений (посадочного материала), включая плодово-ягодные насаждения всех видов, до достижения ими эксплуатационного возраста или до наступления

плодоношения;

- материальных запасов в составе имущества казны, в том числе входящих в государственный материальный резерв;
- приобретение бланочной продукции (за исключением бланков строгой отчетности);
- другие аналогичные расходы.

Группа 400 "Выбытие нефинансовых активов"

Данная группа детализирована статьями КОСГУ 410 - 440, в рамках которых группируются операции по выбытию нефинансовых активов, в том числе при их реализации, в части кассовых поступлений и выбытий.

Статья 410 "Уменьшение стоимости основных средств"

По данной статье КОСГУ отражаются доходы от выбытия основных средств, в том числе:

- доходы от реализации основных средств;
- доходы от возмещения ущерба, выявленного в связи с недостачей основных средств;
- другие аналогичные доходы.

Статья 420 "Уменьшение стоимости нематериальных активов"

По данной статье КОСГУ отражаются доходы от выбытия нематериальных активов, в том числе:

- доходы от реализации нематериальных активов;
- доходы от возмещения ущерба, выявленного в связи с недостачей нематериальных активов.

Статья 430 "Уменьшение стоимости произведенных активов"

По данной статье КОСГУ отражаются доходы от реализации произведенных активов.

Статья 440 "Уменьшение стоимости материальных запасов"

По данной статье КОСГУ отражаются доходы от выбытия материальных запасов, в том числе:

- доходы от реализации материальных запасов;
- доходы от выпуска материальных ценностей из государственного резерва;
- доходы от возмещения ущерба, выявленного в связи с недостачей материальных запасов;
- другие аналогичные доходы.

Группа 500 "Поступление финансовых активов"

Данная группа детализирована статьями КОСГУ 510 - 550, в рамках которых группируются операции, связанные с поступлением финансовых активов.

Статья 510 "Поступление на счета бюджетов"

Данная статья КОСГУ отражает увеличение остатков денежных средств бюджетов бюджетной системы РФ, государственных (муниципальных) бюджетных, автономных учреждений, в том числе размещение в соответствии с российским законодательством средств на банковских депозитах.

Статья 520 "Увеличение стоимости ценных бумаг, кроме акций и иных форм участия в капитале"

Данная статья КОСГУ отражает операции по вложению денежных средств в векселя, облигации и иные ценные бумаги (кроме акций).

Статья 530 "Увеличение стоимости акций и иных форм участия в капитале"

На данную статью КОСГУ относятся расходы на вложения денежных средств в акции и иные формы участия в капитале, а также в уставные фонды государственных (муниципальных) унитарных предприятий, в том числе в форме предоставления субсидий на осуществление капитальных вложений в объекты недвижимого имущества государственной (муниципальной) собственности.

Также по данной статье КОСГУ отражаются расходы бюджетов бюджетной системы РФ по предоставлению государственным (муниципальным) бюджетным и автономным учреждениям субсидий на осуществление капитальных вложений в объекты недвижимого имущества государственной (муниципальной) собственности.

Статья 540 "Увеличение задолженности по бюджетным кредитам"

На данную статью КОСГУ относятся операции по предоставлению бюджетных кредитов за счет средств бюджетов бюджетной системы РФ бюджетам бюджетной системы РФ, государственных кредитов иностранным юридическим лицам и правительствам иностранных государств, бюджетных кредитов за счет средств целевых иностранных кредитов (заимствований), бюджетных кредитов за счет средств, поступивших от возвратов ранее выданных бюджетных кредитов за счет средств целевых иностранных кредитов (заимствований), бюджетам бюджетной системы РФ, юридическим лицам.

На данную статью КОСГУ относятся также операции по предоставлению бюджетных кредитов за счет средств бюджетов субъектов РФ, на территориях которых расположены районы Крайнего Севера и приравненные к ним местности с ограниченными сроками завоза грузов, юридическим лицам для целей закупки и доставки топлива в соответствующие субъекты РФ.

Статья 550 "Увеличение стоимости иных финансовых активов"

На данную статью КОСГУ относятся вложения денежных средств бюджетов бюджетной системы РФ в иные финансовые активы, в том числе средства, переданные управляющим компаниям, а также операции по перечислению остатков средств со счетов, открытых территориальным органам Федерального казначейства, финансовым органам субъектов РФ (муниципальных образований) для учета операций со средствами государственных (муниципальных) бюджетных и автономных учреждений, в соответствующие бюджеты, а также по их возврату на указанные счета.

Группа 600 "Выбытие финансовых активов"

Данная группа детализирована статьями КОСГУ 610 - 650, в рамках которых группируются операции, связанные с выбытием финансовых активов.

Статья 610 "Выбытие со счетов бюджетов"

Данная статья КОСГУ отражает операции по уменьшению остатков денежных средств бюджетов бюджетной системы РФ, государственных (муниципальных) учреждений, в том числе размещенных в соответствии с российским законодательством на банковских депозитах.

Статья 620 "Уменьшение стоимости ценных бумаг, кроме акций и иных форм участия в капитале"

Данная статья КОСГУ отражает операции по поступлению средств от реализации ценных бумаг (кроме акций).

Статья 630 "Уменьшение стоимости акций и иных форм участия в капитале"

Данная статья КОСГУ отражает поступления от продажи акций и иных форм участия в капитале, находящихся в государственной и муниципальной собственности.

Статья 640 "Уменьшение задолженности по бюджетным ссудам и кредитам"

Данная статья КОСГУ отражает операции по поступлению средств от погашения предоставленных ранее за счет средств бюджетов бюджетных ссуд, бюджетных кредитов бюджетами всех уровней бюджетной системы РФ, физическими и юридическими лицами, государственных кредитов иностранными юридическими лицами и правительствами иностранных государств.

Статья 650 "Уменьшение стоимости иных финансовых активов"

Данная статья КОСГУ отражает возврат денежных средств бюджетов бюджетной системы РФ с иных финансовых активов, в том числе со счетов управляющих компаний.

Группа 700 "Увеличение обязательств"

Данная группа детализирована статьями КОСГУ 710 и 720, в рамках которых группируются операции, связанные с увеличением обязательств.

Статья 710 "Увеличение задолженности по внутреннему государственному (муниципальному) долгу"

Данная статья КОСГУ отражает операции, связанные с увеличением внутренних долговых обязательств (размещение государственных (муниципальных) ценных бумаг, получение кредитов, привлечение прочих источников внутреннего финансирования дефицитов бюджетов).

Статья 720 "Увеличение задолженности по внешнему государственному долгу"

Данная статья КОСГУ отражает операции, связанные с увеличением государственных внешних долговых обязательств (размещение государственных ценных бумаг, получение кредитов и привлечение прочих источников внешнего финансирования дефицитов бюджетов).

Группа 800 "Уменьшение обязательств"

Данная группа детализирована статьями КОСГУ 810 и 820, в рамках которых группируются операции, связанные с уменьшением обязательств.

Статья 810 "Уменьшение задолженности по внутреннему государственному (муниципальному) долгу"

Данная статья КОСГУ отражает операции, связанные с погашением государственных (муниципальных) ценных бумаг, возвратом кредитов, погашением иных внутренних обязательств, а также с исполнением государственных (муниципальных) гарантий в случае, если исполнение гарантом государственных (муниципальных) гарантий ведет к возникновению права регрессного требования гаранта к принципалу либо обусловлено уступкой гаранту прав требования бенефициара к принципалу.

Статья 820 "Уменьшение задолженности по внешнему государственному долгу"

Данная статья КОСГУ отражает операции, связанные с погашением государственных ценных бумаг, возвратом кредитов, погашением иных обязательств, а также с исполнением государственных гарантий в иностранной валюте в случае, если исполнение гарантом государственных гарантий ведет к возникновению права регрессного требования гаранта к принципалу либо обусловлено уступкой гаранту

прав требования бенефициара к принципалу.

Тесты

1. Бюджетная классификация применяется:

- а) на этапе планирования бюджетов;
- б) на этапе обобщения учетной информации в формах отчетности;
- в) на этапе планирования и на этапе обобщения учетной информации в формах отчетности;
- г) в рекомендательном порядке.

2. Бюджетная классификация представляет собой систематизированную группировку:

- а) доходов бюджетов всех уровней;
- б) расходов и доходов бюджетов всех уровней;
- в) доходов бюджетов и источников финансирования их дефицитов;
- г) нет правильного ответа.

3. Какие классификации являются едиными и обязательными для бюджетов всех уровней бюджетной системы РФ:

- а) Классификация операций сектора государственного управления;
- б) экономическая классификация доходов бюджетов всех уровней;
- в) ведомственная и функциональная;
- г) экономическая и ведомственная?

4. Сколько знаков составляет код бюджетной классификации:

- а) 10;
- б) 15;
- в) 20;
- г) 25?

5. Сколько частей в коде классификации доходов бюджетов бюджетной классификации РФ:

- а) две;
- б) три;
- в) четыре;
- г) пять?

6. Сколько знаков в структуре 20-значного кода классификации доходов занимает код администратора бюджетных средств:

- а) один;
- б) три;

- в) два;
- г) четыре?

7. К видам доходов бюджетов не относятся:

- а) налоговые доходы;
- б) неналоговые доходы;
- в) безвозмездные поступления;
- г) бухгалтерские доходы.

8. По какой статье КОСГУ отражается увеличение остатков денежных средств бюджетов:

- а) 520 - увеличение стоимости ценных бумаг;
- б) 510 - поступление на счета бюджетов;
- в) 530 - увеличение стоимости акций и иных форм участия в капитале;
- г) нет правильного ответа?

9. По какой статье КОСГУ отражается плата за пользование общежитием:

- а) 180 - прочие доходы;
- б) 510 - поступление на счета бюджетов;
- в) 130 - доходы от оказания услуг;
- г) все перечисленное?

10. По какой подстатье КОСГУ отражается уборка снега и мусора:

- а) 225 - работы, услуги по содержанию имущества;
- б) 226 - прочие работы, услуги;
- в) 130 - доходы от оказания услуг;
- г) нет правильного ответа?

11. По какой подстатье КОСГУ отражается передача в эксплуатацию объектов основных средств стоимостью до 3 000 руб. включительно:

- а) 271 - расходы на амортизацию основных средств и нематериальных активов;
- б) 272 - расходование материальных запасов;
- в) 410 - уменьшение стоимости основных средств;
- г) нет правильного ответа?

1.5. Казначейская система исполнения бюджета

История российского казначейства чрезвычайно богата и продолжительна. Казначейство Российской империи, существовавшее до 1917 г., представляло собой сильную организацию с квалифицированными специалистами. Еще в 1775 г. высочайшим повелением были созданы губернские и уездные казначейства. Спустя пять лет были созданы еще два главных казначейства - в Москве и Петербурге, куда

поступали все доходы государства, остающиеся после удовлетворения штатных расходов.

Одновременно с казенными палатами в 1775 г. была учреждена должность уездного казначея, к обязанностям которого относились прием и хранение всех казенных доходов своего уезда. Он принимал деньги от плательщиков, выдавая им квитанции в получении. Если уездный казначей при приеме денег уклонялся от установленных правил, то плательщики обращались с жалобой в Нижний земский суд, после чего земский исправник напоминал казначею о его должностных обязанностях и уведомлял казенную палату.

Существовали определенные правила хранения денежной казны:

- деньги хранились в каменных кладовых, защищенных от кражи и огня, за замками и печатями;
- в кладовой находилась дневная кладовая записка, в которой было указано, когда и сколько денег положено или сколько взято, а также кто именно и зачем входил в кладовую.

Денежная казна проверялась в кладовых ежемесячно, о чем каждый раз докладывалось казенной палате. Губернатор мог всегда проверить казну уездного казначейства сам или через уполномоченных лиц. Уездный казначей был обязан посылать в казенную палату следующие данные о своем уезде:

- 1) все ли казенные доходы собраны;
- 2) почему доход не собран;
- 3) на что доходы использованы;
- 4) есть ли по штатным расходам остаток и т.д.

Кроме казенной палаты уездный казначей подчинялся Государственному казначею, губернскому казначею, губернатору и губернскому правлению.

Уездный казначей назначался Государственным казначеем на три года по представлению казенной палаты.

Еще в 1821 г. в составе Министерства финансов был образован Департамент государственного казначейства. Все последующие годы система совершенствовалась, набирала силу и авторитет.

В 1837 г. уездным казначеям была дана Высочайше утвержденная инструкция, где были точно определены: предмет их деятельности, пределы власти, порядок приема платежей, выдачи и хранения денег, ведения книг, отчетности и т.д. Согласно этой инструкции уездные казначейства принимали и хранили доходы, принадлежащие другим местам, у которых не было своих кладовых.

Кроме продажи всякого рода гербовой бумаги казначейства выдавали торговые свидетельства. Любые расходы осуществлялись только по разрешениям казенной палаты, и ей же давался отчет обо всех выполненных действиях. Вся исполнительная власть принадлежала одному казначею, все прочие чины казначейства подчинялись его требованиям и не имели права голоса при обсуждении и решении подведомственных казначейству дел. Однако сам казначей без разрешения казенной палаты не мог совершать никаких расходов, вводить новые сборы, не установленные законом, останавливать взыскание недоимок, допускать какие бы то ни было изменения в форме счетоводства, в порядке приема, хранения и выдачи сумм.

К 1900 г. насчитывалось 728 казначейств в городах и некоторых особых местностях. Все они состояли в ведомстве Департамента государственного казначейства и подчинялись соответствующим казенным палатам. Личный состав казначейств определялся особыми штатами и распоряжениями Министерства финансов.

К началу Октябрьской революции Департамент государственного казначейства был основным в системе Министерства финансов. На него возлагалось распоряжение доходами, центральное счетоводство по государственным доходам и расходам, проверка финансовых смет всех министерств и главных управлений, составление проекта государственной росписи доходов и расходов, а также рассмотрение составляемых министерствами законопроектов, принятие которых вело к новым

государственным расходам. В ведении Департамента находилось Главное казначейство в Петрограде, сеть отделений казенных палат (губернское деление) и местных казначейств.

В октябре 1917 г. основой финансово-экономической политики страны был объявлен целенаправленный переход к безденежному обороту и распределению всех материальных ценностей на равных условиях между всеми трудящимися. Начались многочисленные преобразования финансового аппарата, которому в этой системе была уготована роль исполнителя "единообразного учета и общего счетоводства всего народного хозяйства". Декретом Совета народных комиссаров от 4 мая 1919 г. Департамент государственного казначейства был упразднен и объединен с Народным банком РСФСР, в составе которого было образовано особое сметное отделение по обслуживанию высших и центральных учреждений Советской республики. Совмещение функций казначейства и центрального эмиссионного органа стало более целесообразным в условиях административно-плановой национальной экономики.

В середине 1920-х гг. функции казначейства были рассредоточены между Наркомфином СССР (далее - Минфин СССР) и Государственным банком СССР, другими ведомствами и службами, и Государственное казначейство как отдельная структура в Минфине СССР перестало существовать. Казначейство вплоть до начала 1990-х гг. заменила банковская система. И лишь Указом "О Федеральном казначействе" от 8 декабря 1992 г. N 1556 Президент Б.Н. Ельцин возродил в Российской Федерации данную структуру.

В настоящее время Федеральное казначейство действует на основании Положения "О Федеральном казначействе", утвержденном Постановлением Правительства РФ. В соответствии с данным Постановлением этому органу делегирован ряд полномочий, приведенных на рис. 1.13.

Перечень полномочий органов Федерального казначейства

Полномочия органов Федерального казначейства	
→	доводят до главных распорядителей (распорядителей) и получателей средств федерального бюджета показатели сводной бюджетной росписи, лимиты бюджетных обязательств и объемы финансирования
→	ведут учет операций по кассовому исполнению федерального бюджета
→	открывают в Банке России и кредитных организациях счета по учету средств федерального бюджета и иных средств в соответствии с российским законодательством, устанавливают режимы счетов федерального бюджета
→	открывают и ведут лицевые счета главных распорядителей, распорядителей и получателей средств федерального бюджета
→	ведут сводный реестр главных распорядителей, распорядителей и получателей средств федерального бюджета
→	составляют и представляют в Минфин России оперативную информацию и отчетность об исполнении федерального бюджета и консолидированного бюджета РФ
→	получают в установленном порядке от главных распорядителей средств федерального бюджета, органов исполнительной власти субъектов РФ, государственных внебюджетных фондов и органов местного самоуправления материалы, необходимые для составления отчетности об исполнении федерального и консолидированного бюджетов РФ
→	распределяют доходы от уплаты федеральных налогов и сборов между бюджетами бюджетной системы РФ

→	управляют операциями на едином счете федерального бюджета
→	обеспечивают проведение кассовых выплат из бюджетов бюджетной системы РФ от имени и по поручению соответствующих органов, собирающих доходы бюджетов, или получателей средств указанных бюджетов, лицевые счета которых в установленном порядке открыты в Федеральном казначействе
→	подтверждают денежные обязательства федерального бюджета и совершают разрешительную надпись на право осуществления расходов федерального бюджета в рамках выделенных лимитов бюджетных обязательств
→	обобщают практику применения российского законодательства РФ в установленной сфере деятельности и вносят в Минфин России предложения по его совершенствованию и др.

Рис. 1.13

Федеральное казначейство (Казначейство России) является федеральным органом исполнительной власти (федеральной службой), осуществляющим правоприменительные функции по обеспечению исполнения федерального бюджета, кассовому обслуживанию исполнения бюджетов бюджетной системы РФ, предварительному и текущему контролю за ведением операций со средствами федерального бюджета главными распорядителями, распорядителями и получателями средств федерального бюджета.

Федеральное казначейство находится в ведении Минфина России. В своей деятельности оно руководствуется Конституцией РФ, федеральными конституционными законами, федеральными законами, актами Президента РФ и Правительства РФ, международными договорами, нормативными правовыми актами Минфина России.

Расходы на содержание центрального аппарата и территориальных органов Федерального казначейства финансируются за счет средств, предусмотренных в федеральном бюджете.

Федеральное казначейство ведет деятельность непосредственно и через свои территориальные органы, подведомственные федеральные казенные учреждения во взаимодействии с другими федеральными органами исполнительной власти, органами исполнительной власти субъектов Федерации, органами местного самоуправления, Банком России, общественными объединениями и иными организациями.

Федеральное казначейство **вправе**: запрашивать у участников бюджетного процесса и получать в установленном порядке сведения, необходимые для принятия решений по вопросам установленной сферы деятельности; давать юридическим и физическим лицам разъяснения; проводить необходимые экспертизы, анализы и оценки, а также научные исследования; применять предусмотренные российским законодательством меры ограничительного и профилактического характера, а также осуществлять другие мероприятия в рамках своих полномочий.

Федеральное казначейство **несет ответственность** за правильность и своевременность проведения операций и учета кассовых поступлений и выплат из бюджетов, составления отчетов о кассовых поступлениях в бюджеты и выплатах из них; своевременность доведения предоставленных Минфином России лимитов бюджетных обязательств до главных распорядителей средств; осуществление расходов с единого счета федерального бюджета в пределах утвержденных лимитов бюджетных обязательств и др.

Схема исполнения бюджета через органы казначейства представлена на рис. 1.14.

Схема исполнения бюджета
через органы Федерального казначейства

Федеральный бюджет

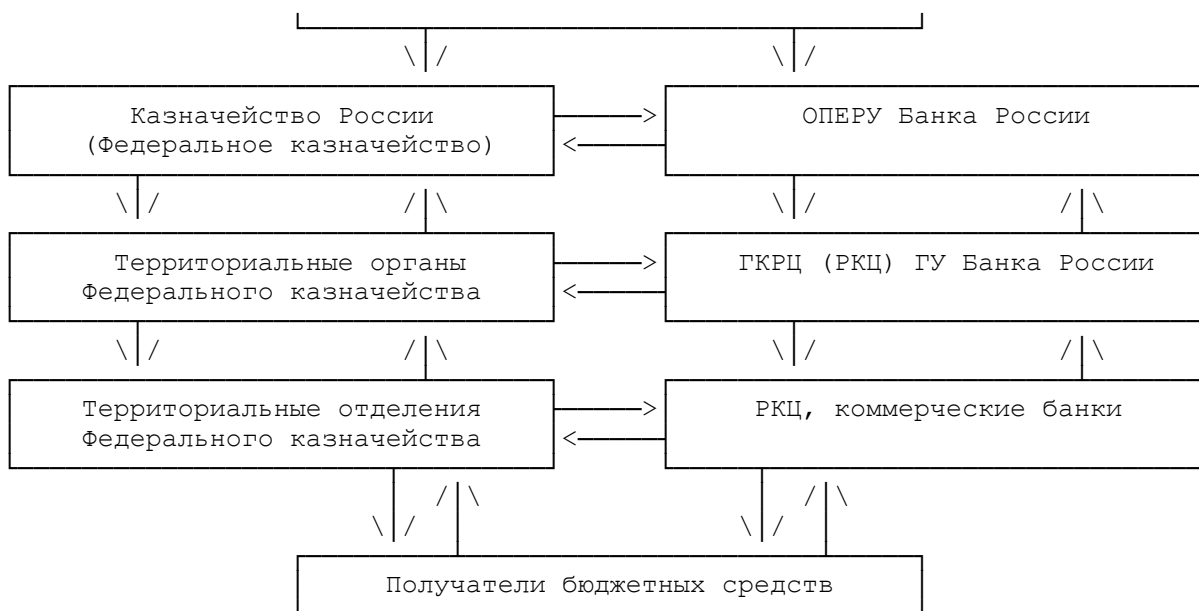


Рис. 1.14

Федеральное казначейство согласно БК РФ регистрирует поступления, регулирует объемы и сроки принятия бюджетных обязательств, учиняет разрешительные надписи на право осуществления расходов в рамках выделенных лимитов бюджетных обязательств, осуществляет платежи от имени получателей средств федерального бюджета.

Федеральный бюджет исполняется на основе отражения всех операций и средств федерального бюджета в системе балансовых счетов Федерального казначейства. При исполнении федерального бюджета запрещается совершать операции минуя систему балансовых счетов Федерального казначейства. Право открытия и закрытия счетов федерального бюджета, а также определения режима их работы принадлежит Федеральному казначейству. Единый счет федерального бюджета (единый счет Федерального казначейства) открыт в Банке России. Вместе с ним Федеральное казначейство вправе открывать и закрывать иные счета в банке, например для платежей по операциям с государственным долгом.

Счета Федерального казначейства в Банке России и других кредитных организациях ведутся на основании договоров, заключаемых и исполняемых в соответствии с российским гражданским законодательством с учетом особенностей, установленных БК РФ. Открытие и закрытие счетов федерального бюджета, изменение их режима без решения Федерального казначейства не допускаются.

Исполнение федерального бюджета по доходам предусматривает:

- зачисление на единый счет бюджета доходов от распределения налогов, сборов и иных поступлений в бюджетную систему РФ, распределяемых по нормативам, действующим в текущем финансовом году, установленным законом (решением) о бюджете и иными законами субъектов РФ и муниципальными правовыми актами, со счетов органов Федерального казначейства и иных поступлений в бюджет;

- перечисление излишне распределенных сумм, возврат излишне уплаченных или излишне взысканных сумм, а также сумм процентов за несвоевременное осуществление такого возврата и процентов, начисленных на излишне взысканные суммы;

- зачет излишне уплаченных или излишне взысканных сумм в соответствии с российским законодательством;

- уточнение администратором доходов бюджета платежей в бюджеты бюджетной системы РФ;

- перечисление Федеральным казначейством излишне распределенных сумм, средств, необходимых для возврата (зачета, уточнения) излишне уплаченных или излишне взысканных сумм налогов, сборов и иных платежей, а также сумм процентов за несвоевременное осуществление такого возврата и процентов, начисленных на излишне взысканные суммы, с единых счетов соответствующих бюджетов на соответствующие счета Федерального казначейства, предназначенные для учета поступлений и их распределения между бюджетами бюджетной системы РФ, в порядке, установленном Минфином России.

Исполнение бюджета по расходам предусматривает:

- принятие бюджетных обязательств;
- подтверждение денежных обязательств;
- санкционирование оплаты денежных обязательств;
- подтверждение исполнения денежных обязательств.

Бюджет по расходам исполняется в порядке, установленном соответствующим финансовым органом (органом управления государственным внебюджетным фондом), с соблюдением требований БК РФ.

Получатель бюджетных средств (казенное учреждение) принимает бюджетные обязательства в пределах доведенных до него лимитов бюджетных обязательств. Получатель принимает бюджетные обязательства путем заключения государственных (муниципальных) контрактов, иных договоров с физическими и юридическими лицами, индивидуальными предпринимателями или в соответствии с законом, иным правовым актом, соглашением. Получатель бюджетных средств подтверждает обязанность оплатить за счет средств бюджета денежные обязательства в соответствии с платежными и иными документами, необходимыми для санкционирования их оплаты, а в случаях, связанных с выполнением оперативно-разыскных мероприятий и осуществлением мер безопасности в отношении потерпевших, свидетелей и иных участников уголовного судопроизводства, - в соответствии с платежными документами.

Санкционирование оплаты денежных обязательств проводится в форме совершения разрешительной надписи (акцепта) после проверки наличия документов, предусмотренных порядком санкционирования оплаты денежных обязательств, установленным финансовым органом (органом управления государственным внебюджетного фонда). Для санкционирования оплаты денежных обязательств по государственным (муниципальным) контрактам дополнительно выполняется проверка на соответствие сведений о государственном (муниципальном) контракте в реестре контрактов, предусмотренном российским законодательством о контрактной системе в сфере закупок товаров, работ, услуг для обеспечения государственных и муниципальных нужд, и сведений о принятом на учет бюджетном обязательстве по государственному (муниципальному) контракту условиям данного государственного (муниципального) контракта.

Денежные обязательства (за исключением денежных обязательств по публичным нормативным обязательствам) оплачиваются в пределах доведенных до получателя бюджетных средств лимитов бюджетных обязательств. Оплата денежных обязательств по публичным нормативным обязательствам возможна в пределах доведенных до получателя бюджетных средств бюджетных ассигнований.

Исполнение денежных обязательств подтверждается платежными документами, обосновывающими списание денежных средств с единого счета бюджета в пользу физических или юридических лиц, бюджетов бюджетной системы РФ, субъектов международного права, а также проверкой иных документов, подтверждающих проведение неденежных операций по исполнению денежных обязательств получателей бюджетных средств.

Порядок составления и ведения бюджетных росписей главных распорядителей (распорядителей) бюджетных средств, включая внесение изменений в них, устанавливается соответствующим финансовым органом (ст. 219.1 БК РФ). Бюджетные росписи главных распорядителей бюджетных средств составляются в соответствии с бюджетными ассигнованиями, утвержденными сводной бюджетной росписью, и утвержденными финансовым органом лимитами бюджетных обязательств. Бюджетные росписи распорядителей бюджетных средств составляются в соответствии с бюджетными

ассигнованиями и доведенными им лимитами бюджетных обязательств. Утверждение бюджетной росписи и внесение изменений в нее осуществляются главным распорядителем (распорядителем) бюджетных средств.

Показатели бюджетной росписи по расходам доводятся до подведомственных распорядителей и (или) получателей бюджетных средств до начала очередного финансового года, за исключением случаев, предусмотренных БК РФ.

Порядок составления и ведения бюджетных росписей может определять право или обязанность главного распорядителя (распорядителя) бюджетных средств детализировать утверждаемые бюджетной росписью показатели по кодам элементов (подгрупп и элементов) видов расходов, а также по кодам КОСГУ.

Изменение показателей, утвержденных бюджетной росписью по расходам главного распорядителя бюджетных средств в соответствии с показателями сводной бюджетной росписи, без внесения соответствующих изменений в сводную бюджетную роспись не допускается. Изменение показателей, утвержденных бюджетной росписью по расходам распорядителя бюджетных средств в соответствии с показателями бюджетной росписи главного распорядителя бюджетных средств, без внесения соответствующих изменений в бюджетную роспись главного распорядителя бюджетных средств не допускается.

Тесты

1. Казначейство является:

- а) федеральным органом законодательной власти;
- б) федеральным органом исполнительной власти;
- в) федеральным органом судебной власти;
- г) все ответы верны.

2. Казначейство - это:

- а) специальный правительственный орган, осуществляющий функции по обеспечению исполнения федерального бюджета;
- б) специальный правительственный орган, осуществляющий функции по кассовому обслуживанию исполнения бюджетов бюджетной системы РФ;
- в) специальный правительственный орган, осуществляющий функции по предварительному и текущему контролю за ведением операций со средствами федерального бюджета;
- г) все ответы верны.

3. Федеральное казначейство находится в ведении:

- а) Минэкономразвития России;
- б) Минюста России;
- в) Минфина России;
- г) Минпромторга России.

4. Федеральное казначейство осуществляет предварительный и текущий контроль за ведением операций со средствами федерального бюджета:

- а) главными распорядителями средств федерального бюджета;

- б) распорядителями средств федерального бюджета;
- в) получателями средств федерального бюджета;
- г) все ответы верны.

5. В полномочия Федерального казначейства не входят:

- а) учет показателей сводной бюджетной росписи федерального бюджета, лимитов бюджетных обязательств и их изменений;
- б) прогнозирование и кассовое планирование средств федерального бюджета;
- в) нормативно-правовое регулирование в установленной сфере деятельности;
- г) взаимодействие в установленном порядке с органами государственной власти иностранных государств и международными организациями в установленной сфере деятельности.

6. Федеральное казначейство возглавляет руководитель, назначаемый на должность и освобождаемый от должности:

- а) Правительством РФ;
- б) Президентом РФ;
- в) Государственной Думой РФ;
- г) Общественным Советом РФ.

7. Федеральное казначейство ведет деятельность непосредственно и через свои территориальные органы во взаимодействии:

- а) с другими федеральными органами исполнительной власти;
- б) с органами исполнительной власти субъектов Федерации;
- в) Банком России;
- г) все ответы верны.

8. Местонахождение Федерального казначейства:

- а) Москва;
- б) Санкт-Петербург;
- в) Нижний Новгород;
- г) нет верного ответа.

9. Расходы на содержание центрального аппарата и территориальных органов Федерального казначейства финансируются за счет средств, предусмотренных:

- а) в бюджете Москвы;
- б) в бюджете Санкт-Петербурга;
- в) в федеральном бюджете;
- г) в консолидированном бюджете.

10. Федеральное казначейство:

а) не является юридическим лицом;

б) является юридическим лицом и имеет печать с изображением Государственного герба РФ и со своим наименованием, иные печати, штампы и бланки установленного образца;

в) является юридическим лицом и имеет печать с изображением Государственного герба РФ и со своим наименованием, иные печати, штампы и бланки установленного образца, а также счета, открываемые в соответствии с российским законодательством;

г) является юридическим лицом, имеет печать с изображением Государственного герба РФ и со своим наименованием, иные печати, штампы и бланки установленного образца, а также счета, открываемые в соответствии с российским законодательством, является коммерческой организацией.

1.6. Порядок финансирования государственных (муниципальных) учреждений и его связь с бухгалтерским учетом

Государственные (муниципальные) автономные и бюджетные учреждения ведут деятельность, связанную с оказанием услуг, выполнением работ, которые относятся к основным видам их деятельности в сферах науки, образования, здравоохранения, культуры, спорта и иных, в соответствии с государственными (муниципальными) заданиями.

Государственное (муниципальное) задание - документ, устанавливающий требования к составу, качеству, объему (содержанию), условиям, порядку и результатам оказания государственных (муниципальных) услуг (выполнения работ).

Государственное задание формирует учредитель на основе утвержденного ведомственного перечня государственных услуг (работ), оказываемых (выполняемых) находящимися в ведении учредителя учреждениями, и показателей качества государственных услуг.

В БК РФ закреплены положения о составе государственного (муниципального) задания, его формировании, использовании и финансовом обеспечении. Государственное (муниципальное) задание должно устанавливать:

- показатели, характеризующие качество и (или) объем оказываемых государственных (муниципальных) услуг (работ);

- порядок контроля за исполнением государственного (муниципального) задания, в том числе условия и порядок его досрочного прекращения;

- требования к отчетности об исполнении государственного (муниципального) задания.

При оказании государственных (муниципальных) услуг физическим и юридическим лицам в задании также должны быть приведены:

- определение категорий физических и (или) юридических лиц, являющихся потребителями соответствующих услуг;

- порядок оказания соответствующих услуг;

- предельные цены (тарифы) на оплату соответствующих услуг в случаях, если российским законодательством предусмотрено их оказание на платной основе, либо порядок установления указанных цен (тарифов) в случаях, предписанных российским законодательством.

Нововведения в бюджетном законодательстве устанавливают связь между финансовым обеспечением учреждений (казенных, бюджетных и автономных) и качеством (результатом) их работы, что служит мотивацией к эффективному использованию бюджетных ресурсов в целях повышения качества оказываемых государственных (муниципальных) услуг.

Показатели государственного (муниципального) задания используются при составлении проектов бюджетов для планирования бюджетных ассигнований на оказание государственных (муниципальных) услуг (работ), при составлении бюджетной сметы казенного учреждения, а также для определения объема субсидий на выполнение государственного (муниципального) задания бюджетным или автономным учреждением (ст. 69.2 БК РФ).

Государственные (муниципальные) бюджетное и автономное учреждения, их обособленные (структурные) подразделения без прав юридического лица, осуществляющие полномочия по ведению бухгалтерского учета, формируют план ФХД. Общие требования к порядку составления и утверждения плана ФХД учреждения установлены Приказом Минфина России от 28 июля 2010 г. N 81н "О требованиях к плану финансово-хозяйственной деятельности государственного (муниципального) учреждения". На основании данного нормативного акта отраслевые министерства утверждают порядок составления подведомственными учреждениями плана ФХД.

План ФХД разрабатывают бюджетные и автономные учреждения на следующие периоды (ст. 69 БК РФ):

- на финансовый год - если закон (решение) о бюджете утверждается на финансовый год;
- на финансовый год и плановый период - если закон (решение) о бюджете утверждается на финансовый год и плановый период.

Показатели плана ФХД формируют на этапе составления проекта бюджета на очередной финансовый год (на очередной финансовый год и плановый период). После утверждения в установленном порядке закона (решения) о бюджете план ФХД учреждение при необходимости уточняет.

План ФХД учреждение (подразделение) составляет в рублях с точностью до двух знаков после запятой. Этот план содержит три части:

- 1) заголовочную;
- 2) содержательную;
- 3) оформляющую.

В заголовочной части плана ФХД должны быть представлены следующие данные:

- гриф утверждения документа (с указанием должности, подписи (расшифровки подписи) лица, уполномоченного утверждать план ФХД, и даты утверждения);
- наименование документа;
- дата составления документа;
- наименование учреждения;
- наименование подразделения (если план ФХД составляет подразделение);
- наименование учредителя;
- дополнительные реквизиты, идентифицирующие учреждение (адрес фактического местонахождения, ИНН, КПП);
- финансовый год (финансовый год и плановый период), за который даны сведения;
- наименования единиц измерения показателей, включенных в план ФХД (в соответствии с Общероссийским классификатором единиц измерения (ОК 015-94) и Общероссийским классификатором валют (ОК 014-2000)).

Содержательная часть документа состоит из текстовой (описательной) и табличной частей.

В **текстовой (описательной) части** указываются:

- цели деятельности учреждения (подразделения) в соответствии с федеральными законами, иными нормативными (муниципальными) правовыми актами и уставом учреждения (положением подразделения);

- виды деятельности учреждения (подразделения), относящиеся к его основным видам деятельности в соответствии с уставом учреждения (положением подразделения);

- перечень услуг (работ), относящихся в соответствии с уставом (положением подразделения) к основным видам деятельности учреждения (подразделения), которые для физических и юридических лиц предоставляются за плату;

- общая балансовая стоимость недвижимого государственного (муниципального) имущества на дату составления плана ФХД (в разрезе стоимости имущества, закрепленного собственником имущества за учреждением на праве оперативного управления; приобретенного учреждением (подразделением) за счет выделенных собственником имущества учреждения средств; приобретенного учреждением (подразделением) за счет доходов, полученных от иной приносящей доход деятельности);

- общая балансовая стоимость движимого государственного (муниципального) имущества на дату составления плана ФХД, в том числе балансовая стоимость особо ценного движимого имущества;

- иная информация по решению органа, осуществляющего функции и полномочия учредителя.

В **табличной части** плана ФХД проставляются показатели финансового состояния учреждения (подразделения) (данные о нефинансовых и финансовых активах, обязательствах на последнюю отчетную дату, предшествующую дате составления плана ФХД) в следующем разрезе (табл. 1.12).

Таблица 1.12. Показатели финансового состояния учреждения

Показатель	Сумма, руб.
1. Нефинансовые активы - всего	
Из них:	
1.1. Недвижимое имущество - всего	
В том числе:	
1.1.1. Остаточная стоимость имущества	
1.2. Особо ценное движимое имущество - всего	
1.2.1. Остаточная стоимость движимого имущества	
2. Финансовые активы - всего	
Из них:	
2.1. Дебиторская задолженность по доходам	
2.2. Дебиторская задолженность по расходам	
3. Обязательства - всего	

Из них:	
Просроченная кредиторская задолженность	
Орган, осуществляющий функции и полномочия учредителя, вправе предусматривать дополнительную детализацию показателей плана ФХД, в том числе по временному интервалу (поквартально, помесечно)	

Плановые показатели поступлений и выплат учреждения (подразделения) приводятся в табличной части в следующем разрезе (табл. 1.13).

Таблица 1.13. Плановые показатели поступлений и выплат учреждения

Показатель	Всего	В том числе	
		по лицевым счетам, открытым в органах, которые ведут лицевые счета учреждений	по счетам, открытым в кредитных организациях
Остаток средств (указывается планируемый остаток средств на начало планируемого года)			
Поступления - всего			
В том числе:			
Выплаты - всего			
В том числе:			
Остаток средств (указывается планируемый остаток средств на конец планируемого года)			
Справочно:			
Объем публичных обязательств - всего			
Средства во временном распоряжении			

В целях формирования показателей плана ФХД по поступлениям и выплатам, включенных в табличную часть, учреждение (подразделение) составляет исходя из представленной учредителем информации о планируемых объемах расходных обязательств. Плановые показатели по поступлениям формируются учреждением (подразделением) в разрезе:

- автономных учреждений, а также государственных (муниципальных) бюджетных учреждений субсидий на финансовое обеспечение выполнения государственного (муниципального) задания;

- субсидий на иные цели;

- субсидий на осуществление капитальных вложений в объекты капитального строительства государственной (муниципальной) собственности или приобретение объектов недвижимого имущества в государственную (муниципальную) собственность;

- грантов в форме субсидий, в том числе предоставляемых по результатам конкурсов;

- поступлений от оказания учреждением (подразделением) услуг (выполнения работ), относящихся в соответствии с уставом учреждения (положением подразделения) к его основным видам деятельности, предоставление которых для физических и юридических лиц осуществляется на платной основе, а также поступлений от иной приносящей доход деятельности;

- поступлений от реализации ценных бумаг в случаях, установленных федеральными законами.

Справочно приводятся суммы публичных обязательств перед физическим лицом, подлежащих исполнению в денежной форме, полномочия по исполнению которых от имени государственного органа, органа местного самоуправления передаются учреждению (подразделению), а также средства, поступившие ему во временное распоряжение.

Плановые показатели по выплатам формируются учреждением (подразделением) в разрезе выплат:

- на оплату труда и начислений на выплаты по оплате труда;

- на услуги связи;

- на транспортные услуги;

- на коммунальные услуги;

- на арендную плату за пользование имуществом;

- на услуги по содержанию имущества;

- на прочие услуги;

- на безвозмездные перечисления государственным и муниципальным организациям;

- на пособия по социальной помощи населению;

- на приобретение основных средств;

- на приобретение нематериальных активов;

- на приобретение материальных запасов;

- на приобретение ценных бумаг (для государственных (муниципальных) автономных и бюджетных учреждений в случаях, установленных федеральными законами);

- на прочие расходы;

- на иные выплаты, не запрещенные российским законодательством.

Орган, осуществляющий функции и полномочия учредителя, вправе при установлении порядка предусматривать детализацию плановых показателей по выплатам до уровня групп и статей классификации операций сектора государственного управления бюджетной классификации РФ, а по группе "Поступление нефинансовых активов" - с указанием кода группы классификации операций сектора государственного управления.

Оформляющая часть плана должна содержать подписи должностных лиц, ответственных за приведенные в плане ФХД данные: руководителя учреждения (подразделения) (уполномоченного им лица), руководителя финансово-экономической службы учреждения (подразделения) или иного уполномоченного руководителем лица, исполнителя документа.

Согласно БК РФ казенные учреждения финансируются по утвержденным сметам. **Бюджетная смета** - документ, устанавливающий в соответствии с классификацией расходов бюджетов лимиты бюджетных обязательств казенного учреждения. Смета является частью финансовых планов и по форме представляет собой особый вид плана, определяющего объем, целевое направление и поквартальное распределение средств, отпускаемых на содержание казенных учреждений и проведение централизованных мероприятий в течение финансового года. Бюджетная смета казенного учреждения составляется, утверждается и ведется в порядке, определенном главным распорядителем бюджетных средств, в ведении которого находится казенное учреждение, в соответствии с общими требованиями, установленными Минфином России. Бюджетная смета казенного учреждения, являющегося органом государственной власти, органом управления государственного внебюджетного фонда, органом местного самоуправления, осуществляющим бюджетные полномочия главного распорядителя бюджетных средств, утверждается руководителем этого органа.

Утвержденные показатели бюджетной сметы должны соответствовать доведенным до учреждения лимитам бюджетных обязательств на принятие и (или) исполнение бюджетных обязательств по обеспечению выполнения функций.

Бюджетная смета казенного учреждения составляется с учетом предусмотренных объемов финансирования закупок товаров, работ, услуг в целях обеспечения государственных (муниципальных) нужд. Планы закупок утверждаются в пределах соответствующих лимитов. В бюджетной смете казенного учреждения дополнительно должны утверждаться иные показатели, предусмотренные порядком составления и ведения учреждения.

Показатели сметы учреждения, руководитель которого наделен правом ее утверждения в соответствии с установленным порядком, могут быть детализированы по кодам элементов (подгрупп и элементов) видов расходов, а также по кодам статей (подстатей) соответствующих групп (статей) классификации операций сектора государственного управления в пределах доведенных лимитов бюджетных обязательств.

Минфин России утвердил общие требования к порядку составления, утверждения и ведения бюджетных смет. За главным распорядителем оставлено право определять в порядке составления, утверждения и ведения смет подведомственных учреждений особенности для отдельных учреждений и (или) групп учреждений с учетом:

- данных по результатам проверки правильности составления и ведения смет;
- результатов выполнения учреждением сметы за отчетный и (или) текущий финансовый год;
- данных о соблюдении учреждением российского бюджетного законодательства по результатам проведения контрольных мероприятий, в том числе внутреннего финансового контроля организации бюджетного учета и формирования отчетности учреждения.

Бюджетная смета составляется на один финансовый год в соответствии с доведенными до казенного учреждения лимитами бюджетных обязательств. Смета должна иметь ряд основных реквизитов, а именно:

- гриф утверждения, содержащий подпись (и ее расшифровку) соответствующего руководителя, уполномоченного утверждать смету учреждения (свод смет учреждений), и дату утверждения;
- наименование формы документа;
- указание финансового года, на который представлены содержащиеся в документе сведения;
- наименование учреждения, составившего документ, и его код по Общероссийскому классификатору предприятий и организаций (ОКПО), наименование главного распорядителя

(распорядителя) средств бюджета, составившего документ (свод смет учреждений);

- код по Сводному реестру главных распорядителей, распорядителей и получателей средств федерального бюджета по главному распорядителю средств федерального бюджета (код по СРРПБС) (для федеральных учреждений);

- наименование единиц измерения показателей, включаемых в смету, и их код по Общероссийскому классификатору единиц измерения (ОКЕИ);

- содержательную и оформляющую части (представляются в виде таблицы, с кодами строк, наименованиями направлений расходования средств бюджета и соответствующими им кодами классификации расходов бюджетов бюджетной классификации РФ, а также с суммами по каждому направлению).

Главный распорядитель (распорядитель) средств бюджета, учреждение вправе установить дополнительные реквизиты к форме сметы.

К представленной на утверждение смете прилагаются обоснования (расчеты) плановых сметных показателей, использованных при формировании сметы.

Смета казенного учреждения утверждается главным распорядителем при условии, если иной порядок не предусмотрен главным распорядителем бюджетных средств. Например, руководитель главного распорядителя может передать полномочия по утверждению бюджетной сметы учреждения, являющегося получателем бюджетных средств, руководителю распорядителя бюджетных средств.

Руководитель главного распорядителя (распорядителя) средств бюджета в случае доведения государственного (муниципального) задания до подведомственного учреждения предоставляет в установленном им порядке руководителю учреждения право утверждать смету учреждения. При этом руководитель главного распорядителя, распорядителя средств бюджета вправе утверждать свод смет учреждений, представленный (сформированный) распорядителем бюджетных средств.

Поскольку в течение финансового года лимиты бюджетных средств меняются, бюджетная смета также меняется: утверждаются изменения показателей - сумм увеличения и (или) уменьшения объемов сметных назначений, изменяющих:

- объемы сметных назначений - в случае изменения доведенного учреждению в установленном порядке объема лимитов бюджетных обязательств;

- распределение сметных назначений по кодам классификации расходов бюджетов бюджетной классификации РФ (кроме кодов Классификации операций сектора государственного управления), требующих изменения показателей бюджетной росписи главного распорядителя средств бюджета и лимитов бюджетных обязательств;

- распределение сметных назначений по кодам КОСГУ, не требующих изменения показателей бюджетной росписи главного распорядителя средств бюджета и утвержденного объема лимитов бюджетных обязательств;

- распределение сметных назначений по кодам КОСГУ, требующих изменения утвержденного объема лимитов бюджетных обязательств;

- распределение сметных назначений по дополнительным кодам аналитических показателей.

Изменения в смету вносятся после внесения изменений в бюджетную роспись главного распорядителя и лимиты бюджетных обязательств.

Состав расходов учреждений представлен на рис. 1.15.

Направления расходования бюджетных средств

Расходы

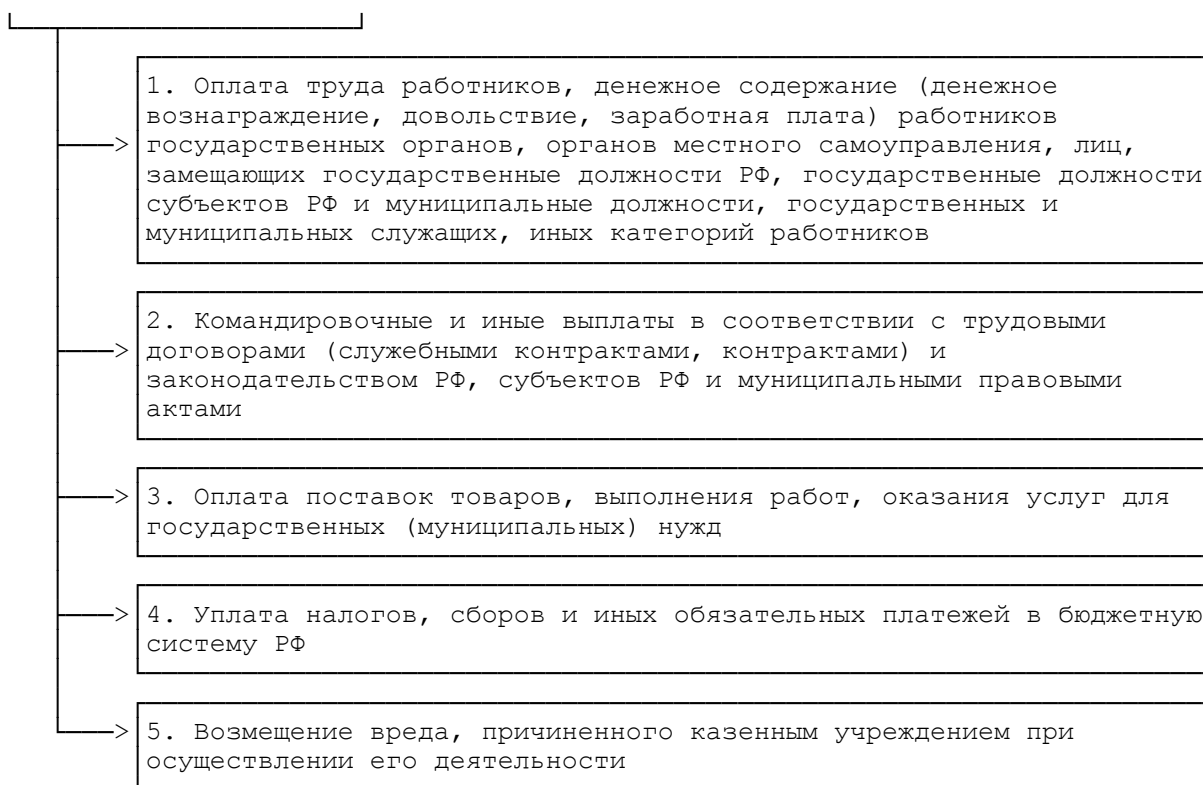


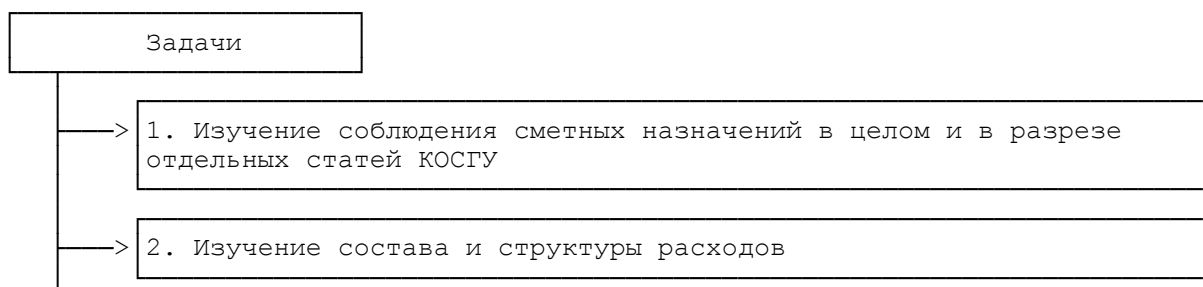
Рис. 1.15

Заказы на поставки товаров, выполнение работ, оказание услуг для государственных или муниципальных нужд размещаются в соответствии с российским законодательством о размещении заказов для государственных и муниципальных нужд.

Государственные (муниципальные) контракты заключаются и оплачиваются в пределах лимитов бюджетных обязательств. Если предметами государственного (муниципального) контракта являются поставка товаров в соответствии с государственной программой вооружения, утверждаемой Президентом РФ, выполнение работ, оказание услуг при длительности производственного цикла более трех лет (одного года - в случае утверждения закона субъекта РФ о бюджете субъекта РФ (решения о местном бюджете) на очередной финансовый год), такие контракты могут заключаться в пределах средств, установленных на соответствующие цели долгосрочными целевыми программами (проектами) и упомянутой государственной программой вооружения, на срок реализации указанных программ (проектов) и в соответствии с решениями Правительства РФ, высшего исполнительного органа государственной власти субъекта РФ, местной администрации, принимаемыми в порядке, определяемом Правительством РФ.

Задачи исполнения смет представлены на рис. 1.16.

Основные задачи исполнения смет расходов



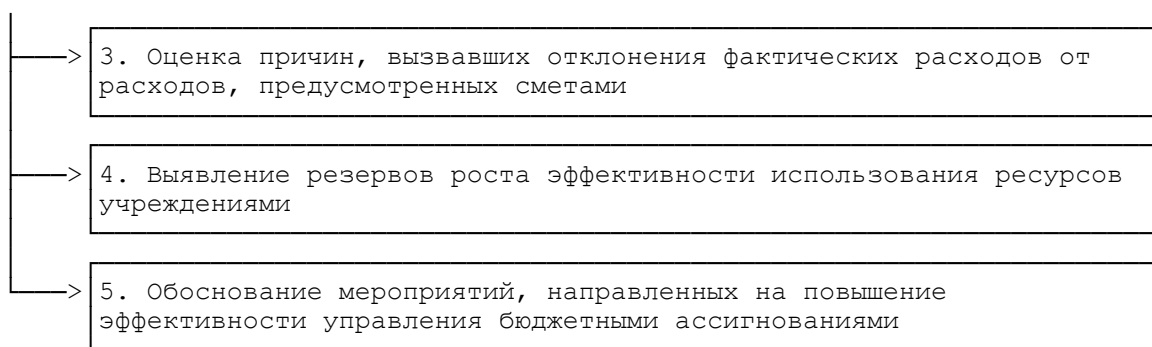


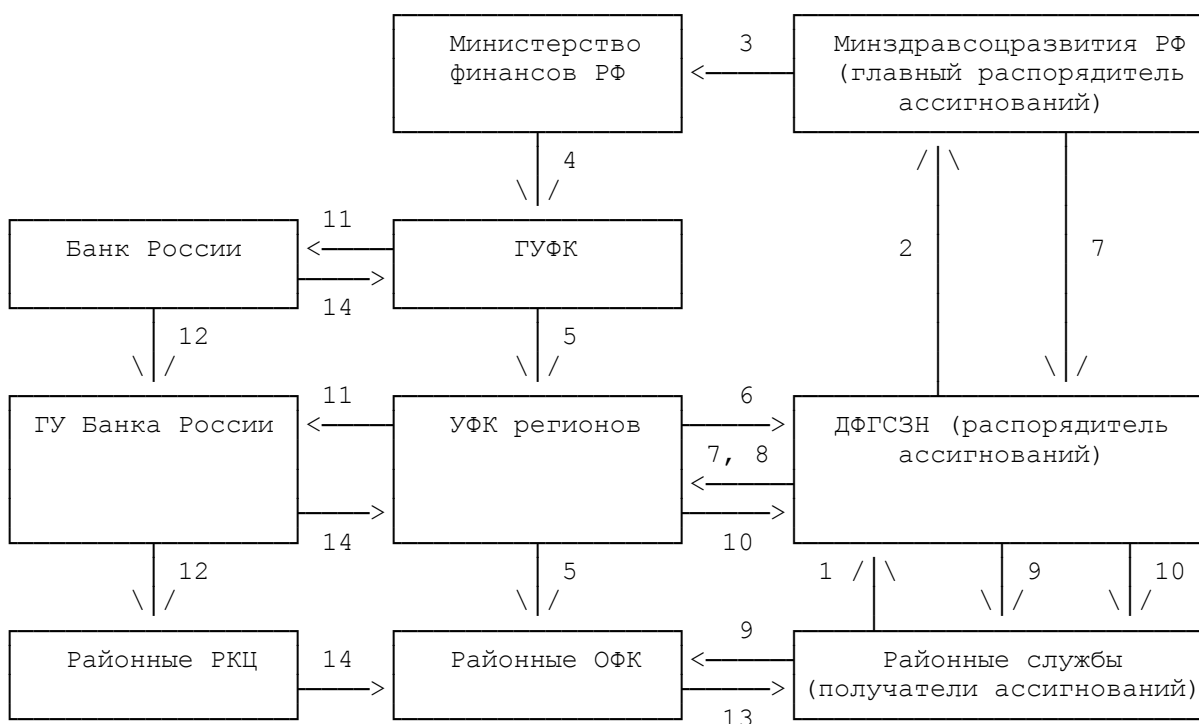
Рис. 1.16

Казенные учреждения финансируются поэтапно.

Сначала составляется и утверждается бюджетная роспись. Затем уведомления о бюджетных ассигнованиях доводятся до распорядителей и получателей бюджетных средств. На основании уведомлений учреждение составляет сметы, которые утверждает распорядитель бюджетных средств. И наконец, происходит утверждение лимитов бюджетных обязательств и доведение уведомлений о них до распорядителей и получателей бюджетных средств (казенных учреждений).

В качестве примера рассмотрим документооборот при получении средств из федерального бюджета Департаментом федеральной государственной службы занятости населения (ДФГСЗН). Для ДФГСЗН главным распорядителем ассигнований является Минздравсоцразвития России. Департамент, в свою очередь, для районных центров выступает в роли распорядителя ассигнований. Схема документооборота по операциям финансирования от Минздравсоцразвития России показана на рис. 1.17.

Схема документооборота при выделении ассигнований
 ДФГСЗН Минздравсоцразвития России



1. Проект сметы.

2. Проект сводной сметы.
3. Бюджетная роспись.
4. Сводная бюджетная роспись.
5. Реестры на перечисление средств.
6. Уведомление о бюджетных ассигнованиях.
7. Утвержденная сводная смета.
8. Разассигнование.
9. Утвержденная смета.
10. Лимиты бюджетных обязательств.
11. Платежные поручения.
12. Перечисление.
13. Мемориальный ордер, выписка с лицевого счета получателя средств.
14. Выписка банка со счета расходов органа.

Рис. 1.17

Районные центры разрабатывают проекты смет (1), представляют их на утверждение в ДФГСЗН, который на их основании составляет сводный проект сметы по всем структурным подразделениям (2) и направляет его на утверждение в Минздравсоцразвития России.

После утверждения бюджета Минздравсоцразвития России составляет бюджетную роспись (3), в которую входят ассигнования для всех районов региона, в составе финансирования ДФГСЗН и направляет ее в Минфин России, который после составления и утверждения сводной бюджетной росписи (4) направляет ее в Главное управление федерального казначейства (ГУФК).

ГУФК формирует реестр на перечисление средств (5) региональным управлениям Федерального казначейства и платежное поручение Банку России (11) на перечисление денежных средств на счет расходов управления Федерального казначейства (УФК) в Главное региональное управление Банка России (12). Региональные УФК доводят до ДФГСЗН уведомление о бюджетных ассигнованиях (6). После получения названного уведомления о бюджетных ассигнованиях ДФГСЗН осуществляет разассигнование по структурным подразделениям (8), направляет их и утвержденную Минздравсоцразвития России сводную смету (7) в региональное УФК. В районные центры направляется утвержденная ДФГСЗН смета расходов (9), которая затем переадресуется в районные отделения Федерального казначейства (ОФК). Затем УФК доводит до сведения ДФГСЗН утвержденные в Минздравсоцразвития России лимиты бюджетных обязательств (10).

В установленной части лимиты бюджетных обязательств доводятся до сведения служб занятости всех районов. По платежному поручению УФК Главное региональное управление Банка России перечисляет денежные средства (12) на счет расходов ОФК в Районных расчетно-кассовых центрах (РКЦ).

После получения реестра на перечисление денежных средств из УФК (5) и выписки из счета расходов (14) из РКЦ ОФК направляет в районы выписку о движении денежных средств по лицевому счету и мемориальный ордер (13).

Запланированные мероприятия финансируются в меру выполнения показателей по сети (количество учреждений), штатам (ставки оплаты), контингентам (группы), характеризующих объем деятельности учреждений, с учетом фактического использования ранее отпущенных средств. Планирование и

финансирование предполагает экономное и целесообразное расходование бюджетных средств.

Некоторые характеристики сметы представлены на рис. 1.18.

Некоторые характеристики сметы

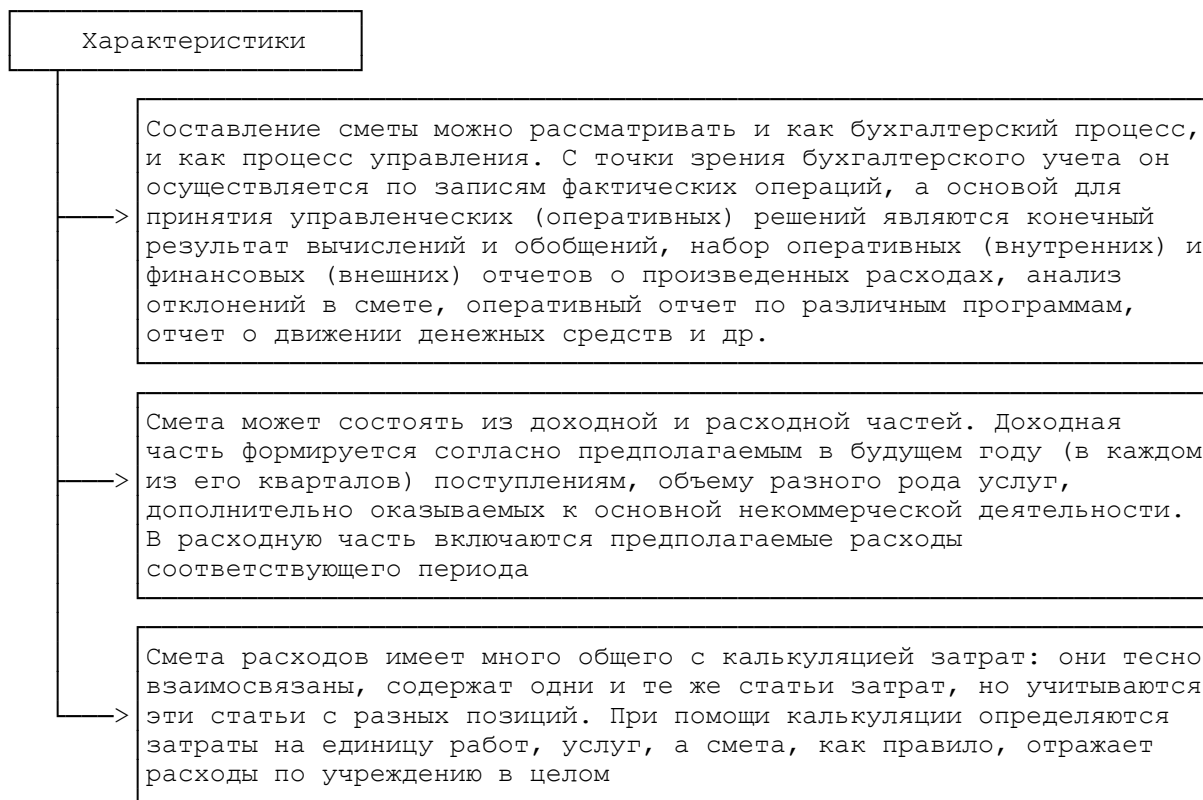


Рис. 1.18

Особое место в бюджетном планировании принадлежит системе нормирования расходов. Система норм и нормативов напрямую предопределяет структуру расходов бюджетов всех уровней, обоснованный уровень расходов по отдельным их видам. В значительной степени нормы и нормативы затрат при всех других условиях создают равные финансовые возможности деятельности однотипных учреждений и удовлетворение их нужд. На их основе нормально может функционировать контроль за расходами, обеспечивается надежная расчетная база для формирования и исполнения смет и бюджета.

Нормативные показатели подразделяются на бюджетные нормы и бюджетные нормативы.

Бюджетная норма - применяемый в процессе составления и исполнения бюджета и смет предельный уровень затрат на расчетную единицу, т.е. норма всегда соотносится с определенной расчетной единицей планирования (один класс, один ребенок, один кубический метр здания и др.).

Бюджетный норматив в отличие от нормы не увязан непосредственно с единицей нормирования (ставки заработной платы, штатные нормативы, проценты отчислений на социальное страхование и т.д.).

По директивности нормативные показатели делятся следующим образом:

- **обязательные**. Их устанавливает Правительство РФ или по его поручению министерства и ведомства, например ставки заработной платы, нормы расходов на питание, приобретение медикаментов, проценты начислений на оплату труда;

- **факультативные**. Их определяют финансовые органы, например нормы учебных расходов, расходов на приобретение книг, отопление, текущий ремонт.

Факультативные нормы и нормативы могут меняться, а обязательные - нет.

По форме выражения нормы подразделяются на **материальные** и **финансовые**, нормативы - на **абсолютные** (материальные, трудовые) и **относительные показатели**.

Материальные нормы и нормативы ограничивают затраты в натуральном и количественном измерении. Материальные нормы, переведенные в денежное выражение по действующим ценам и тарифам, представляют собой **финансовые нормы** (т.е. денежные затраты). Финансовые нормы могут быть **расчетными** и **средними**.

Расчетные нормы определяются специальными технико-экономическими вычислениями, а также экспертным путем.

Средние нормы исчисляются, как правило, по данным о расходах, фактически сложившихся за предыдущие периоды (способ расчета от достигнутого).

Используемые в планировании виды смет приведены на рис. 1.19.

Виды смет, используемых в планировании

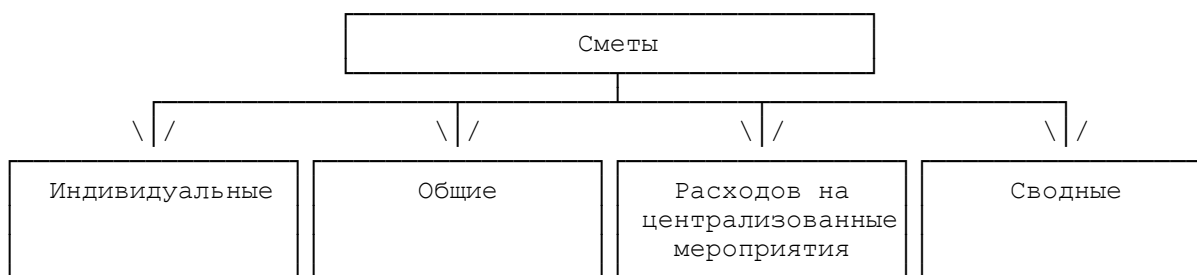


Рис. 1.19

Индивидуальные сметы отражают потребность в средствах отдельных казенных учреждений с учетом специфики их деятельности.

Общие сметы составляются на расходы группы однотипных, сравнительно небольших учреждений (детских садов, школ, клубов, библиотек) и широко применяются при централизованном бухгалтерском учете. В таких сметах не исчисляются ассигнования для каждого учреждения, а устанавливается необходимый перечень натуральных показателей, определяющих расходы учреждений в процессе работы.

В **сметах расходов на централизованные мероприятия** планируются отдельные виды расходов, осуществляемых в централизованном порядке, например на приобретение оборудования, инвентаря, текущий и капитальный ремонт.

Сводная смета предусматривает совокупность расходов на содержание учреждений одного ведомства (образования или здравоохранения), иначе говоря, в этой смете объединяются расходы по индивидуальным и общим сметам, а также по сметам на централизованные мероприятия. Расходы по сводной смете включаются в расходную часть бюджета.

Дальнейшее развитие планирования бюджетных расходов предполагает формирование и включение в бюджетный процесс процедуры оценки результативности бюджетных расходов, поэтапный переход от сметного планирования и финансирования расходов к бюджетному планированию, ориентированному на достижение конечных общественно значимых и измеримых результатов.

В отличие от сметного планирования программно-целевое бюджетное планирование обеспечивает направление и использование бюджетных ресурсов на достижение общественно значимых, количественно измеримых результатов деятельности администраторов бюджетных средств с одновременным мониторингом и контролем результатов, а также качества внутриведомственных процедур бюджетного планирования и финансового менеджмента.

В настоящее время программно-целевое бюджетное планирование на федеральном уровне осуществляется в форме федеральных целевых программ, а также Федеральной адресной инвестиционной программы.

Тесты

1. Бюджетную роспись составляет:

- а) получатель средств;
- б) распорядитель средств;
- в) главный распорядитель средств;
- г) Минфин России.

2. Бюджетная роспись составляется со следующей разбивкой бюджетных средств:

- а) по месяцам;
- б) по кварталам;
- в) по полугодиям;
- г) по годам.

3. В течение бюджетного года изменение и уточнение сметных назначений:

- а) может проводиться в редких случаях с разъяснением причин этих изменений;
- б) может проводиться со ссылкой на соответствующий нормативный акт;
- в) не может проводиться до конца финансового (бюджетного) года;
- г) нет верного ответа.

4. На какие две группы подразделяются нормативные показатели:

- а) бюджетные ставки и бюджетные нормы;
- б) бюджетные нормы и учетные оценки;
- в) нормативные ставки и бюджетные нормативы;
- г) бюджетные нормы и бюджетные нормативы?

5. По характеру установления нормативные показатели подразделяются следующим образом:

- а) абсолютные и условные;
- б) действующие и отмененные;
- в) факультативные и обязательные;

г) относительные и безотносительные.

6. Какие сметы не используются в бюджетном планировании:

- а) индивидуальные;
- б) сводные;
- в) сметы расходов на централизованные мероприятия;
- г) сметы расходов на оказание дополнительных услуг?

7. Применяемый в процессе составления и исполнения бюджета и смет размер плановых затрат на расчетную единицу - это:

- а) норматив;
- б) норма;
- в) расценка;
- г) ставка.

8. Какая смета входит в расходную часть бюджета и определяет объемы бюджетных ассигнований по подразделениям бюджетной классификации:

- а) индивидуальная;
- б) общая;
- в) итоговая;
- г) сводная?

9. Сколько частей и какие содержит план ФХД:

- а) две части с относительными и абсолютными показателями;
- б) три части - основная, описательная, заключительная;
- в) три части - заголовочная, содержательная, оформляющая;
- г) нет правильного ответа.

Контрольные вопросы и задания

1. Дайте определение бюджетной системы.
2. Что такое лимиты бюджетных обязательств?
3. Как осуществляется санкционирование расходов?
4. Какова система нормативного регулирования бухгалтерского учета?
5. В чем состоит сущность сметного планирования и финансирования?
6. Каков порядок рассмотрения и утверждения смет?
7. Кто составляет планы ФХД?

8. В чем заключается сущность казначейской системы исполнения бюджетов?

9. Каковы роль и значение деятельности органов Федерального казначейства в бюджетном процессе?

10. Каковы структура и значение бюджетной классификации РФ?

11. Перечислите источники финансирования бюджетных учреждений.

12. Охарактеризуйте План счетов бюджетного учета.

13. Дайте общую характеристику Инструкции к Единому плану счетов.

14. Назовите основные задачи бухгалтерского учета.

15. Что такое "метод бухгалтерского учета" и каковы его элементы?

16. Охарактеризуйте взаимосвязь между счетами и бюджетной классификацией.

17. Каково строение счета бухгалтерского учета?

18. Какова взаимосвязь между счетами бухгалтерского учета и балансом?

19. Охарактеризуйте форму бухгалтерского учета государственных (муниципальных) учреждений.

Ответы на тесты

К п. 1.1 "Типы государственных (муниципальных) учреждений и их характеристика", 1.2 "Общая характеристика бухгалтерского учета в государственных (муниципальных) учреждениях и его объектов" и 1.3 "Нормативное правовое регулирование бухгалтерского учета":

N вопроса	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Вариант ответа	б	в	б	г	г	в	г	г	в	а

N вопроса	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20
Вариант ответа	в	в	в	в	б	а	г	б	в	в

К п. 1.4 "Бюджетная классификация - аналитическая основа бухгалтерского учета в государственных (муниципальных) учреждениях":

N вопроса	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
Вариант ответа	в	г	а	в	в	б	г	б	в	а	а

К п. 1.5 "Казначейская система исполнения бюджета":

N вопроса	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Вариант ответа	б	г	в	г	в	а	г	а	в	в

К п. 1.6 "Порядок финансирования государственных (муниципальных) учреждений и его связь с

бухгалтерским учетом":

№ вопроса	1	2	3	4	5	6	7	8	9
Вариант ответа	г	б	б	г	в	г	б	г	б

Глава 2. БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ НЕФИНАНСОВЫХ АКТИВОВ

2.1. Бухгалтерский учет вложений в нефинансовые активы

2.2. Учет объектов основных средств

2.3. Учет нематериальных активов

2.4. Учет произведенных активов

2.5. Учет материальных запасов

2.1. Бухгалтерский учет вложений в нефинансовые активы

В соответствии с Инструкцией **вложениями в нефинансовые активы** являются фактические затраты учреждения в объекты нефинансовых активов (основные средства, нематериальные активы, произведенные активы, материальные запасы) при их приобретении (в том числе по договору лизинга), строительстве (создании), модернизации (реконструкции, достройке, дооборудовании), изготовлении, а также фактические затраты, связанные с выполнением научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ (НИОКР), технологических работ (ТР), результаты которых впоследствии будут приняты к бухгалтерскому учету в качестве объектов нефинансовых активов.

Капитальные вложения можно осуществлять только при условии наличия титульных списков, проектно-сметной документации и источников финансирования. В титульных списках содержится перечень объектов, намеченных к строительству или реконструкции. В них приводятся сроки начала и окончания капитальных работ, их сметная стоимость, объемы капитальных вложений по годам и др. В проектно-сметную документацию включаются сам проект, рабочие чертежи, комплекс технических документов, пояснительные записки и другие документы технического и экономического характера. Проектно-сметную документацию разрабатывают, как правило, специализированные конструкторско-технологические организации.

Разнообразие капитальных вложений предопределяет необходимость их группировки, представленной в табл. 2.1.

Таблица 2.1. Классификация капитальных вложений

Признак классификации	Виды капитальных вложений
По технологической структуре	- строительные и монтажные работы; - оборудование, инструмент и инвентарь; - прочие капитальные работы и затраты
По направлению вложений	- новое строительство; - расширение; - реконструкция; - техническое перевооружение действующих производств
По назначению произведенных затрат	- капитальные вложения, предназначенные для строительства объектов производственного назначения; - капитальные вложения, предназначенные для строительства объектов непроизводственного назначения (жилищно-коммунального хозяйства,

	здравоохранения, спортивных сооружений и проч.); - капитальные вложения в объекты, предназначенные для сдачи в аренду, лизинг
По степени готовности	- капитальные работы законченные; - капитальные работы незаконченные (незавершенное капитальное строительство)

Строительные работы связаны с возведением, расширением и восстановлением зданий и сооружений, устройством оснований и фундаментов, подготовкой и планировкой территории застройки и проч. К **монтажным работам** относятся монтаж оборудования, сборка и установка технологического, энергетического, подъемно-транспортного и иного оборудования, которое может эксплуатироваться на месте его постоянного использования только после сборки и установки на фундамент.

В состав **оборудования, инструмента и инвентаря** входят оборудование, требующее монтажа, и оборудование, инструмент, инвентарь, не требующие монтажа. К первому виду относится оборудование, которое может быть введено в действие только после сборки частей и прикрепления к фундаменту, основанию или другим конструкциям зданий и сооружений. Ко второму виду - оборудование, которое не требует дополнительных затрат на установку (автомобили и другие транспортные средства, свободно стоящие станки и т.п.).

К **прочим капитальным вложениям** относят проектно-изыскательские работы, работы по бурению, расходы на отвод земельных участков и переселение в связи со строительством, другие работы и затраты, предусмотренные в смете строительства.

Новым считается строительство зданий и сооружений на новых площадках по первоначальному проекту. При **расширении** строятся дополнительные или увеличиваются существующие производства. **Реконструкция** предусматривает переустройство действующих цехов или производств. При **техническом перевооружении действующих производств** выполняется комплекс работ в целях повышения технико-экономического уровня отдельных производств, цехов или участков на основе внедрения передовой техники и технологии, модернизации и замены устаревшего оборудования.

Законченными считаются объекты, полностью завершенные, сданные в эксплуатацию и включенные в состав основных средств, нематериальных и непроизведенных активов. В состав **незаконченных капитальных вложений**, или незавершенного строительства, включаются объем выполненных строительно-монтажных работ по возводимому объекту, стоимость поступившего оборудования, не требующего монтажа, и оборудования, находящегося в монтаже, а также прочие капитальные работы и затраты.

Капитальные работы выполняются **подрядным способом**, т.е. специальными строительно-монтажными организациями (подрядчиками) по договору подряда, либо **хозяйственным способом**, т.е. собственными силами учреждения.

Для отражения вложений в объекты, которые впоследствии будут приняты к бухгалтерскому учету в качестве нефинансовых активов, предназначен счет 10600 "Вложения в нефинансовые активы".

Учет ведется по фактическим расходам по отдельным объектам, в целом по строительству, по приобретаемым объектам основных средств, непроизведенных активов и др.

Для учета вложений в нефинансовые активы бюджетные учреждения применяют следующие счета бухгалтерского учета (табл. 2.2):

Таблица 2.2. Счета бухгалтерского учета

Группировочные счета	Счета бухгалтерского учета
10610 "Вложения в недвижимое имущество учреждения"	10611 "Вложения в основные средства - недвижимое имущество учреждения"

	10613 "Вложения в произведенные активы - недвижимое имущество учреждения"
10620 "Вложения в особо ценное движимое имущество учреждения"	10621 "Вложения в основные средства - особо ценное движимое имущество учреждения"
	10622 "Вложения в нематериальные активы - особо ценное движимое имущество учреждения"
	10624 "Вложения в материальные запасы - особо ценное движимое имущество учреждения"
10630 "Вложения в иное движимое имущество учреждения"	10631 "Вложения в основные средства - иное движимое имущество учреждения"
	10632 "Вложения в нематериальные активы - иное движимое имущество учреждения"
	10634 "Вложения в материальные запасы - иное движимое имущество учреждения"
10640 "Вложения в предметы лизинга"	10641 "Вложения в основные средства - предметы лизинга"
	10642 "Вложения в нематериальные активы - предметы лизинга"
	10644 "Вложения в материальные запасы - предметы лизинга"

По дебету счета 10600 "Вложения в нефинансовые активы" формируются фактические расходы на строительство и приобретение соответствующего объекта нефинансового актива. Определенная таким образом первоначальная стоимость активов, принятых к бухгалтерскому учету и оформленных в установленном порядке, списывается с кредита счета "Вложения в нефинансовые активы" в дебет счетов "Основные средства", "Нематериальные активы", "Произведенные активы", "Материальные запасы" (табл. 2.3) <1>.

<1> Далее проводки по бухгалтерскому учету объектов даны начиная с 19-го разряда кода счета бухгалтерского (бюджетного) учета. Имеется в виду деятельность бюджетная и связанная с выполнением государственного (муниципального) задания. В некоторых операциях указывается конкретный вид деятельности, в рамках которого возможен данный хозяйственный факт. Бухгалтерские записи приведены согласно Плану счетов бюджетных учреждений.

Для казенных и бюджетных учреждений в 24 - 26-м разрядах отражаются коды КОСГУ. Корреспонденция счетов для автономных учреждений не приводится. Она практически аналогична корреспонденции счетов для бюджетных учреждений, только в 24 - 26-м разрядах коды классификации операций сектора государственного управления не указываются.

Таблица 2.3. Корреспонденция счетов по счету 10600 "Вложения в нефинансовые активы"

Содержание операции	Дебет	Кредит
1. Учтены произведенные вложения в объекты основных средств, сформированные в сумме задолженности	10601310	20831660

подотчетных лиц		
2. Учтены произведенные вложения в объекты нематериальных активов, сформированные в сумме задолженности подотчетных лиц	10602320	20832660
3. Учтены осуществленные вложения в объекты произведенных активов, сформированные в сумме задолженности подотчетных лиц	10603330	20833660
4. Учтены произведенные вложения в объекты нематериальных активов	10602320	30232730
5. Отражены суммы НДС, если они согласно нормам налогового законодательства РФ не подлежат зачету по соответствующим платежам в бюджет, при приобретении (строительстве) объектов основных средств	10601310	21012660
6. Отражены суммы НДС, если они согласно нормам налогового законодательства России не подлежат зачету по соответствующим платежам в бюджет, при приобретении (создании) объектов нематериальных активов	10602320	21012660
7. Учтены произведенные вложения, сформированные в сумме задолженности по оплате труда работников, непосредственно связанных со строительством (покупкой) объектов основных средств	10601310	30211730
8. Учтены произведенные вложения, сформированные в сумме задолженности по взносам на обязательное социальное страхование работников от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний, начисленным от фонда оплаты труда работников, непосредственно связанных со строительством (покупкой) объектов основных средств	10601310	30306730
9. Учтены произведенные вложения, сформированные в сумме задолженности поставщикам за приобретенные объекты основных средств	10601310	30231730
10. Учтены произведенные вложения, сформированные в сумме задолженности по уплате государственной пошлины за регистрацию автотранспортного средства в органах ГИБДД	10601310	30291730
11. Учтены произведенные вложения, сформированные в сумме задолженности за услуги по установке сигнализации на автотранспортное средство	10601310	30226730
12. Учтены произведенные вложения, сформированные в сумме задолженности за консультационные и посреднические услуги, непосредственно связанные с приобретением объектов основных средств	10601310	30226730
13. Учтены произведенные вложения, сформированные в сумме задолженности за услуги по доставке объектов основных средств (включая страхование доставки), непосредственно связанные с их приобретением	10601310	30222730
14. Учтены произведенные вложения, сформированные в	10602320	30211730

сумме задолженности по оплате труда работников, непосредственно связанных с приобретением (созданием) объектов нематериальных активов		
15. Учтены произведенные вложения, сформированные в сумме задолженности за государственную регистрацию прав на объекты недвижимости (жилые и нежилые помещения, сооружения)	10601310	30291730
16. Учтены произведенные вложения, сформированные в сумме задолженности по взносам в Фонд социального страхования РФ, начисленным от сумм оплаты труда работников, непосредственно связанных с приобретением объектов нематериальных активов	10602320	30302730
17. Казенным учреждением приняты к бухгалтерскому учету объекты незавершенных вложений в основные средства, полученные безвозмездно от учреждений, подведомственных одному главному распорядителю (распорядителю) средств бюджетов (в том числе при централизованном снабжении)	10601310	30404310
18. Казенным учреждением приняты к бухгалтерскому учету объекты незавершенных вложений в основные средства, полученные безвозмездно от учреждений, подведомственных бюджетам других уровней	10601310	40110151
19. Казенным учреждением приняты к бухгалтерскому учету объекты незавершенных вложений в нематериальные активы, полученные безвозмездно от учреждений, подведомственных одному главному распорядителю (распорядителю) средств бюджетов (в том числе при централизованном снабжении)	10602320	30404320
20. Казенным учреждением приняты к бюджетному бухгалтерскому учету объекты незавершенных вложений в нематериальные активы, полученные безвозмездно от наднациональных организаций и правительств иностранных государств	10602320	40110152
21. Казенным учреждением приняты к бухгалтерскому учету объекты незавершенных вложений в основные средства, полученные безвозмездно от учреждений, подведомственных разным главным распорядителям (распорядителям) средств бюджетов одного уровня, а также от государственных и муниципальных организаций	10601310	40110180
22. Учтены произведенные вложения, сформированные в сумме задолженности поставщикам за услуги по доставке материальных запасов, включая страхование доставки (в рамках нескольких договоров)	10604340	30222730
23. Учтены произведенные вложения, сформированные в сумме задолженности поставщикам за приобретенные объекты материальных запасов в рамках нескольких договоров	10604340	30234730
24. Учтены произведенные вложения, сформированные в сумме задолженности поставщикам, подрядчикам за работы по доведению материальных запасов до состояния, в котором они пригодны к использованию (сортировка, фасовка и др., не	10604340	30226730

связанные с их использованием)		
25. Отражены суммы НДС, если они согласно нормам налогового законодательства РФ не подлежат зачету по соответствующим платежам в бюджет, при приобретении материальных запасов	10604340	21012660
26. Учтены произведенные вложения в объекты материальных запасов, сформированные в сумме задолженности подотчетных лиц	10604340	20834660
27. Учтены осуществленные вложения в объекты непроизведенных активов в рамках расчетов между головным учреждением, обособленными подразделениями (филиалами)	10613330	30404330
28. Списаны с бухгалтерского учета суммы произведенных вложений, в том числе в объекты, не завершённые строительством, уничтоженные в результате стихийных и иных бедствий, опасного природного явления, катастрофы	40120273	10601410
29. Списаны с бухгалтерского учета суммы произведенных вложений, в том числе в объекты, не завершённые строительством, уничтоженные в результате террористических актов, иных действий, совершенных помимо воли учреждения как правообладателя	40110172	10601410
30. Казенным учреждением приняты к бухгалтерскому учету материальные запасы, полученные безвозмездно от международных финансовых организаций	10604340	40110153
31. Казенным учреждением приняты к бухгалтерскому учету материальные запасы, полученные безвозмездно от учреждений, подведомственных разным главным распорядителям (распорядителю) средств бюджетов одного уровня, от государственных и муниципальных учреждений, а также от иных юридических лиц	10604340	40110180
32. Сформирована первоначальная стоимость объектов основных средств, принятых к бухгалтерскому учету в результате завершения капитальных вложений, а также работ по достройке, реконструкции, модернизации, дооборудованию на основании акта о приеме-передаче объекта нефинансовых активов	10100310	10601410
33. Сформирована первоначальная стоимость объектов нематериальных активов, принятых к бухгалтерскому учету в результате завершения капитальных вложений, а также работ по модернизации на основании акта о приеме-передаче объекта нефинансовых активов	10201320	10602420
34. Сформирована первоначальная стоимость объектов непроизведенных активов, принятых к бухгалтерскому учету в результате завершения капитальных вложений	10310330	10613430
35. Сформирована фактическая стоимость материальных запасов, принятых к бухгалтерскому учету в результате завершения капитальных вложений в рамках нескольких договоров	10500340	10604440

36. Списаны с бухгалтерского учета суммы произведенных вложений в объекты нефинансовых активов в рамках расчетов между головным учреждением, обособленными подразделениями (филиалами)	30404300	10604440
37. Списаны с бухгалтерского учета суммы произведенных вложений при осуществлении НИОКР и ТР, по которым не получены положительные результаты	40110172	10602420

Регистром аналитического учета капитальных вложений служит многографная карточка, которая ведется по каждому строящемуся (реконструируемому, модернизируемому) объекту в разрезе видов затрат, приобретаемому объекту нефинансовых активов, а также по виду производимой готовой продукции, оказываемой услуге (выполняемой работе).

Пример 2.1. Казенное учреждение заключило договор с ООО "Актив" на приобретение у него медицинского оборудования - недвижимого имущества в рамках бюджетной деятельности. Общая стоимость оборудования по договору составила 500 000 руб.

Дополнительно приобретая оборудование, учреждение оплатило консультационные услуги сторонней организации в сумме 10 000 руб.

Кроме того, учреждение самостоятельно внесло поправки в техническую документацию, чтобы улучшить характеристики оборудования. Дополнительные расходы по подготовке оборудования к эксплуатации составили:

- оплата труда сотрудников, принимавших участие в этой работе, - 3 000 руб.;
- страховые взносы в Фонд социального страхования РФ (ФСС), Пенсионный фонд РФ (ПФР), Федеральный фонд обязательного медицинского страхования (ФФОМС) - 780 руб.;
- стоимость израсходованных материалов - 300 руб.

Таким образом (табл. 2.4), первоначальная стоимость оборудования, приобретенного за плату, составила 514 080 руб. (500 000 + 10 000 + 3 000 + 780 + 300).

Таблица 2.4. Корреспонденция счетов по учету операций казенного учреждения

Содержание операции	Дебет	Кредит	Сумма, руб.
1. Увеличены капитальные вложения в основные средства при их приобретении	10611310	30231730	500 000
2. Увеличены капитальные вложения в основные средства на сумму консультационных услуг	10611310	30226730	10 000
3. Увеличены капитальные вложения на сумму заработной платы, начисленной сотрудникам за подготовку оборудования к эксплуатации	10611310	30211730	3 000
4. Увеличены капитальные вложения на сумму начисленного страхового взноса в ФСС, ПФР, ФФОМС	10611310	30302730, 30310730, 30307730	780
5. Увеличены капитальные вложения на стоимость израсходованных материалов	10611310	10506440	300

6. Принято к бухгалтерскому учету оборудование в оценке по первоначальной стоимости	10114310	10611410	514 080
---	----------	----------	---------

2.2. Учет объектов основных средств

В бухгалтерском учете **основными средствами** признаются материальные объекты основных фондов, используемые неоднократно или постоянно на праве оперативного управления в процессе деятельности учреждения при выполнении работ или оказании услуг, осуществлении государственных полномочий либо для управленческих нужд учреждения, находящиеся в эксплуатации, запасе, на консервации, сданные в аренду, полученные в лизинг (сублизинг), независимо от их стоимости со сроком полезного использования более 12 месяцев (п. 38 Инструкции по применению Единого Плана счетов).

Капитальные вложения учреждения в многолетние насаждения оно включает в состав основных средств ежегодно в сумме вложений, относящихся к принятым в эксплуатацию площадям, независимо от окончания всего комплекса работ.

Единицей бухгалтерского учета основных средств является инвентарный объект.

Инвентарный объект основных средств - объект со всеми приспособлениями и принадлежностями, отдельный конструктивно обособленный предмет, обособленный комплекс конструктивно сочлененных предметов. При наличии у одного конструктивно сочлененного объекта нескольких частей - основных средств, имеющих разный срок полезного использования, каждая такая часть учитывается как самостоятельный инвентарный объект. Если по комплексу конструктивно сочлененных объектов, состоящих из нескольких предметов, установлен общий для всех объектов срок полезного использования, указанный объект учитывается как самостоятельный инвентарный объект.

Инвентарные объекты основных средств принимаются к учету согласно требованиям Общероссийского классификатора основных фондов ОК 013-94, утвержденного Постановлением Госстандарта России от 26 декабря 1994 г. N 359, к группировке объектов основных фондов по подразделам с учетом следующих особенностей:

- если здания примыкают друг к другу и имеют общую стену, но каждое из них представляет собой самостоятельное конструктивное целое, они считаются отдельными инвентарными объектами;

- надворные постройки, пристройки, ограждения и другие надворные сооружения, обеспечивающие функционирование здания (сарай, забор, колодец и др.), составляют вместе с ним один инвентарный объект. Если эти постройки и сооружения обеспечивают функционирование двух и более зданий, они считаются самостоятельными инвентарными объектами;

- наружные пристройки к зданию, имеющие самостоятельное хозяйственное значение, отдельно стоящие здания котельных, а также капитальные надворные постройки (склады, гаражи и т.д.) являются самостоятельными инвентарными объектами;

- отдельные помещения зданий, имеющие разное функциональное назначение, а также являющиеся самостоятельными объектами имущественных прав, учитываются как самостоятельные инвентарные объекты основных средств;

- обстановка дороги (технические средства организации дорожного движения, в том числе дорожные знаки, ограждение, разметка, направляющие устройства, светофоры, системы автоматизированного управления движением, сети освещения, озеленение и малые архитектурные формы) учитывается в составе дороги, если иное не установлено порядком ведения реестра имущества соответствующего публично-правового образования;

- в случаях, предусмотренных учетной политикой учреждений, двигатели самолетов учитываются как самостоятельные инвентарные объекты основных средств.

На основании Общероссийского классификатора основных фондов (ОКОФ) ведется аналитический количественно-суммовой учет объектов основных средств по инвентарным номерам, которые

присваиваются каждому объекту недвижимого и движимого имущества (кроме объектов стоимостью до 3 000 руб. включительно и объектов библиотечного фонда независимо от их стоимости), независимо от того, находится он в эксплуатации, запасе или на консервации. Рекомендуется формировать один из вариантов присвоения уникального инвентарного порядкового номера.

Первый вариант состоит из 12 знаков:

1-й знак - код источника финансирования (1, 2, 3, 4 и т.д.);

2 - 4-й знаки - коды синтетического счета (19 - 21-й разряды счета бухгалтерского учета (101));

5 - 6-й знаки - коды аналитического счета (группы/вида синтетического счета - 22 - 23-й разряды счета бухгалтерского учета (01 - 08));

7 - 12-й знаки - порядковый номер объекта в группе (000001 - 999999).

Второй вариант состоит из 11 знаков:

1-й знак - код источника финансирования (1, 2, 3, 4 и т.д.);

2 - 3-й знаки - коды аналитического счета (группы/вида синтетического счета - 22 - 23-й разряды счета бухгалтерского учета (01 - 08));

4 - 5-й знаки - коды амортизационной группы (01 - 10 согласно Классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы, утвержденной Постановлением Правительства РФ от 1 января 2002 г. N 1), если невозможно отнести к коду амортизационной группы, проставляется 00;

6 - 11-й знаки - порядковый инвентарный номер (000001 - 999999).

Третий вариант состоит из 17 знаков:

1 - 2-й знаки - коды аналитического счета (группы/вида синтетического счета - 22 - 23-й разряды бухгалтерского учета (01 - 08));

3 - 11-й знаки - коды по ОКОФ, если какие-то объекты невозможно отнести к соответствующему коду ОКОФ, проставляется 000000000;

12 - 17-й знаки - порядковый номер объекта в группе (000001 - 999999).

Присвоенный объекту инвентарный номер должен быть обозначен материально ответственным лицом в присутствии уполномоченного члена комиссии по поступлению и выбытию активов путем прикрепления к нему жетона, нанесения на объект учета краской или иным способом, обеспечивающим сохранность маркировки. Если объект основных средств является сложным (комплексом конструктивно сочлененных предметов), т.е. включает в себя обособленные элементы, составляющие вместе с ним единое целое, то на каждом таком элементе должен быть обозначен инвентарный номер, присвоенный сложному объекту (комплексу конструктивно сочлененных предметов). Присвоенный объекту основных средств инвентарный номер сохраняется за ним на весь период его нахождения в учреждении. Инвентарные номера выбывших инвентарных объектов основных средств вновь принятым к учету объектам не присваиваются.

При невозможности обозначить инвентарный номер на объекте основных средств в случаях, определенных требованиями его эксплуатации, присвоенный ему инвентарный номер применяется в целях бухгалтерского учета с отражением в соответствующих регистрах бухгалтерского учета без нанесения на объект основного средства.

Основные средства учитываются на синтетическом счете 10100 "Основные средства" Единого плана счетов (19 - 23-й разряды кода счета).

В рамках синтетического счета проводится аналитическая группировка основных средств по группам (22-, 23-й разряды кода счета) и видам имущества внутри группы (23-й разряд) в соответствии с ОКОФ.

Инструкцией по бухгалтерскому учету утверждены следующие аналитические группы имущества <1>

- 10 - недвижимое имущество учреждения;
- 20 - особо ценное движимое имущество учреждения;
- 30 - иное движимое имущество учреждения;
- 40 - имущество - предметы лизинга.

<1> Имущество казенного учреждения подразделяется на недвижимое имущество, иное движимое имущество учреждения и предметы лизинга.

Согласно ст. 130 ГК РФ к недвижимому имуществу относятся земельные участки, участки недр и все, что прочно связано с землей, т.е. объекты, перемещение которых без несоразмерного ущерба их назначению невозможно, в том числе здания, сооружения, объекты незавершенного строительства.

К объектам недвижимого имущества также относятся подлежащие государственной регистрации воздушные и морские суда, суда внутреннего плавания, космические объекты. Законом к недвижимым вещам может быть отнесено и иное имущество.

В соответствии с Федеральным законом "О государственной регистрации прав на недвижимое имущество и сделок с ним" к **недвижимому имуществу** (недвижимости), права на которое подлежат государственной регистрации, относятся: земельные участки, участки недр и все объекты, которые связаны с землей так, что их перемещение без несоразмерного ущерба их назначению невозможно, в том числе здания, сооружения, жилые и нежилые помещения, предприятия как имущественные комплексы.

Другие объекты имущества, не относящиеся к недвижимости, включая деньги и ценные бумаги, признаются **движимым имуществом**.

Особо ценным движимым имуществом является движимое имущество, без которого осуществление учреждением его уставной деятельности будет существенно затруднено (ст. 9.2 Федерального закона "О некоммерческих организациях", ч. 3 ст. 3 Закона об автономных учреждениях).

В соответствии с Постановлением Правительства РФ перечни особо ценного движимого имущества бюджетных и автономных учреждений определяются соответствующими органами, исполняющими функции и полномочия учредителя. Этим Постановлением установлено, что в перечень особо ценного движимого имущества бюджетных и автономных учреждений включается следующее имущество.

1. Движимое имущество, балансовая стоимость которого превышает:

- для федеральных бюджетных и автономных учреждений - размер, установленный федеральными органами государственной власти, осуществляющими функции и полномочия учредителя, в отношении соответствующих федеральных бюджетных учреждений в интервале от 200 тыс. руб. до 500 тыс. руб.;

- для бюджетных и автономных учреждений субъекта РФ - размер, установленный нормативным правовым актом высшего исполнительного органа государственной власти субъекта РФ в интервале от 50 руб. до 500 тыс. руб. либо государственными органами субъекта РФ, осуществляющими функции и полномочия учредителя в отношении соответствующих бюджетных учреждений субъекта РФ, в интервале, установленном нормативным правовым актом высшего исполнительного органа государственной власти субъекта РФ с соблюдением указанных ограничений, если этим нормативным правовым актом такое право будет предоставлено органам, осуществляющим функции и полномочия учредителя;

- для муниципальных бюджетных и автономных учреждений - размер, установленный нормативным правовым актом местной администрации в интервале от 50 руб. до 200 тыс. руб. либо органами местного самоуправления, осуществляющими функции и полномочия учредителя в отношении соответствующих

муниципальных учреждений, в интервале, установленном нормативным правовым актом местной администрации с соблюдением указанных ограничений, если этим нормативным правовым актом такое право будет предоставлено органам, осуществляющим функции и полномочия учредителя.

2. Иное движимое имущество, без которого ведение бюджетным, автономным учреждениями основных видов деятельности, предусмотренных их уставом, будет существенно затруднено и (или) которое отнесено к определенному виду особо ценного движимого имущества.

3. Имущество, которое отчуждается в специальном порядке, установленном законами и иными нормативными правовыми актами РФ, в том числе музейные коллекции и предметы, находящиеся в федеральной собственности и включенные в состав государственной части Музейного фонда РФ, а также документы Архивного фонда РФ и национального библиотечного фонда.

Перечень особо ценного движимого имущества учреждения ведут на основе сведений бухгалтерского учета о полном наименовании объекта, его балансовой стоимости и об инвентарном (учетном) номере.

Аналитический код вида имущества может быть следующим:

- 1 "Жилые помещения";
- 2 "Нежилые помещения";
- 3 "Сооружения";
- 4 "Машины и оборудование";
- 5 "Транспортные средства";
- 6 "Производственный и хозяйственный инвентарь";
- 7 "Библиотечный фонд";
- 8 "Прочие основные средства".

На **счете "Жилые помещения"** учитываются здания, предназначенные под жилье, включая передвижные щитовые домики, плавучие дома, прочие здания (помещения), используемые для жилья, а также исторические памятники, идентифицированные в основном как жилые дома.

Счет "Нежилые помещения" предназначен для учета зданий, представляющих собой архитектурно-строительные объекты, назначением которых является создание условий (защита от атмосферных воздействий и проч.) для труда, социально-культурного обслуживания населения и хранения материальных ценностей. Это здания, занимаемые органами управления, здания учебных заведений, больниц, поликлиник, домов-интернатов, детских учреждений, библиотек и проч.

На **счете "Сооружения"** учитываются инженерно-строительные объекты, назначением которых является создание условий, необходимых для осуществления процесса производства путем выполнения тех или иных технических функций, не связанных с изменением предмета труда, либо для осуществления различных непроизводственных функций (водокачки, плотины, бассейны, дороги, мосты, памятники, ограждения парков, скверов и общественных садов и др.).

На **счете "Машины и оборудование"** учитываются устройства, преобразующие энергию, материалы и информацию (силовые машины и оборудование, рабочие машины и оборудование, измерительные приборы, регулирующие приборы и устройства, лабораторное оборудование, вычислительная техника, оргтехника, медицинское оборудование, прочие машины и оборудование).

Счет "Транспортные средства" предназначен для учета подвижного состава железнодорожного, водного, автомобильного, воздушного транспорта, а также гужевого, производственного транспорта и всех видов спортивного транспорта.

На счете "**Производственный и хозяйственный инвентарь**" учитываются предметы технического назначения, которые участвуют в производственном процессе, но не могут быть отнесены ни к оборудованию, ни к сооружениям. Это механизированные и немеханизированные орудия труда общего назначения; прикрепляемые к машинам предметы, служащие для обработки материалов, производства монтажных работ, и т.п.; производственный инвентарь и принадлежности, которые служат для облегчения производственных операций во время работы (рабочие столы, верстаки, кафедры, парты и др.); оборудование, способствующее охране труда, шкафы торговые и стеллажи; инвентарная тара; предметы технического назначения, которые не могут быть отнесены к рабочим машинам.

Счет "Библиотечный фонд" используется для учета научной, художественной и учебной литературы, специальных видов литературы и других изданий.

На счете "**Прочие основные средства**" учитываются основные средства, которые не нашли отражения на названных счетах.

Первоначальная оценка основных средств

Объекты основных средств принимаются к бухгалтерскому учету по первоначальной (фактической) стоимости.

Первоначальной (фактической) стоимостью объектов основных средств признается сумма фактических вложений в их приобретение, сооружение и изготовление с учетом сумм НДС, предъявленных учреждению поставщиками, подрядчиками (кроме их приобретения, сооружения и изготовления в рамках деятельности, облагаемой НДС, если иное не предусмотрено налоговым законодательством РФ) (рис. 2.1).

Состав расходов, формирующих первоначальную стоимость объектов основных средств

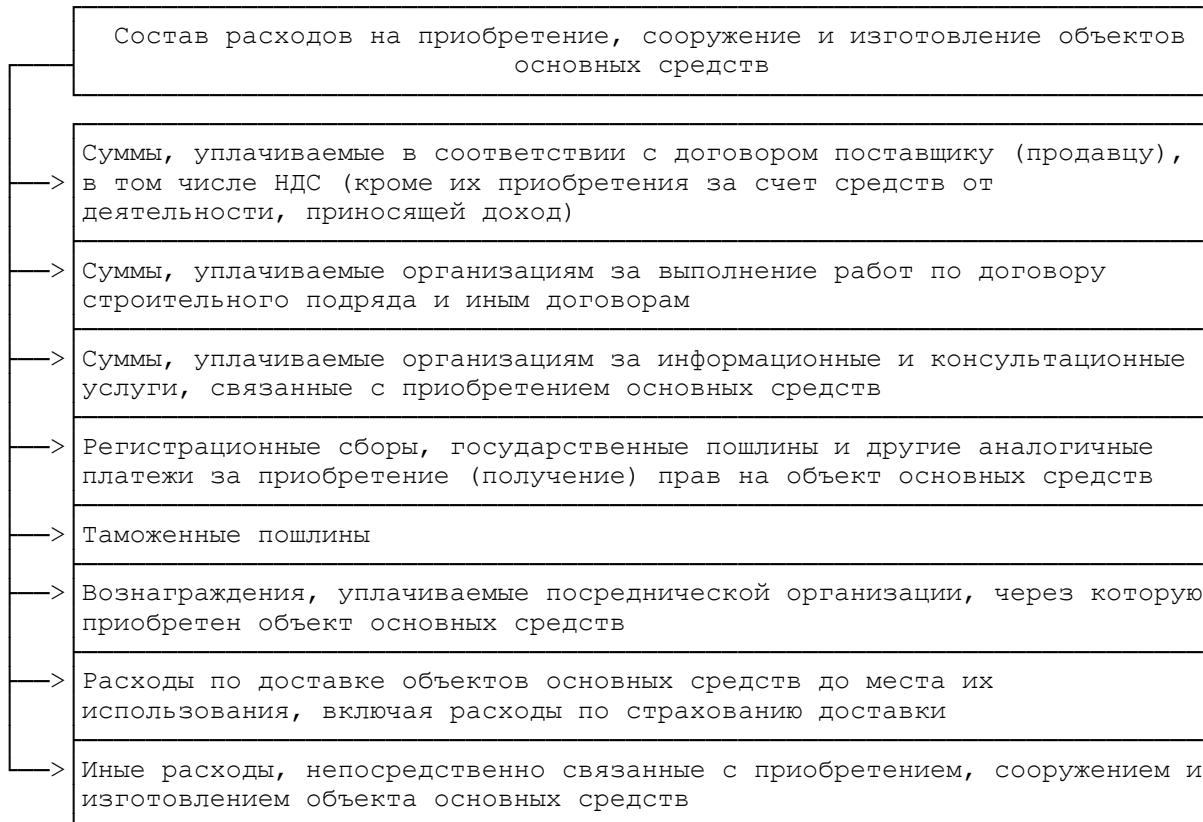


Рис. 2.1

Не включаются в сумму фактических вложений общехозяйственные и иные аналогичные расходы, кроме случаев, когда они непосредственно связаны с приобретением, сооружением и (или) изготовлением объекта основных средств.

Объект основных средств, находящийся в долевой собственности, принимается к бухгалтерскому учету в составе основных средств соразмерно доле в общей собственности.

Первоначальной (фактической) стоимостью объектов основных средств, полученных по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами, признается стоимость ценностей, переданных или подлежащих передаче учреждением в целях исполнения обязательств по договору.

Стоимость ценностей, переданных или подлежащих передаче учреждением, устанавливаются исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно учреждение определяет стоимость аналогичных ценностей. Если невозможно установить такую стоимость, то стоимость основных средств, полученных учреждением по указанным договорам, определяют исходя из стоимости, по которой в сравнимых обстоятельствах приобретаются аналогичные объекты основных средств.

Первоначальной (фактической) стоимостью объектов основных средств, полученных учреждением по договору дарения, признается их текущая оценочная стоимость на дату принятия к бухгалтерскому учету, увеличенная на стоимость услуг, связанных с их доставкой, регистрацией и приведением в состояние, в котором они пригодны для использования.

Под **текущей оценочной стоимостью** следует понимать сумму денежных средств, которая может быть получена в результате продажи указанных активов на дату их принятия к учету <1>. Текущая оценочная стоимость определяется в целях принятия к бухгалтерскому учету объекта основных средств на основе цены, действующей на дату принятия к учету (оприходования) имущества, полученного безвозмездно, на этот или аналогичный вид имущества. Данные о действующей цене должны быть подтверждены документально, а если это невозможно - экспертным путем.

<1> Считаем термины "рыночная" и "оценочная" (от слова "оценка") синонимами.

При определении текущей оценочной стоимости в целях принятия к бухгалтерскому учету объекта основных средств комиссией по поступлению и выбытию активов, созданной в учреждении на постоянной основе, используются полученные в письменной форме от организаций-изготовителей данные о ценах на аналогичные материальные ценности; сведения об уровне цен, имеющиеся у органов государственной статистики, торговых инспекций, а также в средствах массовой информации и специальной литературе; экспертные заключения (в том числе экспертов, привлеченных на добровольных началах к работе в комиссии по поступлению и выбытию активов) о стоимости отдельных (аналогичных) объектов основных средств.

Балансовой стоимостью объектов основных средств является их первоначальная стоимость с учетом ее изменений. Такое изменение осуществляется в случаях достройки, дооборудования, реконструкции, в том числе с элементами реставрации, модернизации, частичной ликвидации (разукрупнения), а также переоценки объектов основных средств.

Затраты на модернизацию, дооборудование, реконструкцию, в том числе с элементами реставрации, техническое перевооружение объекта нефинансового актива относятся на увеличение его первоначальной (балансовой) стоимости после окончания предусмотренных договором (сметой) объемов работ и при условии улучшения (повышения) первоначально принятых нормативных показателей функционирования объекта нефинансовых активов (срока полезного использования, мощности, качества применения и т.д.) по результатам проведенных работ.

Фактические вложения в объект нефинансовых активов в объеме затрат на его модернизацию, дооборудование, реконструкцию, в том числе с элементами реставрации, техническое перевооружение, отраженные в учете организации, осуществляющей полномочия получателя бюджетных средств,

передаются балансодержателю объекта, в отношении которого выполнены (завершены) модернизация, дооборудование, реконструкция, в том числе с элементами реставрации, техническое перевооружение в целях отнесения суммы указанных фактических вложений на увеличение первоначальной (балансовой) стоимости такого объекта.

Передача (получение) объектов государственного (муниципального) имущества между государственными и муниципальными органами, государственными (муниципальными) учреждениями, органами управления государственных внебюджетных фондов, государственными академиями наук, а также между субъектами учета и иными созданными на базе государственного (муниципального) имущества государственными (муниципальными) организациями в связи с прекращением (закреплением) имущественных прав (в том числе права оперативного управления (хозяйственного ведения)) осуществляется по балансовой (фактической) стоимости объектов учета с одновременной передачей (принятием к учету) суммы начисленной на объект амортизации.

Объекты основных средств, стоимость которых при приобретении выражена в иностранной валюте, принимаются к бухгалтерскому учету в денежной оценке в валюте РФ, исчисленной путем пересчета суммы в иностранной валюте по курсу Банка России, действовавшему на дату принятия объекта к бюджетному бухгалтерскому учету (осуществления вложений в нефинансовый актив).

Неучтенные объекты основных средств, выявленные при проверках и (или) инвентаризациях активов, принимаются к учету по их текущей оценочной стоимости, установленной для целей бухгалтерского учета на дату принятия к бухгалтерскому учету.

Инвентаризация объектов основных средств проводится в соответствии с Методическими указаниями по инвентаризации имущества и финансовых обязательств и инструкциями по бухгалтерскому учету в государственных (муниципальных) учреждениях.

Документальное оформление и учет поступления объектов основных средств

Типовые формы первичной документации утверждены Приказом Минфина России "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 академиями наук, государственными (муниципальными) учреждениями, и методических указаний по их применению". Первичную документацию на движение основных средств составляет комиссия по поступлению и выбытию активов, созданная в учреждении на постоянной основе из числа специалистов, назначаемых руководителем учреждения. Обязательный член комиссии - главный бухгалтер учреждения.

Поступление по договорам купли-продажи, дарения, приобретения за плату, изготовления для собственных нужд и ввода в эксплуатацию законченных строительством объектов, а также внутреннее перемещение объектов оформляются следующими первичными документами:

- актом о приеме-передаче нефинансовых активов (объектов основных средств, нематериальных активов, произведенных активов), кроме объектов основных средств стоимостью до 3 000 руб., библиотечного фонда независимо от стоимости;
- актом о приеме-передаче групп объектов основных средств;
- накладной на внутреннее перемещение объектов основных средств.

При поступлении объектов основных средств комиссия составляет акты, к которым прилагаются техническая документация, относящаяся к объектам основных средств (инструкции, паспорта, чертежи и др.), и документы, подтверждающие государственную регистрацию объектов недвижимости в установленных законодательством случаях. Акты утверждает руководитель учреждения. Материально ответственное лицо должно расписаться в получении этих объектов с указанием даты оприходования. В случае приобретения объектов, не требующих монтажа, акты составляются в момент приобретения, а в случае приобретения объектов, требующих монтажа, - после их приема из монтажа и сдачи в эксплуатацию.

Накладная на внутреннее перемещение объектов основных средств применяется при передаче объектов основных средств от одного материально ответственного лица другому в рамках учреждения или при централизованном бухгалтерском учете - от одного учреждения другому. Накладную выписывает передающая сторона (сдатчик) в трех экземплярах, подписывают ответственные лица структурных подразделений получателя и сдатчика. Первый экземпляр передается в бухгалтерию, второй остается у лица, ответственного за сохранность объектов основных средств сдатчика, третий экземпляр передается получателю. Данные о перемещении объектов основных средств вносятся в инвентарную карточку учета основных средств.

В акте о приеме-сдаче отремонтированных, реконструированных, модернизированных объектов основных средств указывается изменение технической характеристики и первоначальной стоимости объекта, вызванное реконструкцией и модернизацией. Акт подписывают члены приемочной комиссии или лицо, уполномоченное на приемку объектов основных средств, и представитель учреждения (структурного подразделения), проводившего ремонт, реконструкцию, модернизацию, а утверждает руководитель или уполномоченное им лицо, после чего акт поступает в бухгалтерию.

Если ремонт, реконструкцию и модернизацию выполняет сторонняя организация, акт составляется в двух экземплярах. Первый экземпляр остается в учреждении, второй экземпляр передается организации, проводившей работы.

Данные ремонта, реконструкции, модернизации вносятся в инвентарную карточку учета объекта основных средств.

Ведомость выдачи материальных ценностей на нужды учреждения применяется для оформления выдачи предметов основных средств стоимостью до 3 000 руб. за единицу. Записи осуществляются по каждому материально ответственному лицу с указанием выдаваемых ценностей. Ведомость утверждается руководителем учреждения и служит основанием для списания предметов основных средств в установленном порядке с баланса учреждения.

Учет вложений в объеме фактических затрат учреждений в случаях приобретения, строительства (создания), модернизации (реконструкции, достройки, дооборудования), изготовления ведется на счете 10601 "Вложения в основные средства". Аналитический учет по счету 10601 ведется в многографной карточке по каждому строящемуся (реконструируемому, модернизируемому) или приобретаемому объекту основных средств в разрезе видов расходов.

Записи по дебету счета 10601 "Вложения в основные средства" выполняются на основании сопроводительных документов поставщиков и других документов. Законченные капитальные вложения в основные средства принимаются к бухгалтерскому учету на данном счете в качестве объектов основных средств по завершении процесса строительства или изготовления, а также по окончании работ, связанных с доведением приобретенных объектов до состояния, в котором они пригодны к использованию в запланированных целях.

Объекты основных средств, по которым сформирована первоначальная (фактическая) стоимость, принимаются к бухгалтерскому учету на счете 10100 "Основные средства" (бухгалтерские проводки систематизированы в табл. 2.5).

Таблица 2.5. Бухгалтерский учет приобретения объектов основных средств

Содержание операции	Дебет	Кредит
1. Принято к бухгалтерскому учету недвижимое имущество - вновь выстроенные здания, сооружения или работы по их реконструкции в оценке по первоначальной стоимости. Сведения о произведенных изменениях в результате реконструкции отражаются в регистре бухгалтерского учета - инвентарной карточке	10111310, 10112310, 10113310	10611410
2. Приняты к бухгалтерскому учету объекты основных средств	10121310 -	10621410,

по первоначальной стоимости, сформированной при их приобретении, создании, изготовлении, в том числе хозяйственным способом (за исключением объектов недвижимого имущества, движимого имущества стоимостью до 3 000 руб. включительно и объектов библиотечного фонда)	10128310, 10131310 - 10138310	10631410
3. Внутреннее перемещение объектов основных средств между подразделениями учреждения. Учитывается оборотами внутри счета 10100 "Основные средства" и отражается лишь в регистрах аналитического учета	10110310, 10120310, 10130310	10110310, 10120310, 10130310
4. Приняты к бухгалтерскому учету на основании решения постоянно действующей комиссии учреждения излишки объектов основных средств, выявленные при инвентаризации, по оценочной стоимости на дату принятия к бухгалтерскому учету в установленном порядке	10110310, 10120310, 10130310	40110180
5. Приняты к бухгалтерскому учету объекты основных средств в результате перевода готовой продукции в целях ее использования для нужд учреждения в оценке по фактической себестоимости готовой продукции	10120310, 10130310	10527440, 10537440
6. Приняты к бухгалтерскому учету объекты основных средств, поступившие в натуральной форме, в порядке возмещения ущерба, причиненного виновным лицом	10110310, 10120310, 10130310	40110172
7. Приняты к бухгалтерскому учету объекты основных средств (за исключением объектов стоимостью до 3 000 руб. включительно) по первоначальной стоимости, поступившие в рамках движения объектов между бюджетным учреждением и созданными им обособленными структурными подразделениями (филиалами), наделенными полномочиями ведения бухгалтерского учета, в том числе при создании обособленного подразделения	10110310, 10120310, 10130310	30404310
8. Приняты к бухгалтерскому учету объекты основных средств по первоначальной стоимости, сформированной при безвозмездном получении:		
- от наднациональных организаций, правительств иностранных государств;	10110310, 10120310, 10130310	40110152
- от международных финансовых организаций. Здесь в 18-м разряде кода счета бухгалтерского учета указывается код вида финансового обеспечения (деятельности) 2 - приносящая доход деятельность (собственные доходы учреждения)	10110310, 10120310, 10130310	40110153
9. Приняты к бухгалтерскому учету объекты основных средств по первоначальной стоимости, сформированной при безвозмездном получении при закреплении права оперативного управления, в случаях, предусмотренных законодательством РФ, в том числе при реорганизации	10110310, 10120310, 10130310	40110180
10. Приняты к бухгалтерскому учету объекты основных средств по первоначальной стоимости, сформированной при безвозмездном получении в случаях, предусмотренных законодательством РФ, от резидентов РФ и физических лиц -	10110310, 10120310, 10130310	40110180

нерезидентов РФ. Здесь в 18-м разряде кода счета бухгалтерского учета указывается код вида финансового обеспечения (деятельности) 2 - приносящая доход деятельность (собственные доходы учреждения)		
11. Принято к бухгалтерскому учету увеличение первоначальной стоимости объекта основных средств в сумме сформированных вложений по его достройке, реконструкции с элементами реставрации, модернизации, дооборудования. Информация об этом обязательно отражается в инвентарной карточке	10115310 - 10118310, 10121310 - 10128310, 10131310 - 10138310	10611410, 10621410, 10631410
12. Отражение консервации (расконсервации) объекта основных средств на срок более трех месяцев учитывается оборотами внутри счета 10100 "Основные средства" с одновременным внесением записи о консервации (расконсервации) объекта в инвентарную карточку. Объект продолжает числиться на балансе учреждения	10110310, 10120310, 10130310	10110310, 10120310, 10130310
13. Приняты к бухгалтерскому учету объекты основных средств (по их первоначальной (балансовой) стоимости, за исключением объектов стоимостью до 3 000 руб. включительно, поступивших в результате реорганизации бюджетного учреждения в форме слияния, присоединения, разделения, выделения, а также в результате изменения типа казенного учреждения на бюджетное учреждение (по их балансовой стоимости))	10100310	30406730
14. Приняты к бухгалтерскому учету объекты основных средств, полученные по результатам выполнения учреждением НИОКР и технологических работ (ТР). Одновременно в части: - специального оборудования, не возвращенного заказчику, - с уменьшением забалансового счета 12 "Спецоборудование для выполнения научно-исследовательских работ по договорам с заказчиками"; - объектов, использованных при изготовлении различных экспериментальных устройств (установок, образцов машин и приборов, стендов для испытания и др.), - с уменьшением забалансового счета 13 "Экспериментальные устройства"	10100310	40110180

Начисление и учет амортизации

Показатель амортизации отражает величину стоимости объектов основных средств, закрепленных за учреждением на праве оперативного управления, перенесенную за период их использования на уменьшение финансового результата. Годовую сумму амортизации объекта основных средств рассчитывают линейным способом на основе его балансовой стоимости и нормы амортизации, исчисленной исходя из срока полезного использования этого объекта. Сроком полезного использования объекта основных средств является период, в течение которого предусматривается использование объекта в процессе деятельности учреждения в целях, ради которых он был приобретен, создан и (или) получен. Этот срок в целях принятия объекта к учету в составе основных средств и начисления амортизации определяют исходя из следующего:

1) информации, содержащейся в российском законодательстве, устанавливающей сроки полезного использования имущества в целях начисления амортизации. По объектам основных средств, включенным

согласно постановлению Правительства РФ (табл. 2.6) в амортизационные группы с 1-й по 9-ю, срок полезного использования определяется по наибольшему сроку, установленному для этих амортизационных групп.

Таблица 2.6

Номер группы	Срок полезного использования имущества
1	От 1 года до 2 лет включительно
2	Свыше 2 лет до 3 лет включительно
3	Свыше 3 лет до 5 лет включительно
4	Свыше 5 лет до 7 лет включительно
5	Свыше 7 лет до 10 лет включительно
6	Свыше 10 лет до 15 лет включительно
7	Свыше 15 лет до 20 лет включительно
8	Свыше 20 лет до 25 лет включительно
9	Свыше 25 лет до 30 лет включительно
10	Свыше 30 лет

Для основных средств, входящих в 10-ю амортизационную группу Классификации, срок полезного использования рассчитывается по Единым нормам амортизационных отчислений на полное восстановление основных фондов народного хозяйства СССР;

2) рекомендаций, содержащихся в документах производителя, входящих в комплектацию объекта имущества, при отсутствии в российском законодательстве норм, устанавливающих сроки полезного использования имущества в целях начисления амортизации;

3) при отсутствии информации в российском законодательстве и документах производителя - исходя из решения комиссии учреждения по поступлению и выбытию активов, принятого с учетом:

- ожидаемого срока использования этого объекта в соответствии с ожидаемой производительностью или мощностью,
- ожидаемого физического износа, зависящего от режима эксплуатации, естественных условий и влияния агрессивной среды, системы проведения ремонта,
- нормативно-правовых и других ограничений использования этого объекта,
- гарантийного срока использования объекта,
- сроков фактической эксплуатации и ранее начисленной суммы амортизации - для объектов, безвозмездно полученных от учреждений, государственных и муниципальных организаций.

При изменении срока полезного использования в связи с изменением первоначально принятых нормативных показателей функционирования амортизируемого объекта основных средств, в том числе в результате проведенных достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации или частичной ликвидации (начиная с месяца, в котором был изменен срок полезного использования), годовую сумму амортизации рассчитывают линейным способом на основе остаточной стоимости амортизируемого объекта на дату изменения срока полезного использования и уточненной нормы амортизации,

исчисленной исходя из оставшегося срока полезного использования на дату изменения срока использования. Под остаточной стоимостью амортизируемого объекта на соответствующую дату следует понимать балансовую стоимость объекта, уменьшенную на сумму начисленной амортизации на соответствующую дату. Под оставшимся сроком полезного использования на соответствующую дату подразумевается срок полезного использования амортизируемого объекта, уменьшенный на срок его фактического использования на соответствующую дату.

Принимая к бухгалтерскому учету объект основных средств по балансовой стоимости с ранее начисленной суммой амортизации, учреждение рассчитывает годовую сумму амортизации линейным способом на основе остаточной стоимости амортизируемого объекта на дату его принятия к учету и нормы амортизации, исчисленной исходя из оставшегося срока полезного использования на дату принятия объекта к учету.

В течение финансового года амортизация начисляется ежемесячно в размере $\frac{1}{12}$ годовой суммы. В течение срока полезного использования объекта начисление амортизации не приостанавливается, кроме случаев его перевода на консервацию на срок более трех месяцев, а также в период восстановления объекта основных средств продолжительностью свыше 12 месяцев. Начисление амортизации начинается с 1-го числа месяца, следующего за месяцем принятия объекта к бухгалтерскому учету, и проводится до полного погашения стоимости этого объекта либо его выбытия (в том числе по основанию списания объекта с учета). Начисление амортизации невозможно более 100% стоимости амортизируемого объекта. Начисление амортизации прекращается с 1-го числа месяца, следующего за месяцем полного погашения стоимости объекта основных средств или за месяцем выбытия этого объекта с бухгалтерского учета. Начисленная в размере 100% стоимости амортизация на объекты, которые пригодны для дальнейшей эксплуатации, не может служить основанием для принятия решения об их списании по причине полной амортизации.

Начисленная амортизация по объектам основных средств отражается в бухгалтерском учете путем накопления на соответствующих счетах аналитического учета с выполнением бухгалтерских записей в порядке, предусмотренном законодательством. Начисленная сумма амортизации основных средств учитывается на синтетическом счете 10400 "Амортизация", содержащем соответствующий аналитический код группы имущества: 10 - недвижимое имущество учреждения; 20 - особо ценное движимое имущество учреждения; 30 - иное движимое имущество учреждения; 40 - имущество - предметы лизинга - и соответствующий аналитический код вида объекта учета:

- 1 "Амортизация жилых помещений";
- 2 "Амортизация нежилых помещений";
- 3 "Амортизация сооружений";
- 4 "Амортизация машин и оборудования";
- 5 "Амортизация транспортных средств";
- 6 "Амортизация производственного и хозяйственного инвентаря";
- 7 "Амортизация библиотечного фонда";
- 8 "Амортизация прочих основных средств".

Бухгалтерские проводки по учету амортизационных отчислений бюджетных учреждений представлены в табл. 2.7.

Таблица 2.7. Бухгалтерский учет амортизации объектов основных средств

Содержание операции	Дебет	Кредит
1. Признаны текущие расходы в сумме амортизации основных средств, начисленной в отчетном периоде в рамках	40120271	10410410, 10420410,

бюджетной деятельности		10430410
2. Признаны текущие расходы в сумме амортизации основных средств, начисленной в отчетном периоде в рамках деятельности, приносящей доход	10960271, 10970271, 10980271, 10990271	10410410, 10420410, 10430410
3. Признаны текущие расходы в сумме амортизации объектов основных средств стоимостью от 3 000 руб. до 40 000 руб., начисленной в отчетном периоде в размере 100% при их передаче в эксплуатацию в рамках бюджетной (внебюджетной) деятельности	40120271 (10900271)	10410410, 10420410, 10430410
4. Принята к бухгалтерскому учету сумма накопленной амортизации по получению объектов основных средств в рамках расчетов между головным учреждением, обособленными подразделениями (филиалами)	30404310	10410410, 10420410, 10430410
5. Принята к бухгалтерскому учету сумма накопленной амортизации по получению объектов основных средств от органов власти, государственных (муниципальных) учреждений при закреплении за бюджетным учреждением права оперативного управления	40110180, 21006560	10410410, 10420410, 10430410
6. Списаны с бухгалтерского учета суммы накопленной амортизации при выбытии объектов основных средств	10410410, 10420410, 10430410	10110410, 10120410, 10130410
7. Списана с бухгалтерского учета сумма накопленной амортизации объектов основных средств в рамках расчетов между головным учреждением, обособленными подразделениями (филиалами)	10410410, 10420410, 10430410	30404310
8. Списана с бухгалтерского учета сумма накопленной амортизации при передаче объектов основных средств органу власти, государственному (муниципальному) учреждению, в том числе при прекращении права оперативного управления (изъятии из оперативного управления)	10410410, 10420410, 10430410	40120241

Операции по амортизации объектов основных средств отражаются в журнале операций по выбытию и перемещению нефинансовых активов. По объектам основных средств амортизация начисляется в порядке, представленном в табл. 2.8.

Таблица 2.8. Особенности начисления амортизации по объектам основных средств

Начисление амортизации	
на объект недвижимого имущества при принятии к бухгалтерскому учету по факту государственной регистрации прав, предусмотренной законодательством РФ:	на объекты движимого имущества:
- на объекты стоимостью до 40 000 руб. включительно амортизация начисляется в размере 100% балансовой стоимости объекта при принятии к учету	- на объекты библиотечного фонда стоимостью до 40 000 руб. включительно амортизация начисляется в размере 100% балансовой стоимости при выдаче объекта в

	эксплуатацию
- на объекты стоимостью свыше 40 000 руб. амортизация начисляется в соответствии с рассчитанными в установленном порядке нормами амортизации	- на объекты основных средств стоимостью свыше 40 000 руб. амортизация начисляется в соответствии с рассчитанными в установленном порядке нормами амортизации
	- на объекты основных средств стоимостью до 3 000 руб. включительно, за исключением объектов библиотечного фонда, амортизация не начисляется
	- на иные объекты основных средств стоимостью от 3 000 до 40 000 руб. включительно амортизация начисляется в размере 100% балансовой стоимости при выдаче объекта в эксплуатацию

Пример 2.2. Приобретен объект основных средств (хозяйственный инвентарь - особо ценное движимое имущество) стоимостью 120 000 руб. со сроком полезного использования пять лет.

Годовая норма амортизации - 20%. Нужно 100% разделить на срок полезного использования объекта (100% : 5 лет).

Годовая сумма амортизационных отчислений составит 24 000 руб. Следует первоначальную стоимость актива умножить на годовую норму амортизации и разделить на 100% (120 000 руб. x 20% : 100%). Месячная норма амортизационных отчислений составит 2 000 руб. Необходимо годовую сумму разделить на двенадцать месяцев (24 000 руб. : 12 мес.).

Ежемесячно учреждение будет в учете делать бухгалтерскую проводку на сумму начисленной амортизации (табл. 2.9).

Таблица 2.9

Содержание операции	Дебет	Кредит	Сумма, руб.
Начислена амортизация по объекту основных средств	40120271	10426410	2 000

Учет переоценки объектов основных средств

В результате переоценки объектов основных средств их первоначальная (фактическая) стоимость преобразуется в восстановительную стоимость (первоначальную, скорректированную до рыночных цен).

Учреждения проводят переоценку стоимости объектов имущества и капитальных вложений в нефинансовые активы, за исключением активов в драгоценных металлах и драгоценных камнях, ювелирных и иных ценностях, а также имущества, составляющего государственную (муниципальную) казну, по состоянию на начало текущего года путем пересчета их балансовой стоимости и начисленной суммы амортизации. В соответствии с российским законодательством сроки и порядок переоценки устанавливает Правительство РФ.

Переоценка активов в драгоценных металлах, драгоценных камнях, ювелирных и иных ценностях проводится на отчетную дату составления бухгалтерской (финансовой) отчетности в порядке, предусмотренном нормативными правовыми актами, принятыми в соответствии с российским законодательством Минфином России.

Переоценка нефинансовых активов, составляющих казну РФ, субъекта Федерации, муниципального образования, в целях отражения их в бюджетном учете осуществляется на дату совершения операции, а также на отчетную дату составления бюджетной отчетности в порядке, предусмотренном нормативными правовыми актами, принятыми в соответствии с законодательством Правительством РФ, высшим исполнительным органом субъекта Федерации, местной администрацией.

Результаты проведенной переоценки объектов нефинансовых активов подлежат отражению в бухгалтерском учете обособленно.

Результаты переоценки объектов нефинансовых активов (за исключением драгоценных металлов и драгоценных камней, ювелирных и иных ценностей) по состоянию на 1-е число текущего года не включаются в данные бухгалтерской (финансовой) отчетности предыдущего отчетного года и принимаются при формировании данных бухгалтерского баланса на начало отчетного года.

Результаты проведенной переоценки драгоценных металлов и драгоценных камней, ювелирных и иных ценностей по состоянию на 1-е число текущего года включаются в данные бухгалтерской (финансовой) отчетности предыдущего отчетного периода.

Бухгалтерские проводки систематизированы в табл. 2.10.

Таблица 2.10. Бухгалтерский учет переоценки объектов основных средств

Содержание операции	Дебет	Кредит
1. Принята к бухгалтерскому учету сумма дооценки первоначальной стоимости объектов основных средств - недвижимого имущества; особо ценного движимого имущества; иного движимого имущества учреждения (отражается в межотчетный период)	10110310, 10120310, 10130310	40130000
2. Принята к бухгалтерскому учету сумма уценки первоначальной стоимости объектов основных средств - недвижимого имущества; особо ценного движимого имущества; иного движимого имущества учреждения (отражается в межотчетный период)	40130000	10110410, 10120410, 10130410
3. Принята к бухгалтерскому учету сумма дооценки амортизации объектов основных средств - недвижимого имущества; особо ценного движимого имущества; иного движимого имущества учреждения, накопленной на дату переоценки (отражается в межотчетный период)	40130000	10410410, 10420410, 10430410
4. Принята к бухгалтерскому учету сумма уценки амортизации объектов основных средств - недвижимого имущества; особо ценного движимого имущества; иного движимого имущества учреждения, накопленной на дату переоценки (отражается в межотчетный период)	10410410, 10420410, 10430410	40130000

Документальное оформление и учет выбытия объектов основных средств

Выбытие основных средств в бюджетных учреждениях может происходить:

- помимо воли учреждения - хищения, недостачи, порча, выявленные при инвентаризации активов; частичная ликвидация (в том числе при выполнении работ по реконструкции, модернизации, дооборудованию); ликвидация при авариях, стихийных бедствиях и иных чрезвычайных ситуациях;

- по завершении мероприятий (разборки, демонтажа, уничтожения, утилизации и т.п.), предусмотренных в случае принятия решения о списании объекта основных средств по иным основаниям, предусмотренным российским законодательством, в том числе из-за морального и физического износа объекта основных средств, нецелесообразности его дальнейшего использования, непригодности, невозможности или неэффективности его восстановления;

- при передаче в порядке, предусмотренном российским законодательством, объекта имущества другому государственному (муниципальному) учреждению, органу государственной власти, местного самоуправления, государственному (муниципальному) предприятию;

- в иных случаях прекращения права оперативного управления, предусмотренных российским законодательством;

- при возврате объекта, являющегося предметом лизинга (сублизинга), лизингодателю.

При списании объектов основных средств комиссия по поступлению и выбытию активов:

- осуществляет проверку дефектных ведомостей, прилагаемых к актам на списание, и передачу объектов основных средств;

- проводит непосредственный осмотр объектов основных средств, подлежащих списанию;

- определяет непригодность к дальнейшей эксплуатации, невозможность (нецелесообразность) восстановления. При осмотре списываемых объектов и составлении актов используется необходимая техническая документация - технический паспорт и др.;

- устанавливает причины списания основных средств (износ, преждевременное выбытие вследствие нарушения нормальных условий эксплуатации или аварии и проч.);

- определяет возможность использования отдельных узлов, деталей, материалов списываемого объекта;

- определяет содержание драгоценных металлов при разборке объекта основных средств, если в инвентарной карточке учета объекта имеется отметка об их возможном наличии.

Детали и узлы, изготовленные с применением драгоценных металлов, а также детали и узлы, изготовленные из черных и цветных металлов и не используемые для нужд учреждения, подлежат реализации соответствующим организациям, имеющим лицензии на данный вид деятельности.

Списанные с баланса детали и узлы, изготовленные с применением драгоценных металлов, учреждение учитывает в соответствии с нормативными правовыми актами федеральных органов исполнительной власти, согласованными с Минфином России.

Списание объектов основных средств предусматривает:

- определение технического состояния каждого объекта основных средств;

- оформление необходимой документации;

- получение разрешения на списание;

- демонтаж, разборку;

- утилизацию объектов основных средств и постановку на учет материалов, полученных от их ликвидации;

- списание с балансового (забалансового) учета учреждения.

Выбытие основных средств оформляется:

- актом о списании объектов нефинансовых активов (кроме автотранспортных средств);
- актом о списании автотранспортных средств;
- актом о списании исключенных объектов библиотечного фонда.

Акты составляются в двух экземплярах, подписываются членами комиссии по поступлению и выбытию активов, утверждаются руководителем учреждения или уполномоченным им лицом. Первый экземпляр акта передается в бухгалтерию, второй остается у лица, ответственного за сохранность объектов основных средств, и служит основанием для сдачи на склад и реализации материальных ценностей и металлолома, оставшихся в результате списания. В случае списания автотранспортного средства в бухгалтерию вместе с актом также передается документ, подтверждающий его снятие с учета в ГИБДД.

Акт о списании исключенных объектов библиотечного фонда составляется комиссией по поступлению и выбытию активов при оформлении решения о списании объектов библиотечных фондов. Этот акт служит основанием для отражения в бухгалтерском учете учреждения выбытия указанных объектов учета. В акте указываются причины, послужившие основанием для принятия решения о списании объектов библиотечных фондов, и перечень мероприятий по исполнению решения о списании, отметка о результатах проведенных мероприятий (оформляется на основании утвержденного акта и документов, подтверждающих их утилизацию в качестве вторичного сырья, передачу, уничтожение и т.п.). Списки устаревших по содержанию и пришедших в негодность по различным причинам объектов библиотечных фондов (книг, файлов, дисков и др.) составляются отдельно с указанием причин, послуживших основанием для принятия решения о списании объектов библиотечного фонда, с подведением промежуточных итогов по каждому виду исключаемых объектов.

В зависимости от вида списываемых основных средств к актам могут прилагаться:

- копии приказа руководителя учреждения о создании постоянно действующей комиссии учреждения по поступлению и выбытию активов;
- копии инвентарных карточек учета основных средств;
- заключения о техническом состоянии, выданные организациями, имеющими лицензии на данный вид деятельности, подтверждающие непригодность объекта к восстановлению и дальнейшему использованию;
- выписка из реестра федерального имущества (государственного имущества субъекта Федерации, муниципального имущества), которой подтверждается, что имущество внесено в указанный реестр;
- балансовые справки о стоимости объекта основных средств;
- копия технического паспорта транспортного средства;
- копия свидетельства о государственной регистрации транспортного средства;
- сведения о прохождении последнего техосмотра;
- другие документы.

При передаче основных средств комиссия по поступлению и выбытию активов проверяет акты о приеме-передаче основных средств и распорядительные документы, являющиеся основанием для их составления. При реализации объектов основных средств комиссия проверяет документы, разрешающие реализацию основных средств: акт осмотра транспортного средства, заключение о рыночной стоимости транспортного средства, копию лицензии на осуществление оценочной деятельности и др.

Структурные подразделения, в которых находится выбывающий объект основных средств, представляют комиссии следующие документы:

а) при списании объектов основных средств, пришедших в негодность:

- служебную записку руководителя структурного подразделения с просьбой разрешить списание объектов основных средств,

- дефектную ведомость, с указанием поломок и заключением о невозможности (нецелесообразности) дальнейшей эксплуатации или ремонта объектов, содержащую следующие данные, характеризующие объект основных средств:

год изготовления или постройки объекта,

дату его поступления в учреждение и дату ввода в эксплуатацию,

первоначальную (восстановительную) стоимость объекта,

сумму начисленной амортизации по данным бюджетного учета,

количество проведенных капитальных ремонтов,

причину выбытия объекта и состояние его основных частей, деталей, узлов, конструктивных элементов,

техническое заключение независимого эксперта (в случае списания недвижимого имущества, транспортных средств) о состоянии объекта и ксерокопию этого заключения, заверенную в установленном порядке,

акт установленной формы о списании объекта основных средств;

б) при списании объектов основных средств, пришедших в негодность в результате аварий, стихийных бедствий и иных чрезвычайных ситуаций (умышленного уничтожения, порчи, хищения и т.п.), помимо перечисленных документов необходимо представить:

- документы, подтверждающие указанные обстоятельства (акт об аварии с пояснением причины, вызвавшей аварию),

- постановление о возбуждении или прекращении уголовного дела,

- письмо о принятых мерах в отношении виновных лиц, допустивших повреждение объекта основных средств,

- в случаях стихийных бедствий или других чрезвычайных ситуаций - акт о причиненных повреждениях, справки органов исполнительной власти субъектов Федерации или муниципальных образований, подтверждающие факт стихийных бедствий или других чрезвычайных ситуаций, - их оригиналы и заверенные копии в одном экземпляре;

в) при реализации автотранспортных средств:

- письмо руководителя учреждения с просьбой разрешить продажу автотранспортного средства,

- акт о списании автотранспортного средства, подписанный руководителем и заверенный печатью образовательного учреждения, - в трех экземплярах,

- копию инвентарной карточки, заверенную в установленном порядке, - в одном экземпляре,

- отчет об оценке по рыночной стоимости транспортного средства, подготовленный в соответствии с Федеральным законом от 29 июля 1998 г. N 135-ФЗ "Об оценочной деятельности в Российской Федерации" и Постановлением Правительства РФ от 6 июля 2001 г. N 519 "Об утверждении стандартов оценки", копию отчета, заверенную в установленном порядке, - в одном экземпляре,

- копию лицензии независимого эксперта на осуществление соответствующей деятельности, заверенную организацией, составляющей отчет об оценке рыночной стоимости транспортного средства, - в двух экземплярах;

г) при безвозмездной передаче объектов основных средств:

- письмо руководителя учреждения с просьбой разрешить безвозмездную передачу объекта основных средств,

- акт установленной формы о приеме-передаче объекта основных средств, подписанный руководителем и заверенный печатью образовательного учреждения, - в одном экземпляре,

- письмо бюджетного учреждения, готового принять на баланс объект основных средств, - в одном экземпляре.

Документы на списание, передачу, продажу объектов основных средств направляются учреждениями для согласования учредителю.

После согласования актов представленный пакет документов возвращается учреждению для согласования вопроса о списании, передаче, реализации объектов основных средств в территориальных органах Федерального агентства по управлению федеральным имуществом.

Отражение в бухгалтерском учете выбытия объекта основных средств до утверждения в установленном порядке решения о его списании и проведении мероприятий, предусмотренных актом о списании, не допускается. Основанием для получения разрешения на списание основных средств являются техническое состояние объекта, не соответствующее требованиям нормативно-технической документации, правилам государственных органов, осуществляющих надзорные функции, а также нецелесообразность дальнейшего использования.

Бухгалтерские проводки по учету выбытия объектов основных средств систематизированы в табл. 2.11.

Таблица 2.11. Бухгалтерский учет выбытия объектов основных средств бюджетных учреждений

Содержание операции	Дебет	Кредит
1. Списана с бухгалтерского учета первоначальная (восстановительная) стоимость объекта основных средств в результате передачи в рамках расчетов между головным учреждением, обособленными подразделениями (филиалами) на основании первичных документов с приложением документов о государственной регистрации прекращения права на оперативное управление недвижимостью или их заверенных копий в случаях, установленных законодательством РФ	30404310	10110410, 10120410, 10130410
2. Списана с бухгалтерского учета балансовая стоимость основных средств при их безвозмездной передаче в соответствии с законодательством РФ:		
- органу государственной власти, государственному учреждению, а также иной государственной (муниципальной) организации;	40120241	10130410
- организациям, за исключением государственных и муниципальных;	40120242	10130410
- международным организациям	40120253	10130410

3. Списана с бухгалтерского учета остаточная стоимость объектов основных средств в результате их продажи в случае и в порядке, установленных законодательством РФ. Предварительно отражается списание суммы накопленной амортизации по выбывающим объектам	40110172	10110410, 10120410, 10130410
4. Списана с бухгалтерского учета стоимость объектов основных средств при начисленной сумме амортизации 100%	10410410, 10420410, 10430410	10110410, 10120410, 10130410
5. Списана с бухгалтерского учета остаточная стоимость объектов основных средств, пришедших в негодность вследствие стихийных бедствий и иных чрезвычайных ситуаций. Предварительно списывается сумма накопленной амортизации по выбывающим объектам	40120273	10110410, 10120410, 10130410
6. Списана с бухгалтерского учета остаточная стоимость объектов основных средств в результате выявленных недостатков, отнесенных за счет виновного лица, хищений, фактов уничтожения основных средств при террористических актах (помимо воли бюджетного учреждения). Предварительно списывается сумма накопленной амортизации по выбывающим объектам	40110172	10110410, 10120410, 10130410
7. Выданы в эксплуатацию объекты основных средств стоимостью до 3 000 руб. включительно, за исключением объектов недвижимого имущества: - в рамках бюджетной деятельности; - в рамках внебюджетной деятельности Данные объекты подлежат отражению на забалансовом счете 21 "Основные средства стоимостью до 3 000 рублей включительно в эксплуатации" до момента их списания или выбытия по иным основаниям	40120271 10960271, 10970271, 10980271	10120410, 10130410 10120410, 10130410
8. Списана с бухгалтерского учета остаточная стоимость объектов основных средств в результате выбытия по иным основаниям, а также в случае принятия решения о прекращении их эксплуатации, в том числе по причине физического, морального износа. Предварительно списывается сумма накопленной амортизации по выбывающим объектам. Данные объекты одновременно отражаются на забалансовом счете 02 "Материальные ценности, принятые на хранение" до момента их демонтажа и (или) утилизации	40110172	10120410, 10130410
9. Списана с бухгалтерского учета остаточная стоимость объекта основных средств в результате ликвидации части объекта, являющегося единицей инвентарного учета	40110172	10110410, 10120410, 10130410

Учет восстановления объектов основных средств

Восстановление объектов основных средств возможно путем ремонта, модернизации, реконструкции, достройки, дооборудования, технического перевооружения.

Назначение ремонта - восстановление эксплуатационных характеристик объекта основных средств в связи с физическим износом отдельных конструктивных элементов (узлов, деталей и т.д.) и поддержание основных средств в работоспособном состоянии в течение всего срока их эксплуатации.

При проведении ремонта не происходит увеличения или улучшения качественных характеристик объекта основных средств. В рамках ремонтных работ проводится:

- восстановление основных физико-технических и эстетических показателей, потребительных качеств объекта, утраченных в процессе эксплуатации;

- устранение неисправности всех элементов и систем;

- выполнение работ по предотвращению дальнейшего интенсивного износа объекта;

- замена или восстановление любых частей объекта, включая базовые, не вызывающие изменений основных технико-экономических показателей.

В результате ремонтных работ не меняются технико-экономические показатели, конструкция и комплектация, ресурс, срок службы и учетная стоимость объекта.

Ремонтные работы подразделяются на текущие, средние, капитальные. Различия между видами ремонта следуют из определений терминов, приведенных Госстроем и систематизированных нами в табл. 2.12.

Таблица 2.12. Виды ремонта и их краткая характеристика

Вид ремонта	Краткая характеристика
Текущий ремонт	Заключается в систематически и своевременно проводимых работах по предупреждению износа конструкций, отделки, инженерного оборудования и поддержанию их в рабочем состоянии, а также в работах по устранению мелких повреждений, неполадок, дефектов и неисправностей и по замене быстроизнашивающихся и вышедших из строя деталей (Постановление Госстроя России от 5 марта 2004 г. N 15/1 "Об утверждении и введении в действие методики определения стоимости строительной продукции на территории Российской Федерации")
Средний ремонт	Выполняется для восстановления исправности объекта основных средств с заменой или восстановлением составных частей ограниченной номенклатуры и контролем технического состояния составных частей, характеризуется частичной разборкой ремонтируемого объекта
Капитальный ремонт	Требует, как правило, полной разборки агрегатов, замены или восстановления износившихся деталей и узлов, сборки, регулирования и испытания агрегата. Например, к капитальному ремонту зданий и сооружений относятся работы по восстановлению или замене отдельных их частей или целых конструкций, деталей и инженерно-технического оборудования в связи с физическим износом и разрушением на более долговечные и экономичные, улучшающие их эксплуатационные показатели. К капитальному ремонту наружных инженерных коммуникаций и объектов благоустройства относятся

работы по ремонту сетей водопровода, канализации, теплогазоснабжения и электроснабжения, озеленению дворовых территорий, ремонту дорожек, проездов и тротуаров и т.д.

Системой планово-предупредительного ремонта должны быть предусмотрены:

- планирование и учет расходов по местам эксплуатации и по видам объектов основных средств;
- планирование и учет расходов по видам объектов в разрезе видов ремонта;
- порядок выполнения работ по обслуживанию и ремонту объектов;
- состав расходов по ремонту объектов;
- признание расходов по всем видам ремонта в бухгалтерском учете.

Работы по обслуживанию состоят в осмотре и уходе за действующими объектами. Их цель заключается в проверке технического состояния зданий и сооружений, машин и оборудования, устранении мелких неисправностей, а также в выявлении дефектов, подлежащих устранению при очередном ремонте.

Оплата договоров по оказанию услуг, связанных с содержанием, техническим обслуживанием, пусконаладочными работами, капитальным и текущим ремонтом основных средств учитывается по подстатье 225 "Работы, услуги по содержанию имущества" КОСГУ. По данной подстатье оплачиваются также расходы на составление проектно-сметной документации по капитальному ремонту и проведение ее экспертизы, если такие расходы входят в сводный сметный расчет капитального ремонта.

К **работам по достройке, дооборудованию, модернизации** относятся работы, необходимость которых вызвана изменением технологического или служебного назначения оборудования, здания, сооружения либо иного объекта амортизируемых основных средств, повышенными нагрузками и другими новыми качествами.

К **техническому перевооружению** относится комплекс мероприятий, направленных на повышение технико-экономических показателей основных средств или их отдельных частей на основе внедрения передовой техники и технологии, механизации и автоматизации производства, модернизации и замены морально устаревшего и физически изношенного оборудования новым, более производительным.

Расходы на достройку, дооборудование, модернизацию, реконструкцию, техническое перевооружение объектов основных средств учитываются в составе капитальных вложений в основные средства с последующим отнесением на увеличение первоначальной (восстановительной) стоимости объектов.

Оплата договоров подряда на реконструкцию, техническое перевооружение, расширение и модернизацию объектов основных средств учитывается по статье 310 "Увеличение стоимости основных средств". Бухгалтерские проводки по операциям восстановления объектов основных средств представлены в табл. 2.13.

Таблица 2.13. Бухгалтерские проводки по учету восстановления объектов основных средств

Содержание операции	Дебет	Кредит
1. Учреждением признаны текущие расходы на ремонт основных средств в сумме израсходованных материальных запасов, проведенный за счет собственных ресурсов	40120272	10533440, 10534440, 10535440, 10536440
2. Учреждением признаны текущие расходы на ремонт	40120225	30225730

основных средств, проведенный сторонней организацией по договору гражданско-правового характера		
3. Учреждением признаны расходы на модернизацию, реконструкцию основных средств за счет собственных ресурсов	10601310	30223730, 30211730, 10533440, 10534440, 10535440, 10536440
4. Учреждением признаны расходы на модернизацию, реконструкцию основных средств, проведенные сторонней организацией по договору гражданско-правового характера	10601310	30231730
5. Расходы на модернизацию, реконструкцию, достройку объектов основных средств отнесены на увеличение их первоначальной (восстановительной) стоимости	10101310, 10102310, 10103310, 10104310, 10105310	10601410

Если максимальный срок полезного использования объекта, установленный до начала проведения реконструкции, модернизации, дооборудования, закончился и остаточная стоимость объекта равна нулю, фактически создается новый объект основных средств с измененными характеристиками.

Регистры аналитического и синтетического учета

Аналитический учет основных средств ведется на инвентарных карточках, открываемых в бухгалтерии на соответствующие объекты (группу объектов) основных средств, за исключением объектов библиотечного фонда и объектов движимого имущества стоимостью до 3 000 руб. включительно, по материально ответственным лицам и видам имущества.

Инвентарная карточка учета нефинансовых активов открывается в одном экземпляре на каждый объект основных средств.

Инвентарная карточка группового учета нефинансовых активов открывается на группу объектов основных средств. Инвентарная карточка группового учета основных средств предназначена для отражения группы однородных объектов основных средств: библиотечных фондов, сценическо-постановочных средств (декораций, мебели и реквизита, бутафории), предметов производственного и хозяйственного инвентаря стоимостью до 40 000 руб. включительно. Для объектов библиотечных фондов открывается одна инвентарная карточка. Учет в ней осуществляется только в денежном выражении общей суммой. Учет сценическо-постановочных средств ведется на инвентарных карточках по количеству и стоимости объектов. Учет производственного и хозяйственного инвентаря, приобретенного одновременно по одной учетной стоимости, имеющего одни и те же производственное и хозяйственное назначение, технические характеристики, осуществляется в количественном и стоимостном выражении с присвоением индивидуального инвентарного номера.

Записи в инвентарной карточке при приеме-передаче выполняются на основании актов о приеме-передаче объектов основных средств и сопроводительных документов.

В соответствии с прилагаемой документацией в карточке указываются следующие признаки объектов:

- инвентарный номер объекта;
- чертеж, проект, модель, тип, марка;
- заводской (или иной) номер;

- дата выпуска (изготовления);
- дата и номер акта ввода основных средств в эксплуатацию;
- первоначальная (восстановительная), кадастровая стоимость;
- сведения об амортизации по документам приобретения;
- сведения о переоценке.

В тех случаях, когда в составе оборудования, приборов, вычислительной техники и т.д. имеются драгоценные металлы, приводятся перечень деталей, в составе которых имеется драгоценный металл, наименование детали и масса металла, указанные в паспорте.

На оборотной стороне инвентарной карточки фиксируются сведения о поступлении объектов основных средств, их перемещении и выбытии, краткая индивидуальная характеристика объекта, перечень предметов, его составляющих, с основными качественными и количественными показателями, а также важнейших пристроек, приспособлений и принадлежностей.

Перемещение объектов основных средств в самой организации, проведение реконструкции, модернизации, капитального ремонта, а также их выбытие или списание отражаются в инвентарной карточке на основании соответствующих документов.

Инвентарные карточки регистрируются в **описи инвентарных карточек по учету основных средств**. Опись ведет бухгалтерия учреждения в одном экземпляре в целях контроля за сохранностью инвентарных карточек. Опись инвентарных карточек должна быть сдана в архив, когда в ней имеются отметки о списании объекта согласно последней инвентарной карточке. Регистрация проводится по соответствующим счетам бухгалтерского учета. При выбытии и перемещении основных средств указываются дата (число, месяц, год) и номер **журнала операций по выбытию и перемещению объектов нефинансовых активов**.

Лица, ответственные за хранение основных средств, ведут **инвентарные списки нефинансовых активов**, за исключением библиотечных фондов. В инвентарный список записывают каждый объект с указанием номера инвентарной карточки, заводского номера, инвентарного номера, наименования объекта. При выбытии объектов указывают дату, номер документа и причину выбытия.

Инвентарные карточки должны быть сданы в архив по **реестру сдачи документов**. В реестре при этом указывают номер карточки и название списанного объекта.

Оборотная ведомость по нефинансовым активам применяется для обобщения данных о наличии и стоимости нефинансовых активов (основных средств) и проверки правильности записей на счетах аналитического учета путем сверки с данными счетов учета основных средств, непроизведенных, нематериальных активов, материалов в Главной книге. Оборотная ведомость составляется ежемесячно по всем объектам учета в количественном и стоимостном выражении. При этом третий лист может быть использован в качестве вкладного листа. Кроме того, оборотная ведомость применяется для ведения аналитического учета по счетам амортизации основных средств и нематериальных активов, отражения начисления и движения сумм амортизации, их списания с учета. В оборотной ведомости записываются входящие сальдо по каждому нефинансовому активу, подсчитываются обороты и выводятся остатки на конец месяца. Учреждение вправе составлять оборотную ведомость ежеквартально.

Учет выбытия и перемещения объектов основных средств ведется в уже упоминавшемся журнале операций по выбытию и перемещению объектов нефинансовых активов. Записи операций в журнале осуществляются ежедневно на основании актов о списании, требований-накладных и др.

Учет поступления объектов основных средств ведется:

- в журнале операций по выбытию и перемещению объектов нефинансовых активов - в части операций принятия к учету объектов основных средств по сформированной первоначальной стоимости или операций по увеличению первоначальной стоимости объектов основных средств на сумму фактических затрат по их достройке, реконструкции, модернизации, дооборудованию;

- в журнале по прочим операциям - по иным операциям поступления объектов основных средств.

Журналы операций подписывают главный бухгалтер учреждения или его заместитель и исполнитель, составивший журнал операций.

Пример 2.3. Бюджетное учреждение приобрело в рамках выполнения государственного задания мебель стоимостью 72 000 руб. (в том числе НДС - 10 983 руб.). Предварительно был перечислен аванс - 20% от стоимости договора. Затраты по доставке мебели составили 1 200 руб. (в том числе НДС - 183 руб.). Мебель перед передачей в эксплуатацию необходимо было собрать. Сборку мебели выполняли подрядчики по договору гражданско-правового характера. Заработная плата работников, участвующих в сборке, составила 3 000 руб.

В данном примере к фактическим затратам на приобретение основных средств относятся суммы, уплачиваемые в соответствии с договором поставщику мебели с учетом НДС, затраты по ее доставке до учреждения с учетом НДС, затраты по сборке и вознаграждение за сборку мебели (табл. 2.14).

Таблица 2.14

Содержание операции	Дебет	Кредит	Сумма, руб.	Первичные документы	Регистры учета
1. Поставщику перечислен за мебель аванс в размере 20% по счету-фактуре	20631560	20111610	14 400	Договор, счет-фактура, платежное поручение, ведомость расчетов с дебиторами	Журнал операций по банковскому счету, журнал операций расчетов с поставщиками и подрядчиками
2. Получена от поставщика мебель согласно накладной	10631310	30231730	72 000	Договор, накладная, счет-фактура	Журнал операций расчетов с поставщиками и подрядчиками
3. Произведен расчет с поставщиком путем зачета аванса	30231830	20631660	14 400	Договор, счет, платежное поручение, ведомость расчетов с дебиторами	Журнал операций расчетов с поставщиками и подрядчиками
4. Погашена задолженность поставщику (оставшиеся 80%)	30231830	20111610	57 600	Договор, счет-фактура, накладная, платежное поручение, ведомость расчетов с дебиторами	Журнал операций по банковскому счету, журнал операций расчетов с поставщиками и подрядчиками
5. По гражданско-правовому договору начислено вознаграждение подрядчику за сборку и	10631310	30226730	3 000	Договор, ведомость расчетов с поставщиками	Журнал операций расчетов с поставщиками и подрядчиками

установку мебели					
6. Начислены страховые взносы от фонда оплаты труда	10631310	30307730, 30310730	684	Ведомость расчетов с поставщиками	
7. Отражены расходы по доставке мебели учреждению	10631310	30222730	1 200	Договор, счет-фактура, акт приемки выполненных работ, ведомости расчетов с поставщиками	Журнал операций расчетов с поставщиками и подрядчиками
8. Удержан из заработной платы НДФЛ	30226830	30301730	390	Ведомости расчетов с поставщиками	Журнал операций расчетов с поставщиками и подрядчиками
9. Погашена задолженность за транспортные услуги по доставке мебели	30222830	20111610	1 200	Договор, счет, счет-фактура, акт приемки выполненных работ, платежное поручение, ведомости расчетов с поставщиками	Журнал операций расчетов с поставщиками и подрядчиками, журнал операций с безналичными денежными средствами
10. Перечислены страховые взносы с заработной платы штатных сотрудников	30307830, 30310830	20111610	684	Платежное поручение	Журнал операций с безналичными денежными средствами, журнал операций расчетов с поставщиками и подрядчиками
11. Оприходованы наличные деньги в кассу на выплату заработной платы штатным сотрудникам	21003560, 20134510	20111610, 21003660	2 610	Заявка на получение денежных средств, чек, Приходный кассовый ордер	Журнал операций по счету "Касса" и банковскому счету, журнал операций расчетов с поставщиками и подрядчиками
12. Перечислен в бюджет НДФЛ	30301830	20111610	390	Платежное поручение	Журнал операций по банковскому счету, журнал операций расчетов с поставщиками и подрядчиками

13. Выплачена из кассы заработная плата штатным сотрудникам	30226830	20134610	2 610	Расходный кассовый ордер	Журнал операций по счету "Касса" и банковскому счету, журнал операций расчетов с поставщиками и подрядчиками
Итого сформирована стоимость объекта основных средств	10631310		76 884		
Ввод в эксплуатацию основного средства	10136310	10631410	76 884	Акт о приеме-сдаче	Инвентарная карточка

Пример 2.4. Определяется списание основных средств, пришедших в негодность. Бюджетное учреждение списывает кровать (иное движимое имущество), пришедшую в негодность. Первоначальная стоимость на момент принятия к учету - 4 862 руб., сумма начисленной амортизации к моменту выбытия - 4 862 руб., т.е. 100%.

Бухгалтерский учет операций примера 2.4 представлен в табл. 2.15.

Таблица 2.15. Списание основных средств, пришедших в негодность

Содержание операции	Дебет	Кредит	Сумма, руб.	Первичные документы	Регистры учета
Списание с баланса основных средств, пришедших в негодность	10436410	10136410	4 862	Акт о списании, утвержденный специальной комиссией	Журнал операций по выбытию и перемещению нефинансовых активов

Тесты

1. Основными средствами в бухгалтерском учете признаются:

а) активы, используемые в процессе деятельности учреждения, не являющиеся продуктами деятельности производства, право собственности на которые должно быть установлено и законодательно закреплено;

б) имущество, используемое неоднократно или постоянно на праве оперативного управления в процессе деятельности учреждения, осуществления государственных полномочий либо для управленческих нужд учреждения, находящееся в эксплуатации, запасе, на консервации, сданное в аренду, полученное в лизинг (сублизинг), независимо от их стоимости, со сроком полезного использования более 12 месяцев;

в) имущество, предназначенное для использования в деятельности учреждения более 12 месяцев, независимо от стоимости;

г) имущество, используемое неоднократно или постоянно на праве оперативного управления в процессе деятельности учреждения, со сроком полезного использования более 12 месяцев и стоимостью свыше 100 000 руб.

2. Первоначальной стоимостью основных средств, полученных по договору дарения, признается:

- а) текущая оценочная стоимость;
- б) текущая рыночная стоимость по региону;
- в) средняя фактическая стоимость;
- г) восстановительная стоимость.

3. Единицей бухгалтерского учета объектов основных средств является:

- а) инвентарный объект;
- б) инвентарный номер;
- в) инвентарная карточка;
- г) комплекс конструктивно сочлененных предметов.

4. Сроком полезного использования объектов основных средств является:

- а) сумма чисел лет использования;
- б) срок, указанный в инвентарной карточке;
- в) срок, в течение которого объект может приносить экономические выгоды;
- г) нет верного ответа.

5. В каком размере начисляется амортизация на объекты основных средств стоимостью до 3 000 руб.:

- а) начисляется сразу в размере 100% до передачи в эксплуатацию;
- б) начисляется износ;
- в) не начисляется;
- г) устанавливается учетной политикой учреждения?

6. В каком размере начисляется амортизация на объекты основных средств - движимое имущество стоимостью от 3 000 руб. до 40 000 руб.:

- а) начисляется сразу в размере 100% до передачи в эксплуатацию;
- б) начисляется сразу в размере 100% при передаче в эксплуатацию;
- в) не начисляется.
- г) нет верного ответа?

7. Какой проводкой оформляется принятие к бухгалтерскому учету приобретенных машин и оборудования - недвижимого имущества:

- а) Д 40110172 К 40120200;
- б) Д 10114310 К 10611410;
- в) Д 10614310 К 40110172;
- г) Д 10124310 К 10611410?

8. Бухгалтерский учет объектов основных средств регламентируется:

- а) ПБУ 6/01 "Учет основных средств";
- б) ОКОФ;
- в) Приказом Минфина России "О порядке составления и представления годовой, квартальной и месячной бюджетной отчетности";
- г) нет верного ответа.

9. Способы начисления амортизации по объектам основных средств:

- а) линейный;
- б) нелинейный;
- в) по сумме чисел лет срока полезного использования;
- г) пропорционально объему продукции.

10. Начисление амортизации по жилому зданию оформляется бухгалтерской проводкой:

- а) Д 40120271 К 10417420;
- б) Д 20402530 К 20101610;
- в) Д 40120271 К 10411410;
- г) нет верного ответа.

11. Аналитический учет объектов основных средств ведется:

- а) в машинограммах;
- б) в инвентарных карточках;
- в) в журнале операций по учету нефинансовых активов;
- г) в журнале операций по учету основных средств.

12. Выбытие объектов основных средств учитывается:

- а) в журнале операций по выбытию и перемещению нефинансовых активов;
- б) в журнале операций по основным средствам;
- в) в журнале операций по расчетам с поставщиками и подрядчиками;

г) нет верного ответа.

13. Поступление объектов основных средств - сооружений оформляется:

- а) актом о приеме-передаче объектов основных средств;
- б) актом о приеме-передаче здания;
- в) актом о приеме-передаче групп объектов основных средств;
- г) отметками в инвентарной карточке.

14. Приобретенные объекты основных средств принимаются к бухгалтерскому учету в оценке:

- а) по оценочной стоимости;
- б) по восстановительной стоимости;
- в) по первоначальной стоимости;
- г) нет верного ответа.

15. Списание с бухгалтерского учета объектов основных средств, пришедших в негодность (при не полностью начисленной амортизации), оформляется следующими бухгалтерскими проводками:

- а) Д 20571560 К 40110172;
- б) Д 10400410 К 10100410; Д 40110172 К 10100410;
- в) Д 20571560 К 40110172; Д 10400410 К 10100410;
- г) нет верного ответа.

2.3. Учет нематериальных активов

В соответствии с ГК РФ результатами интеллектуальной деятельности и приравненными к ним средствами индивидуализации юридических лиц, товаров, работ, услуг и предприятий, которым предоставляется правовая охрана (интеллектуальной собственностью), являются:

- 1) произведения науки, литературы и искусства;
- 2) программы для ЭВМ;
- 3) базы данных;
- 4) исполнения;
- 5) фонограммы;
- 6) вещание организаций эфирного или кабельного вещания;
- 7) изобретения;
- 8) полезные модели;
- 9) промышленные образцы;
- 10) селекционные достижения;

- 11) топологии интегральных микросхем;
- 12) секреты производства (ноу-хау);
- 13) фирменные наименования;
- 14) товарные знаки и знаки обслуживания;
- 15) наименования мест происхождения товаров;
- 16) коммерческие обозначения.

Определения данных объектов в соответствии с ГК РФ представлены в табл. 2.16.

Таблица 2.16. Характеристика объектов интеллектуальной собственности

Объект	Характеристика объекта
Программа для ЭВМ	Представленная в объективной форме совокупность данных и команд, предназначенных для функционирования ЭВМ и других компьютерных устройств в целях получения определенного результата, включая подготовительные материалы, полученные в ходе разработки программы для ЭВМ, и порождаемые ею аудиовизуальные отображения
База данных	Представленная в объективной форме совокупность самостоятельных материалов (статей, расчетов, нормативных актов, судебных решений и иных подобных материалов), систематизированных таким образом, чтобы эти материалы могли быть найдены и обработаны при помощи электронной вычислительной машины (ЭВМ)
Исполнение	Автором исполнения признается гражданин, творческим трудом которого создано исполнение: артист-исполнитель (актер, певец, музыкант, танцор или другое лицо, которое играет роль, читает, декламирует, поет, играет на музыкальном инструменте или иным образом участвует в исполнении произведения литературы, искусства либо народного творчества, в том числе эстрадного, циркового или кукольного номера), а также режиссер-постановщик спектакля и дирижер
Фонограмма	Изготовителем фонограммы признается лицо, взявшее на себя инициативу и ответственность за первую запись звуков исполнения или других звуков либо отображений этих звуков. При отсутствии доказательств иного изготовителем фонограммы признается лицо, имя или наименование которого указано обычным образом на экземпляре фонограммы и (или) его упаковке
Вещание организаций эфирного или кабельного вещания	Признается юридическое лицо, осуществляющее сообщение в эфир или по кабелю радио- либо телепередач (совокупности звуков и (или) изображений или их отображений)
Изобретение	Охраняется техническое решение в любой области, относящееся к продукту (в частности, устройству, веществу, штамму микроорганизма, культуре клеток растений или животных) или способу (процессу осуществления действий над материальным объектом при помощи материальных средств)

Полезные модели	Техническое решение, относящееся к устройству
Промышленные образцы	Художественно-конструкторское решение изделия промышленного или кустарно-ремесленного производства, определяющее его внешний вид
Селекционные достижения	Сорта растений и породы животных, зарегистрированные в Государственном реестре охраняемых селекционных достижений, если эти результаты интеллектуальной деятельности отвечают установленным ГК РФ требованиям к таким селекционным достижениям
Топологии интегральных микросхем	Зафиксированное на материальном носителе пространственно-геометрическое расположение совокупности элементов интегральной микросхемы и связей между ними. При этом интегральной микросхемой является микроэлектронное изделие окончательной или промежуточной формы, которое предназначено для выполнения функций электронной схемы, элементы и связи которого нераздельно сформированы в объеме и (или) на поверхности материала, на основе которого изготовлено такое изделие
Секреты производства (ноу-хау)	Сведения любого характера (производственные, технические, экономические, организационные и др.), в том числе о результатах интеллектуальной деятельности в научно-технической сфере, а также сведения о способах осуществления профессиональной деятельности, которые имеют действительную или потенциальную коммерческую ценность в силу неизвестности их третьим лицам, к которым у третьих лиц нет свободного доступа на законном основании и в отношении которых обладателем таких сведений введен режим коммерческой тайны
Фирменные наименования	Определяется в учредительных документах и включается в Единый государственный реестр юридических лиц при государственной регистрации юридического лица
Товарный знак и знак обслуживания	Обозначение, служащее для индивидуализации товаров юридических лиц или индивидуальных предпринимателей; признается исключительное право, удостоверяемое свидетельством на товарный знак
Наименование места происхождения товара	Обозначение, представляющее собой либо содержащее современное или историческое, официальное или неофициальное, полное или сокращенное наименование страны, городского или сельского поселения, местности или другого географического объекта, а также обозначение, производное от такого наименования и ставшее известным в результате его использования в отношении товара, особые свойства которого исключительно или главным образом определяются характерными для данного географического объекта природными условиями и (или) людскими факторами
Коммерческие обозначения	Юридические лица, осуществляющие предпринимательскую деятельность (в том числе некоммерческие организации, которым право на осуществление такой деятельности предоставлено в соответствии с законом их учредительными документами), а также индивидуальные предприниматели могут использовать для индивидуализации принадлежащих им торговых, промышленных и других предприятий коммерческие обозначения, не являющиеся фирменными наименованиями и не подлежащие обязательному включению в учредительные документы и Единый государственный реестр юридических лиц

Все эти объекты интеллектуальной собственности можно разделить на семь групп:

- 1) объекты, права на которые являются авторскими;
- 2) объекты, права на которые являются смежными;
- 3) патентные права;
- 4) права на селекционные достижения;
- 5) права на топологии микросхем;
- 6) права на секреты производства (ноу-хау);
- 7) средства индивидуализации.

Особенности правового регулирования в отношении конкретных видов объектов интеллектуальной собственности (объектов нематериальных активов), представленных в табл. 2.16, установлены ГК РФ. Также ГК РФ установлены следующие предельные сроки охраны прав на объекты (табл. 2.17).

Таблица 2.17. Предельные сроки охраны прав на объекты интеллектуальной собственности

Объект интеллектуальной собственности	Предельный срок охраны прав
Авторские права на произведения науки, литературы и искусства, программы для ЭВМ	В течение всей жизни автора и 70 лет считая с 1 января года, следующего за годом смерти автора
Исключительное право изготовителя базы данных	В течение 15 лет считая с 1 января года, следующего за годом ее создания
Смежные права на фонограммы	В течение 50 лет после осуществления записи
Смежные права на сообщение в эфир или по кабелю радио- либо телепередач (вещание организаций эфирного или кабельного вещания)	В течение 50 лет считая с 1 января года, следующего за годом, в котором имело место сообщение радио- либо телепередачи в эфир или по кабелю
Исключительные права на изобретения	20 лет
Исключительные права на полезные модели	10 лет
Исключительные права на промышленные образцы	15 лет
Исключительные права на селекционные достижения	30 лет (на сорта винограда, древесных декоративных, плодовых культур и лесных пород, в том числе их подвоев, срок действия исключительного права и удостоверяющего это право патента - 35 лет)
Исключительные права на топологии интегральных микросхем	10 лет
Исключительные права на секреты производства (ноу-хау)	До тех пор, пока сохраняется конфиденциальность сведений, составляющих его содержание

Исключительные права на фирменные наименования	В течение периода деятельности организации (учреждения)
Исключительные права на товарные знаки и знаки обслуживания	10 лет
Исключительные права на наименования мест происхождения товаров	10 лет

К **нематериальным активам** согласно Инструкции по применению Единого плана счетов относятся объекты нефинансовых активов, предназначенные для неоднократного и (или) постоянного использования на праве оперативного управления в деятельности учреждения, одновременно удовлетворяющие следующим условиям:

- объект способен приносить учреждению экономические выгоды в будущем;
- отсутствие у объекта материально-вещественной формы;
- возможность идентификации (выделения, отделения) от другого имущества;
- объект предназначен для использования в течение длительного времени, т.е. срока полезного использования продолжительностью свыше 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев;
- не предполагается последующая перепродажа данного актива;
- наличие надлежаще оформленных документов, подтверждающих существование актива и устанавливающих исключительное право на актив;
- наличие в случаях, установленных российским законодательством, надлежаще оформленных документов, подтверждающих исключительное право на актив (патентов, свидетельств, договора об отчуждении исключительного права на результат интеллектуальной деятельности или на средство индивидуализации, документов, подтверждающих переход исключительного права без договора, и т.п.) или исключительное право на результаты научно-технической деятельности, охраняемые в режиме коммерческой тайны, включая потенциально патентоспособные технические решения и секреты производства (ноу-хау).

Важный момент: нематериальный актив - это прежде всего право (исключительное право на результаты интеллектуальной деятельности и приравненные к ним средства индивидуализации), а именно:

- исключительное право патентообладателя на изобретение, промышленный образец, полезную модель, селекционные достижения;
- исключительное авторское право на программы для ЭВМ, базы данных;
- имущественное право автора или иного правообладателя на топологии интегральных микросхем;
- исключительное право владельца на товарный знак и знак обслуживания, наименование места происхождения товаров.

Ряд учетных объектов, близких к нематериальным активам, и затрат, результатом которых предполагалось создание объектов нематериальных активов, не относятся к последним в силу определенных причин. К нематериальным активам, принимаемым к бухгалтерскому учету, не относятся:

- НИОКР и ТР, не давшие ожидаемых и (или) предусмотренных договором (государственным (муниципальным) контрактом) результатов;

- незаконченные и не оформленные в установленном российским законодательством порядке НИОКР и ТР;

- материальные объекты (материальные носители), в которых выражены результаты интеллектуальной деятельности и приравненные к ним средства индивидуализации.

В состав нематериальных активов не включаются программы для ЭВМ и базы данных, на которые учреждение не имеет исключительных прав, поэтому в документах поступления следует обращать внимание:

- на программное обеспечение, на которое имеются исключительные права;
- на программное обеспечение, предустановленное при приобретении вычислительной техники;
- на программное обеспечение, на которое нет исключительных прав у учреждения.

Принять бухгалтерскую программу к бухгалтерскому учету как нематериальный актив учреждение может только в том случае, если ему принадлежит исключительное авторское право на указанную программу.

Стоимость программного обеспечения, предустановленного при приобретении вычислительной техники, должна учитываться в стоимости этой вычислительной техники.

Согласно письму Минфина России копии приобретаемых программных продуктов, на которые организация не имеет исключительных прав, не являются нематериальными активами, т.е. они должны списываться на расходы в момент приобретения. Кроме того, заметим, что если бюджетное учреждение производит периодические платежи (включая авторские вознаграждения) за предоставленное ему право пользования нематериальным активом, которые исчисляются и уплачиваются в порядке и в сроки, установленные договором, то они будут отражаться в учреждении как расходы отчетного периода.

Единицей бухгалтерского учета нематериальных активов является инвентарный объект.

Инвентарным объектом нематериальных активов признается совокупность прав, возникающих из одного патента, свидетельства, договора (государственного (муниципального) контракта), предусматривающего приобретение (отчуждение) в пользу Российской Федерации, субъекта РФ, муниципального образования, учреждения исключительных прав на результаты интеллектуальной деятельности и на средство индивидуализации либо в ином установленном российским законодательством порядке, предназначенных для выполнения определенных самостоятельных функций. В качестве инвентарного объекта нематериальных активов признается сложный объект, включающий несколько охраняемых результатов интеллектуальной деятельности (кинофильм, иное аудиовизуальное произведение, театральное зрелищное представление, мультимедийный продукт, единая технология и т.п.).

В целях организации и ведения аналитического учета каждому инвентарному объекту нематериальных активов присваивается уникальный инвентарный порядковый номер, который используется исключительно в регистрах бухгалтерского учета. Инвентарный номер, присвоенный объекту, сохраняется за ним на весь период его учета. Инвентарные номера выбывших (списанных) объектов нематериальных активов вновь принятым к учету объектам не присваиваются.

Нематериальные активы учитываются на синтетическом счете 10200 "Нематериальные активы" Единого плана счетов (19 - 23-й разряды кода счета).

Внутри синтетического счета осуществляется аналитическая классификация нематериальных активов по группам (22-, 23-й разряды кода счета) и видам имущества внутри группы (23-й разряд).

Инструкцией утверждены следующие аналитические группы, применительно к нематериальным активам:

- 20 - особо ценное движимое имущество учреждения;

30 - иное движимое имущество учреждения;

40 - имущество - предметы лизинга.

В рамках формирования учетной политики бюджетное учреждение вправе, руководствуясь требованиями российского законодательства, органов, осуществляющих функции и полномочия учредителя, российского налогового законодательства РФ по раскрытию информации о нематериальных активах учреждения, устанавливать в составе рабочего плана счетов аналитические коды видов синтетического счета объекта учета.

Оценка объектов нематериальных активов

Объекты нематериальных активов принимаются к бухгалтерскому учету по **первоначальной (фактической) стоимости**. В целях ее определения при приобретении таких активов за плату, создании фактические вложения учреждения формируются с учетом сумм НДС, предъявленных учреждению поставщиками (подрядчиками, исполнителями), кроме приобретения, создания в рамках деятельности учреждения, облагаемой НДС, если иное не предусмотрено российским налоговым законодательством РФ, включая:

- суммы, уплачиваемые правообладателю (продавцу) в соответствии с договором, государственным (муниципальным) контрактом об отчуждении (приобретении) исключительного права на результат интеллектуальной деятельности или на средство индивидуализации;

- регистрационные сборы, государственные пошлины, патентные пошлины и иные аналогичные платежи, произведенные в связи с приобретением (получением) исключительных (имущественных) прав на объекты нематериальных активов;

- вознаграждения, уплачиваемые посреднической организации, через которую приобретены объекты;

- суммы, уплачиваемые учреждением за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением (созданием) объектов нематериальных активов.

При создании нематериального актива кроме названных расходов в первоначальную стоимость включаются:

- суммы, уплачиваемые за выполнение работ или оказание услуг при создании нематериального актива согласно договорам, государственным (муниципальным) контрактам, в том числе по договорам авторского заказа (авторским договорам), договорам на выполнение НИОКР и ТР;

- расходы на выплаты по оплате труда сотрудников, непосредственно занятых в процессе создания нематериального актива или в выполнении НИОКР и ТР;

- расходы на содержание и эксплуатацию научно-исследовательского оборудования, установок и сооружений, других основных средств и иного имущества, расходы на амортизацию основных средств и нематериальных активов, использованных непосредственно при создании нематериального актива;

- иные расходы, непосредственно связанные с приобретением, созданием нематериального актива и обеспечением условий для использования актива в запланированных целях.

Не включаются в сумму фактических вложений:

- общехозяйственные и иные аналогичные расходы, кроме случаев, когда они непосредственно связаны с приобретением, созданием объекта нематериальных активов;

- расходы по НИОКР и ТР предшествующих отчетных периодов, которые были признаны доходами и расходами;

- расходы, непосредственно связанные с созданием образцов новых изделий (опытных образцов), принимаемых по результатам НИОКР и ТР в состав нефинансовых активов учреждения.

Первоначальной (фактической) стоимостью объектов нематериальных активов, полученных по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами, признается стоимость ценностей, переданных или подлежащих передаче учреждением в целях исполнения обязательств по договору. Эту стоимость устанавливают исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно учреждение определяет стоимость аналогичных ценностей. Если невозможно установить такую стоимость, то стоимость нематериальных активов, полученных учреждением по указанным договорам, определяют исходя из стоимости, по которой в сравнимых обстоятельствах приобретаются аналогичные объекты нематериальных активов.

Первоначальной (фактической) стоимостью объектов нематериальных активов, полученных учреждением по договору дарения, признается их текущая оценочная стоимость на дату принятия к бухгалтерскому учету, увеличенная на стоимость услуг, связанных с их регистрацией и приведением в состояние, пригодное для использования.

Под **текущей оценочной стоимостью** следует понимать сумму денежных средств, которая может быть получена в результате продажи указанных активов на дату принятия к учету. Определение текущей оценочной стоимости в целях принятия к бухгалтерскому учету нематериальных активов проводится на основе цены, действующей на дату оприходования объекта, полученного безвозмездно, на данный или аналогичный вид нематериального актива. Данные о действующей цене должны быть подтверждены документально, а в случаях невозможности документального подтверждения - экспертным путем.

При определении текущей оценочной стоимости в целях принятия к бухгалтерскому учету нематериальных активов комиссия по поступлению и выбытию активов, созданная в учреждении на постоянной основе, использует полученные в письменной форме от организаций-изготовителей данные о ценах на аналогичные объекты; сведения об уровне цен, имеющиеся у органов государственной статистики, торговых инспекций, а также в средствах массовой информации и специальной литературе; экспертные заключения (в том числе экспертов, привлеченных на добровольных началах к работе в комиссии по поступлению и выбытию активов) о стоимости отдельных (аналогичных) объектов нематериальных активов.

Балансовой стоимостью нематериальных активов является их первоначальная стоимость с учетом ее изменений. Изменение первоначальной (балансовой) стоимости объектов нематериальных активов проводится в случаях модернизации и переоценки объектов нематериальных активов.

Затраты на модернизацию нематериальных активов относятся на увеличение первоначальной стоимости такого объекта после окончания предусмотренных договором (сметой) объемов работ и при условии улучшения (повышения) первоначально принятых нормативных показателей функционирования объекта, например срока полезного использования и т.п. по результатам выполненных работ.

Передача (получение) объектов государственного (муниципального) имущества между государственными и муниципальными органами, государственными (муниципальными) учреждениями, органами управления государственных внебюджетных фондов, государственными академиями наук, а также между субъектами учета и иными созданными на базе государственного (муниципального) имущества государственными (муниципальными) организациями в связи с прекращением (закреплением) имущественных прав (в том числе права оперативного управления (хозяйственного ведения)) осуществляется по балансовой стоимости объектов учета с одновременной передачей (принятием к учету) суммы начисленной на объект амортизации.

Объекты нематериальных активов, стоимость которых при приобретении выражена в иностранной валюте, принимаются к бухгалтерскому учету в денежной оценке в валюте РФ, исчисленной путем пересчета суммы в иностранной валюте по курсу Банка России, действовавшему на дату принятия объекта к бухгалтерскому учету (осуществления вложений в нефинансовый актив).

Неучтенные объекты нематериальных активов, выявленные при проведении проверок и (или) инвентаризаций, принимаются к учету по текущей оценочной стоимости, установленной для целей бухгалтерского учета на дату принятия к бухгалтерскому учету.

Инвентаризация нематериальных активов проводится в соответствии с Методическими указаниями по инвентаризации имущества и финансовых обязательств и инструкциями по бухгалтерскому учету.

Первичные документы и регистры по учету нематериальных активов

Поступление нематериальных активов, внутреннее перемещение оформляются первичными документами (см. п. 2.2 учебного пособия), а именно: актом о приеме-передаче нефинансовых активов; накладной на внутреннее перемещение, требованием-накладной. Аналитический учет объектов нематериальных активов ведется в инвентарной карточке.

В целях контроля соответствия учетных данных по объектам нематериальных активов, формируемых материально ответственными лицами, данным на соответствующих счетах аналитического учета рабочего плана счетов учреждения составляется оборотная ведомость по нефинансовым активам.

Операции выбытия и перемещения объектов нематериальных активов учитываются в журнале операций по выбытию и перемещению нефинансовых активов.

Учет операций поступления объектов нематериальных активов осуществляется:

- в журнале операций по выбытию и перемещению нефинансовых активов в части операций принятия к учету объектов нематериальных активов по сформированной первоначальной стоимости, операций по увеличению первоначальной (балансовой) стоимости нематериальных активов на сумму фактических затрат по их модернизации;

- в журнале по прочим операциям - по иным операциям поступления объектов нематериальных активов.

Учет поступления нематериальных активов

Вложения в объеме фактических затрат учреждения, связанных с приобретением, безвозмездным поступлением, созданием, модернизацией объектов нематериальных активов, учитываются на счете 10602 "Вложения в нематериальные активы". Записи по дебету счета 10602 выполняются на основании сопроводительных документов поставщиков и других документов. Законченные капитальные вложения в нематериальные активы принимаются к бухгалтерскому учету на счетах: 10220 "Нематериальные активы - особо ценное движимое имущество учреждения"; 10230 "Нематериальные активы - иное движимое имущество учреждения"; 10240 "Нематериальные активы - предметы лизинга" - в качестве объектов нематериальных активов по завершении процесса создания, а также по окончании работ, связанных с доведением приобретенных объектов до состояния, в котором они пригодны к использованию в запланированных целях.

Бухгалтерские проводки по учету поступления нематериальных активов систематизированы в табл. 2.18.

Таблица 2.18. Бухгалтерский учет поступления объектов нематериальных активов (НМА)

Содержание операции	Дебет	Кредит
1. Приняты к бухгалтерскому учету положительные результаты НИОКР и ТР в сумме произведенных затрат	10220320, 10230320, 10240320	10622420, 10632420, 10642420
2. Приняты к бухгалтерскому учету объекты НМА по первоначальной стоимости, сформированной при их приобретении, изготовлении хозяйственным способом, а также увеличение стоимости НМА при проведении работ по их модернизации	10220320, 10230320, 10240320	10622420, 10632420, 10642420
3. Отражено внутреннее перемещение объектов НМА между подразделениями учреждения, которое учитывается	10220320, 10230320,	10220320, 10230320,

оборотами внутри счета "Нематериальные активы" и отражается лишь в регистрах аналитического учета	10240320	10240320
4. Приняты к бухгалтерскому учету излишки НМА, выявленные при инвентаризации, в оценке по текущей оценочной стоимости	10220320, 10230320	40110180
5. Приняты к бухгалтерскому учету по первоначальной стоимости объекты НМА, безвозмездно полученные при закреплении права оперативного управления, в случаях, предусмотренных законодательством РФ. Здесь в 18-м разряде кода счета бюджетного учета указывается код вида финансового обеспечения (деятельности) 4 - субсидии на выполнение государственного (муниципального) задания	10220320, 10230320,	40110180
6. Приняты к бухгалтерскому учету объекты НМА в рамках расчетов между головным учреждением, обособленными подразделениями (филиалами) при закреплении права оперативного управления, в том числе при реорганизации. Здесь в 18-м разряде кода счета бюджетного учета указывается код вида финансового обеспечения (деятельности) 4 - субсидии на выполнение государственного (муниципального) задания	10220320, 10230320, 10240320	30404320
7. Приняты к бухгалтерскому учету объекты НМА по первоначальной стоимости, сформированной при безвозмездном получении: - от наднациональных организаций, правительств иностранных государств; - от международных финансовых организаций. Здесь в 18-м разряде кода счета бухгалтерского учета указывается код вида финансового обеспечения (деятельности) 2 - приносящая доход деятельность (собственные доходы учреждения)	10220320, 10230320	40110152 40110153
8. Приняты к бухгалтерскому учету по первоначальной стоимости объекты НМА, безвозмездно полученные от резидентов РФ и физических лиц - нерезидентов РФ. Здесь в 18-м разряде кода счета бухгалтерского учета указывается код вида финансового обеспечения (деятельности) 2 - приносящая доход деятельность (собственные доходы учреждения)	10220320, 10230320	40110180

Рассмотрим на примере ситуации приобретения (табл. 2.19 и 2.20) объектов нематериальных активов.

Таблица 2.19. Бухгалтерские проводки по учету нематериальных активов бюджетного учреждения

Содержание операции	Дебет	Кредит	Сумма, руб.
Ситуация 1			
1. Сформирована первоначальная стоимость			

объекта НМА:			
- капитальные затраты на приобретение;	10622320	30232730, 30226730,	400 000
- стоимость консультационных услуг;	10622320	30291730, 30211730,	10 000
- стоимость сбора за регистрацию договора;	10622320	30302730, 30307730,	1 400
- начисленная заработная плата работникам;	10622320	30310730, 30306730	3 000
- начислены взносы на обязательное социальное страхование;	10622320		780
- стоимость израсходованных материалов в оценке по фактической стоимости их приобретения	10622320	10536440	300
2. Принят к бухгалтерскому учету объект НМА по первоначальной стоимости	10221320	10622420	415 480
3. Погашена задолженность денежными средствами с лицевого счета:			
- ООО "Актив" согласно договору;	30232830	20111610	400 000
- организации за консультационные услуги;	30226830	20111610	10 000
- по сборам за регистрацию	30291830	20111610	1 400
Ситуация 2			
1. Казенным учреждением сформирована стоимость НМА, полученного безвозмездно от другого бюджета бюджетной системы РФ	10632320	40110151	415 480
2. Принят к бухгалтерскому учету объект НМА в оценке по первоначальной стоимости	10231320	10632420	415 480

Таблица 2.20. Бухгалтерские проводки по учету НМА казенного учреждения

Содержание операции	Дебет	Кредит	Сумма, руб.
1. Перечислен аванс (30%) за НМА по договору с ООО "Актив" с лицевого счета	20632560	20111610	120 000
2. Сформирована первоначальная стоимость объекта НМА:			
- капитальные затраты на приобретение;	10622320	30232730	400 000
- стоимость консультационных услуг;	10622320	30226730	10 000
- стоимость сбора за регистрацию договора;	10622320	30291730	1 400
- начисленная заработная плата работникам;	10622320	30211730	3 000
- начисленные страховые взносы;		30302730, 30307730,	780

		30310730, 30306730	
- сумма израсходованных материалов по фактической стоимости их приобретения	10622320	10536440	300
3. Принят к бухгалтерскому учету объект НМА по первоначальной стоимости	10221320	10622420	415 480
4. Списан авансовый платеж на расчеты с поставщиками при принятии к учету НМА	30232830	20632660	120 000
5. Погашена задолженность денежными средствами с банковского счета:			
- ООО "Актив" согласно договору - остаток задолженности;	30232830	20111610	280 000
- организации за консультационные услуги;	30226830	20111610	10 000
- по сборам за регистрацию	30291830	20111610	1 400

Пример 2.5. **Ситуация 1.** Бюджетное учреждение в рамках выполнения государственного задания заключило лицензионный договор с ООО "Актив" на приобретение у него исключительных прав на использование промышленного образца - особо ценного движимого имущества сроком на пять лет (в 18-м разряде нужно указывать код вида финансового обеспечения 4 - субсидии на выполнение государственного (муниципального) задания).

Стоимость по договору составила 400 000 руб.

Приобретая права на использование промышленного образца, учреждение оплатило:

- консультационные услуги сторонней организации, которая систематизировала технические данные приобретенного промышленного образца, - 10 000 руб.;

- сбор за регистрацию лицензионного договора в Государственном патентном ведомстве - 1 400 руб.

Кроме того, учреждение самостоятельно внесло поправки в техническую документацию, чтобы улучшить характеристики промышленного образца. Дополнительные расходы по подготовке промышленного образца к эксплуатации составили:

- сумма начисленной заработной платы сотрудников, принявших участие в этой работе, - 3 000 руб.;

- взносы на обязательное социальное страхование - 780 руб.;

- стоимость израсходованных материалов - 300 руб.

Счет учреждения открыт в ОФК.

Таким образом, первоначальная стоимость исключительного права на промышленный образец, приобретенного за плату, составила 415 480 руб. (400 000 + 10 000 + 1 400 + 3 000 + 780 + 300).

Ситуация 2. Казенное учреждение получило безвозмездно от другого бюджета права на использование промышленного образца - иного движимого имущества, оценочная стоимость которого составила 415 480 руб.

В бухгалтерском учете учреждения данные операции будут отражены следующими проводками (см. табл. 2.19).

Государственное (муниципальное) учреждение при заключении сделок, подлежащих оплате за счет средств федерального бюджета, вправе предусматривать авансовые платежи в размере 30% суммы договора, если иное не определено российским законодательством.

Используя данные ситуации 1, изменим условия приобретения актива. Бюджетное учреждение по условиям договора сначала перечислило ООО "Актив" аванс в сумме 120 000 руб. (400 000 x 30%).

Правообладатель составляет бухгалтерские проводки, приведенные в табл. 2.19.

В бухгалтерском учете нематериальные активы считаются созданными собственными силами при соблюдении определенных условий. Среди них отметим:

- исключительные права на результаты интеллектуальной деятельности получены в порядке выполнения служебных обязанностей сотрудников или по конкретному заданию работодателя. Эти объекты принадлежат работодателю, если иное не предусмотрено трудовым договором;

- исключительные права на результаты интеллектуальной деятельности получены автором на основании договора с заказчиком, который не является работодателем. В этом случае исключительные права принадлежат организации-заказчику;

- патент или свидетельство на объект интеллектуальной собственности (например, свидетельство на товарный знак) выдано на имя учреждения.

Первоначальная стоимость нематериальных активов, созданных самим учреждением, определяется как совокупность всех фактических расходов на их создание.

Пример 2.6. Сотрудники образовательного учреждения в соответствии с порученным им заданием разработали по одной из учебных дисциплин учебное пособие. Согласно заключенному с ними контракту созданные объекты интеллектуальной собственности принадлежат работодателю.

Затраты на создание нематериального актива:

- заработная плата сотрудников, начисленная за разработку учебного пособия, - 10 000 руб.;
- взносы на обязательное социальное страхование, начисленные от суммы оплаты труда сотрудников, создававших нематериальный актив, - 2 600 руб.;
- расходные материалы по фактической стоимости их приобретения - 1 600 руб.;
- сумма сбора за выдачу свидетельства о регистрации права на учебное пособие - 1 400 руб.

Таким образом, первоначальная стоимость исключительного права на использование созданного учебного пособия составила 15 600 руб. (10 000 + 2 600 + 1 600 + 1 400).

В табл. 2.21 приведены необходимые бухгалтерские проводки.

Таблица 2.21. Бухгалтерские проводки по учету НМА образовательного учреждения

Содержание операции	Дебет	Кредит	Сумма, руб.
1. Сформирована первоначальная стоимость объекта НМА:			
- начислена заработная плата работникам за создание НМА;	10632320	30211730	10 000
- начислены страховые взносы;	10632320	30302730, 30307730,	2 600

		30310730, 30306730	
- отражена стоимость израсходованных материалов в принятой оценке;	10632320	10536440	1 600
- исчислен сбор за выдачу свидетельства о регистрации права.	10632320	30291730	1 400
2. Принят к бухгалтерскому учету объект НМА в оценке по первоначальной стоимости	10231320	10632420	15 600

Начисление и учет амортизации объектов нематериальных активов

Первоначальная или восстановительная стоимость объектов нематериальных активов возмещается бухгалтерским **способом амортизационных отчислений**, производимых по отчетным периодам в течение всего срока их полезного использования. Годовую сумму амортизации бюджетное учреждение рассчитывает линейным способом на основе балансовой стоимости объекта и нормы амортизации, исчисленной исходя из срока его полезного использования.

В случаях изменения срока полезного использования в связи с изменением первоначально принятых нормативных показателей функционирования амортизируемого объекта, начиная с месяца, в котором был изменен срок полезного использования нематериального актива, годовую сумму амортизации учреждение исчисляет линейным способом исходя из остаточной стоимости амортизируемого объекта на дату изменения срока полезного использования и уточненной нормы амортизации, исчисленной согласно оставшемуся сроку полезного использования на дату изменения срока использования.

Под **остаточной стоимостью** амортизируемого объекта на соответствующую дату подразумевается балансовая стоимость объекта, уменьшенная на сумму начисленной амортизации на соответствующую дату.

Под **оставшимся сроком полезного использования** на соответствующую дату следует понимать срок полезного использования амортизируемого объекта, уменьшенный на срок его фактического использования на соответствующую дату. В отечественном законодательстве срок полезного действия (использования) определяется как временной период, в котором амортизируемое имущество способно приносить доход. Сроком полезного использования нематериального актива является период, в течение которого учреждение предполагает использовать актив.

Срок полезного использования нематериальных активов в целях принятия объекта к бухгалтерскому учету и начисления амортизации определяется комиссией по поступлению и выбытию активов учреждения исходя из следующего:

- срока действия прав учреждения на результат интеллектуальной деятельности или средство индивидуализации и периода контроля над активом;
- срока действия патента, свидетельства и других ограничений сроков использования объектов интеллектуальной собственности согласно российскому законодательству;
- ожидаемого срока использования актива, в течение которого учреждение предполагает использовать актив в деятельности, направленной на достижение целей создания учреждения, либо в случаях, предусмотренных российским законодательством, получать экономические выгоды.

Нематериальные активы, срок полезного использования которых невозможно надежно определить, считаются нематериальными активами с неопределенным сроком полезного использования. По таким нематериальным активам в целях определения амортизационных отчислений срок полезного использования устанавливается из расчета 10 лет.

Для расчета сумм амортизации нематериального актива комиссия учреждения по поступлению и выбытию активов ежегодно определяет продолжительность периода, в течение которого предполагается использовать нематериальный актив, и в случаях его существенного изменения уточняет срок его полезного использования. Возникшая в связи с этим корректировка суммы начисляемой ежемесячно амортизации осуществляется начиная с месяца, следующего за месяцем, в котором проведено уточнение срока полезного использования.

Принимая к учету объект нематериальных активов по балансовой стоимости с ранее начисленной суммой амортизации, учреждение рассчитывает годовую сумму амортизации линейным способом на основе остаточной стоимости амортизируемого объекта на дату его принятия к учету и нормы амортизации, исчисленной исходя из оставшегося срока полезного использования на дату принятия объекта к учету.

В течение финансового года амортизация начисляется ежемесячно в размере $\frac{1}{12}$ годовой суммы.

Начисление амортизации начинается с 1-го числа месяца, следующего за месяцем принятия объекта к бухгалтерскому учету, и производится до полного погашения стоимости нематериального актива либо его выбытия (в том числе по основанию списания объекта с бухгалтерского учета).

Начисление амортизации не может быть более 100% стоимости амортизируемого объекта.

Начисление амортизации на объекты прекращается с 1-го числа месяца, следующего за месяцем полного погашения стоимости объекта или за месяцем выбытия этого объекта с бухгалтерского учета.

Начисленная в размере 100% стоимости амортизация на объекты, которые пригодны для дальнейшей эксплуатации, не может служить основанием для принятия решения об их списании из-за полной амортизации.

Начисленная амортизация учитывается на счете 10409 "Амортизация нематериальных активов".

По объектам нематериальных активов амортизация начисляется в следующем порядке:

- на объекты стоимостью до 40 000 руб. включительно - в размере 100% балансовой стоимости при принятии объекта на учет;

- на объекты стоимостью свыше 40 000 руб. - в соответствии с рассчитанными в установленном порядке нормами амортизации.

Бухгалтерские проводки по учету амортизационных отчислений представлены в табл. 2.22.

Таблица 2.22. Бухгалтерский учет амортизации объектов НМА

Содержание операции	Дебет	Кредит
1. Признаны текущие расходы в сумме амортизации НМА, начисленной в отчетном периоде в рамках бюджетной деятельности	40120271	10429420, 10439420, 10449420
2. Признаны текущие расходы в сумме амортизации НМА, начисленной в отчетном периоде в рамках деятельности, приносящей доход	10960271, 10970271, 10980271, 10990271	10429420, 10439420, 10449420
3. Признаны текущие расходы в сумме амортизации НМА стоимостью до 40 000 руб. включительно, начисленной в отчетном периоде в размере 100%, в рамках бюджетной деятельности	40120271	10429420, 10439420, 10449420
4. Принята к бухгалтерскому учету сумма накопленной	30404320	10429420,

амортизации при получении объектов НМА в рамках расчетов между головным учреждением, обособленными подразделениями (филиалами)		10439420, 10449420
5. Принята к бухгалтерскому учету сумма накопленной амортизации при получении объектов НМА от органов власти (при закреплении за бюджетным учреждением права оперативного управления). Здесь в 18-м разряде кода счета бюджетного учета указывается код вида финансового обеспечения (деятельности) 4 - субсидии на выполнение государственного (муниципального) задания	40110180	10429420, 10439420, 10449420
6. Принята к бухгалтерскому учету сумма накопленной амортизации при получении объектов НМА от государственных (муниципальных) учреждений	40110180	10429420, 10439420, 10449420
7. Списаны с бухгалтерского учета суммы накопленной амортизации объектов НМА в результате их списания на основании решения постоянно действующей комиссии по поступлению и выбытию активов	10429420, 10439420	10220420, 10230420
8. Списаны с бухгалтерского учета суммы накопленной амортизации объектов НМА в результате их продажи (передачи исключительных прав на результаты интеллектуальной деятельности и приравненные к ним средства индивидуализации) в случаях, предусмотренных законодательством РФ	10429420, 10439420	10220420, 10230420
9. Списаны с бухгалтерского учета суммы накопленной амортизации объектов НМА в результате их передачи в уставный капитал организаций в соответствии с действующим законодательством РФ, при создании некоммерческих организаций. Здесь в 18-м разряде кода счета бухгалтерского учета указывается код вида финансового обеспечения (деятельности) 2 - приносящая доход деятельность (собственные доходы учреждения)	10429420, 10439420	10220420, 10230420

Учет выбытия нематериальных активов

В бухгалтерском учете выбытие нематериального актива отражается в случаях:

- прекращения срока действия исключительного права учреждения на результат интеллектуальной деятельности или средство индивидуализации;
- передачи по государственному (муниципальному) договору (контракту) учреждением исключительного права на результат интеллектуальной деятельности или на средство индивидуализации;
- перехода исключительного права к другим правообладателям без договора (в том числе в порядке универсального правопреемства и при обращении взыскания на данный нематериальный актив);
- прекращения использования вследствие морального износа и принятия по указанному основанию решения о списании нематериального актива;
- в иных случаях, предусмотренных российским законодательством.

Бухгалтерские проводки по учету выбытия объектов нематериальных активов бюджетных учреждений систематизированы в табл. 2.23.

Таблица 2.23. Бухгалтерский учет выбытия объектов нематериальных активов

Содержание операции	Дебет	Кредит
1. Списана с бухгалтерского учета первоначальная (восстановительная) стоимость объекта НМА в результате передачи в рамках расчетов между головным учреждением, обособленными подразделениями (филиалами) на основании первичных учетных документов	30404320	10220420, 10230420, 10240420
2. Списана с бухгалтерского учета первоначальная (восстановительная) стоимость НМА при их безвозмездной передаче в соответствии с законодательством РФ органу власти, государственному (муниципальному) учреждению, в том числе при прекращении права оперативного управления (изъятии из оперативного управления)	40120241	10220420, 10230420
3. Списана с бухгалтерского учета остаточная стоимость объектов НМА в результате их продажи (передачи исключительных прав на результаты интеллектуальной деятельности и приравненные к ним средства индивидуализации) в случае и порядке, установленных законодательством РФ. Предварительно отражается списание суммы накопленной амортизации по выбывающим объектам	40110172	10220420, 10230420
4. Списана с бухгалтерского учета стоимость объектов НМА при начисленной сумме амортизации 100% (если решение об их списании по причине полной амортизации было принято бюджетным учреждением)	10429420, 10439420, 10449420	10220420, 10230420, 10240420
5. Списана с бухгалтерского учета остаточная стоимость НМА при их безвозмездной передаче в соответствии с законодательством РФ: - иным правообладателям, за исключением органов государственной (муниципальной) власти; - организациям, за исключением государственных и муниципальных организаций; - наднациональным организациям и правительствам; иностранных государств; - международным организациям. Предварительно отражается списание суммы накопленной амортизации по выбывающему объекту. Здесь в 18-м разряде кода счета бухгалтерского учета указывается код вида финансового обеспечения (деятельности) 2 - приносящая доход деятельность (собственные доходы учреждения)	40120241 40120242 40120252 40120253	10220420 10230420
6. Списана с бухгалтерского учета остаточная стоимость	21520000,	10220420,

объектов НМА, переданных бюджетным учреждением в качестве учредителя (участника) в уставный (складочный) капитал хозяйственных обществ или иным юридическим лицам в соответствии с действующим законодательством РФ, а также при создании некоммерческих организаций. Здесь в 18-м разряде кода счета бухгалтерского учета указывается код вида финансового обеспечения (деятельности) 2 - приносящая доход деятельность (собственные доходы учреждения)	21530000, 21540000	10230420
--	-----------------------	----------

Учет переоценки нематериальных активов

В результате переоценки объектов нематериальных активов их первоначальная (фактическая) стоимость преобразуется в восстановительную стоимость (первоначальную, скорректированную до рыночных цен). Учреждения проводят переоценку стоимости объектов нематериальных активов по состоянию на начало текущего года путем пересчета их балансовой стоимости и начисленной суммы амортизации. В соответствии с российским законодательством сроки и порядок переоценки устанавливает Правительство РФ.

Результаты проведенной переоценки объектов нематериальных активов подлежат отражению в бухгалтерском учете обособленно. Результаты переоценки объектов нематериальных активов по состоянию на 1-е число текущего года не включаются в данные бухгалтерской отчетности предыдущего отчетного года и принимаются при формировании данных бухгалтерского баланса на начало отчетного года. Бухгалтерские проводки межотчетного периода систематизированы в табл. 2.24.

Таблица 2.24. Бухгалтерский учет переоценки НМА

Содержание операции	Дебет	Кредит
1. Принята к бухгалтерскому учету сумма дооценки первоначальной стоимости объектов НМА	10220320, 10230320	40130000
2. Принята к бухгалтерскому учету сумма уценки первоначальной стоимости объектов НМА	40130000	10220420, 10230420
3. Принята к бухгалтерскому учету сумма дооценки амортизации объектов НМА, накопленной на дату переоценки	40130000	10429420, 10439420
4. Принята к бухгалтерскому учету сумма уценки амортизации объектов НМА, накопленной на дату переоценки	10429420, 10439420	40130000

Пример 2.7. Учреждение передало безвозмездно другому бюджетному учреждению авторское право на программу для ЭВМ, балансовая стоимость которой составляла 32 000 руб., а сумма амортизации, начисленной к моменту передачи, - 15 000 руб.

В учете учреждения операции по передаче НМА надо отразить следующими бухгалтерскими проводками (табл. 2.25).

Таблица 2.25. Бухгалтерские проводки по учету передачи НМА

Содержание операции	Дебет	Кредит	Сумма, руб.
1. Списана с бухгалтерского учета сумма накопленной амортизации	10438420	40120241	15 000
2. Списана с бухгалтерского учета	40120241	10231420	32 000

первоначальная стоимость программы в результате безвозмездной передачи			
--	--	--	--

Пример 2.8. Срок полезного использования объекта НМА (пять лет) истек (т.е. стоимость нематериального актива (120 000 руб.) полностью амортизирована).

Учреждение приняло решение списать данный объект с баланса. Бухгалтерская проводка представлена в табл. 2.26.

Таблица 2.26. Учет списания объекта НМА

Содержание операции	Дебет	Кредит	Сумма, руб.
Списан с бухгалтерского учета объект НМА по истечении срока его полезного использования	10429420	10221420	120 000

Пример 2.9. В бухгалтерском учете учреждения числится исключительное авторское право на компьютерную обучающую программу. Первоначальная стоимость этой программы составляет 25 400 руб., а сумма начисленной по ней амортизации - 15 400 руб.

Специально созданная в учреждении комиссия установила, что дальнейшее использование программы нецелесообразно, поскольку она морально устарела. Свое решение комиссия оформила соответствующим актом.

Списание с бухгалтерского учета исключительных авторских прав на программу отражается бухгалтерскими проводками, представленными в табл. 2.27.

Таблица 2.27. Учет списания исключительных авторских прав на программу

Содержание операции	Дебет	Кредит	Сумма, руб.
1. Списана с бухгалтерского учета сумма начисленной амортизации в уменьшение балансовой стоимости НМА	10439420	10231420	15 400
2. Списана с бухгалтерского учета остаточная стоимость авторского права на программу	40110172	10231420	10 000

Тесты

1. В соответствии с какой классификацией осуществляется группировка НМА:

- а) ОКОФ;
- б) ОКОП;
- в) КПП;
- г) ОКФП?

2. К НМА не относятся:

- а) НИОКР, давшие положительный результат и оформленные в установленном порядке;

- б) патент;
- в) договор приобретения товарного знака;
- г) программы для ЭВМ и базы данных на материальных носителях.

3. По какой стоимости объекты НМА принимаются к бухгалтерскому учету:

- а) рыночной;
- б) справедливой;
- в) первоначальной;
- г) текущей?

4. На каком счете учитываются объекты НМА:

- а) 10100;
- б) 10200;
- в) 10302;
- г) 10406?

5. Какой бухгалтерской проводкой отражается в учете начисление амортизации по НМА стоимостью 52 000 руб.:

- а) Д 40120271 К 10401410;
- б) Д 40120271 К 10402410;
- в) Д 40120271 К 10408420;
- г) Д 40120271 К 10406420?

2.4. Учет произведенных активов

К **непроизведенным активам** относятся объекты нефинансовых активов, не являющиеся продуктами производства, используемые в процессе деятельности, вещное право на которые должно быть закреплено в установленном порядке (земля, недра и проч.) за учреждением.

В силу ст. 20 Земельного кодекса РФ (далее - ЗК РФ) государственным (муниципальным) учреждениям земельные участки предоставляются на праве постоянного (бессрочного) пользования. Такое право пользования земельными участками, находящимися в государственной (муниципальной) собственности, предоставляется учреждению на основании решения исполнительных органов государственной власти или органов местного самоуправления, обладающих в пределах их компетенции правом предоставлять соответствующие земельные участки.

Учреждения, которым предоставлены земельные участки на праве постоянного (бессрочного) пользования, осуществляют владение и пользование этими участками в пределах, установленных законом, иными правовыми актами и актом о предоставлении участков в пользование. Кроме того, указанные учреждения вправе, если иное не предусмотрено законом, самостоятельно использовать участки в целях, для которых они предоставлены, включая возведение для названных целей на участках зданий, сооружений и другого недвижимого имущества (ГК РФ).

Основаниями для прекращения прав постоянного (бессрочного) пользования земельными участками являются (ст. 45 ЗК РФ):

- отказ от права постоянного (бессрочного) пользования земельными участками;
- ненадлежащее использование земельных участков;
- изъятие земельных участков для государственных (муниципальных) нужд;
- иные случаи, предусмотренные федеральными законами.

Учреждения, использующие земельные участки на праве постоянного (бессрочного) пользования, не вправе распоряжаться этими участками (п. 4 ст. 20 ЗК РФ).

Непроизведенные активы, за исключением земельных участков, отражаются в бухгалтерском учете по первоначальной стоимости в момент вовлечения их в экономический (хозяйственный) оборот. Вовлечением земельных участков в экономический (хозяйственный) оборот является приобретение, продажа и передача земельных участков с учетом ограничений, установленных ЗК РФ.

Земельные участки, используемые учреждениями на праве постоянного (бессрочного) пользования (в том числе расположенные под объектами недвижимости), учитываются на соответствующем счете аналитического учета на основании документа (свидетельства), подтверждающего право пользования земельным участком, **по их кадастровой стоимости** (стоимости, указанной в документе на право пользования земельным участком, расположенном за пределами территории РФ).

Кадастровая стоимость земельных участков устанавливается путем государственной кадастровой оценки земель. Данная стоимость указывается в кадастровом паспорте земельного участка. Кадастровую стоимость участка можно также узнать, запросив у органа кадастрового учета справку о стоимости объекта, форма которой утверждена законодательно.

Для бухгалтерского учета непроизведенных активов планом счетов предусмотрен синтетический счет 10300 "Непроизведенные активы" в разрезе аналитических счетов, представленных на рис. 2.2.

Аналитические счета учета объектов непроизведенных активов

Счета	
→	10311 "Земля - недвижимое имущество учреждения" Земельные участки, а также неотделимые от земельных участков капитальные расходы неинвентарного характера (не связанные со строительством сооружений) на культурно-технические мероприятия по поверхностному улучшению земель для сельскохозяйственного пользования (планировка земельных участков, корчевка площадей под пашню, очистка полей от камней и валунов, срезание кочек, расчистка зарослей, очистка водоемов, мелиоративные, осушительные, ирригационные и другие работы, которые неотделимы от земли), насаждений, подземных водных или биологических ресурсов
→	10312 "Ресурсы недр - недвижимое имущество учреждения" Природные ресурсы (нефть, природный газ, уголь, запасы полезных рудных и нерудных ископаемых, залегающие под землей или на ее поверхности, включая морское дно), некультивируемые биологические ресурсы (животные и растения, находящиеся в государственной и муниципальной собственности), водные ресурсы (водоносные пласты и другие ресурсы подземных вод)
→	10313 "Прочие непроизведенные активы"

Объекты, не учитываемые на названных субсчетах, например радиочастотный спектр, который состоит из набора радиочастот, используемых для передачи звуковых и телевизионных сигналов и данных. Стоимость спектра обычно определяется как чистая приведенная стоимость ожидаемых будущих доходов

Рис. 2.2

Каждому объекту произведенных активов присваивается уникальный порядковый инвентарный номер, который используется только в регистрах бухгалтерского учета и не обозначается на объектах.

Первичная документация и учетные регистры по произведенным активам

Первичную документацию составляет комиссия из числа специалистов, назначаемых руководителем учреждения. Обязательный член комиссии - главный бухгалтер.

Поступление и внутреннее перемещение объектов произведенных активов оформляются первичными документами, рассмотренными при учете основных средств, - это акты о приеме-передаче нефинансовых активов.

Произведенные активы отражаются по **первоначальной стоимости** в момент их вовлечения в экономический (хозяйственный) оборот. Первоначальной стоимостью объектов произведенных активов признаются фактические затраты учреждения на приобретение, за исключением объектов, впервые вовлекаемых в экономический (хозяйственный) оборот, первоначальной стоимостью которых признается их текущая рыночная стоимость на дату принятия к бухгалтерскому учету. Под **текущей рыночной стоимостью** следует понимать сумму денежных средств, которая может быть получена в результате продажи указанных активов на дату их принятия к бюджетному бухгалтерскому учету.

Рыночная стоимость подтверждается документально или определяется экспертным путем. Документальным подтверждением рыночной цены могут быть:

- информация Росстата;
- информация о рыночных ценах, опубликованная в СМИ;
- информация о ценах по заключениям экспертов (оценщиков).

В целях исчисления первоначальной стоимости объектов произведенных активов при их приобретении, за исключением объектов, впервые вовлекаемых в экономический (хозяйственный) оборот, фактические вложения учреждения формируются с учетом сумм НДС, предъявленных учреждению поставщиками (подрядчиками, исполнителями), кроме приобретения в рамках деятельности учреждения, облагаемой НДС, если иное не предусмотрено российским налоговым законодательством, включая:

- суммы, уплачиваемые в соответствии с договором продавцу (поставщику);
- суммы, уплачиваемые организациям за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением объекта произведенных активов;
- регистрационные сборы, государственные пошлины и другие аналогичные платежи, осуществленные в связи с приобретением объекта произведенных активов;
- суммы вознаграждений, уплачиваемых посреднической организации, через которую приобретен объект произведенных активов;
- иные затраты, непосредственно связанные с приобретением объекта произведенных активов.

Не включаются в сумму фактических вложений общехозяйственные и иные аналогичные расходы, а также расходы, связанные с приведением объектов произведенных активов в состояние, в котором они

пригодны для использования.

Первоначальную стоимость объектов произведенных активов, принятых к учету, разрешается изменять на суммы переоценки. Учреждения вправе проводить переоценку произведенных активов, сроки и порядок которой устанавливаются Правительством РФ.

Результаты проведенной по состоянию на 1-е число отчетного года переоценки подлежат отражению в бухгалтерском учете обособленно. Результаты переоценки произведенных активов не включаются в данные бюджетной отчетности предыдущего отчетного года и принимаются при формировании данных бухгалтерского баланса на начало отчетного года.

Амортизация по произведенным активам не начисляется.

Первоначальная стоимость объектов произведенных активов отражается на счете 10613330 "Вложения в произведенные активы", на котором учреждение учитывает все затраты, связанные с приобретением объектов произведенных активов. Сформированная стоимость объекта произведенных активов списывается со счета 10613430 в дебет счета 10300330.

Операции поступления и переоценки объектов произведенных активов бюджетных учреждений оформляются бухгалтерскими записями, представленными в табл. 2.28.

Таблица 2.28. Бухгалтерский учет поступления и переоценки произведенных активов

Содержание операции	Дебет	Кредит
1. Учреждением приняты к бюджетному бухгалтерскому учету произведенные активы (земля, ресурсы недр) при их приобретении, безвозмездном получении, окончании капитальных вложений по улучшению произведенных активов, неотделимых от них, в оценке по первоначальной стоимости	10310330	10613430
2. Учреждением приняты к бухгалтерскому учету излишки объектов произведенных активов (по субсчетам), выявленные при инвентаризации, в оценке по текущей рыночной стоимости на дату утверждения результатов инвентаризации	10310330	40110180
3. Учреждением принята к бухгалтерскому учету сумма уценки первоначальной стоимости произведенных активов (по субсчетам), исчисленная по результатам их переоценки	40130000	10310430
4. Отражено внутреннее перемещение объектов произведенных активов между подразделениями в учреждении. Учитывается оборотами внутри счета "Произведенные активы", меняется лишь материально ответственное лицо	10310330	10310330
5. Учреждением принята к бухгалтерскому учету сумма дооценки первоначальной стоимости произведенных активов (по субсчетам), исчисленная по результатам их переоценки	10310330	40130000
6. Учреждением приняты к бухгалтерскому учету произведенные активы при закреплении на праве оперативного управления в рамках движения объектов между головным учреждением, обособленными подразделениями (филиалами), в том числе при реорганизации.	10310330	30404330, 40110180

Указывается код вида финансового обеспечения 4 - субсидии на выполнение государственного (муниципального) задания		
---	--	--

Операции, связанные с получением (предоставлением) прав временного пользования объектами произведенных активов, на балансовых счетах учета произведенных активов не отражаются, а записываются на забалансовом счете 01 "Имущество, полученное в пользование". При этом платежи, осуществляемые учреждением за предоставленное им право пользования объектом произведенных активов, включаются в состав расходов, относимых на финансовый результат текущего финансового года.

Выбытие объектов произведенных активов, находящихся на учете в учреждении, происходит на основании акта о списании нефинансовых активов.

Объекты произведенных активов выбывают в случаях:

- прекращения имущественных прав по основаниям, предусмотренным российским законодательством, в том числе по основанию продажи, безвозмездной передачи (дарения);

- прекращения использования объекта произведенных активов вследствие порчи, изменения качественных характеристик объекта, по иным основаниям из-за невозможности использовать объект по установленному при его принятии к учету назначению;

- в иных случаях, предусмотренных российским законодательством.

Передача (возврат) объектов произведенных активов в рамках возмездного (безвозмездного) пользования отражается на основании надлежаще оформленного акта о приеме-передаче бухгалтерской записью путем внутреннего перемещения инвентарного объекта, без списания передаваемого объекта с балансового учета с одновременным отражением переданного объекта на соответствующем забалансовом счете.

Выбытие объектов произведенных активов оформляется бухгалтерскими записями, представленными в табл. 2.29.

Таблица 2.29. Бухгалтерский учет выбытия произведенных активов

Содержание операции	Дебет	Кредит
1. Учреждением списана с бухгалтерского учета первоначальная стоимость объектов произведенных активов, безвозмездно переданных в рамках движения объектов между головным учреждением и структурными подразделениями (филиалами), в том числе при реорганизации	30404330	10310430
2. Учреждением списана с бухгалтерского учета первоначальная стоимость объектов произведенных активов, безвозмездно переданных органу власти, государственному (муниципальному) учреждению, в том числе при прекращении права оперативного управления (изъятии из оперативного управления). Указывается код вида финансового обеспечения 4 - субсидии на выполнение государственного (муниципального) задания	40120241	10310430
3. Учреждением списана с бухгалтерского учета первоначальная стоимость объектов произведенных активов, безвозмездно переданных в соответствии с законодательством РФ иным правообладателям, за исключением органов государственной (муниципальной)	40120242, 40120252, 40120253	10310430

власти		
4. Учреждением списана с бухгалтерского учета первоначальная стоимость объектов произведенных активов в результате их продажи в случаях, предусмотренных законодательством РФ	40110172	10310430
5. Учреждением списана с бухгалтерского учета первоначальная стоимость объектов произведенных активов (по субсчетам), пришедших в негодность вследствие стихийных бедствий и других чрезвычайных ситуаций	40120273	10310430

Аналитический учет объектов произведенных активов ведется в инвентарной карточке учета основных средств.

В целях контроля соответствия учетных данных по объектам произведенных активов, сформированных на соответствующих счетах рабочего плана счетов, их фактическому наличию составляется оборотная ведомость по нефинансовым активам.

Регистром синтетического учета объектов произведенных активов является журнал операций по выбытию и перемещению нефинансовых активов.

Операции поступления объектов произведенных активов учитываются:

- в журнале операций по выбытию и перемещению нефинансовых активов в части операций по принятию к учету объектов произведенных активов по сформированной первоначальной стоимости;

- в журнале по прочим операциям - по иным операциям поступления объектов произведенных активов.

Тесты

1. Произведенные активы учитываются на синтетическом счете:

- а) 10300;
- б) 10200;
- в) 10400.

2. К произведенным активам, отражаемым в учете, не относятся:

- а) залежи каменного угля;
- б) радиочастотный спектр;
- в) воздух.

3. Произведенные активы в бухгалтерском учете оцениваются:

- а) по первоначальной стоимости;
- б) по остаточной стоимости;
- в) по восстановительной стоимости.

4. Аналитический учет объектов произведенных активов:

- а) ведется в инвентарной карточке учета основных средств;
- б) осуществляется в журнале операций по учету нефинансовых активов;
- в) не ведется.

5. Непроизведенные активы:

- а) амортизируются;
- б) не амортизируются;
- в) начисляется износ в целом за отчетный год и учитывается на забалансовом счете.

6. Операции по выбытию непроизведенных активов учитываются:

- а) в журнале операций по выбытию и перемещению нефинансовых активов;
- б) в книге учета материальных ценностей;
- в) в журнале по прочим операциям.

2.5. Учет материальных запасов

К **материальным запасам** относятся:

- 1) предметы, используемые в деятельности учреждения в течение периода, не превышающего 12 месяцев, независимо от их стоимости;
- 2) готовая продукция;
- 3) товары для продажи;
- 4) следующие материальные ценности независимо от их стоимости и срока службы:
 - орудия лова (тралы, неводы, сети, мережи и проч.),
 - бензомоторные пилы, сучкорезки, сплавной трос, сезонные дороги, усы и временные ветки лесовозных дорог, временные здания в лесу сроком эксплуатации до двух лет (передвижные обогревательные домики, котлопункты, пилоточные мастерские, бензозаправки и проч.),
 - лесные дороги, подлежащие рекультивации,
 - специальные инструменты и специальные приспособления (инструменты и приспособления целевого назначения для серийного и массового производства определенных изделий или для изготовления индивидуального заказа) независимо от их стоимости; сменное оборудование, многократно используемые в производстве приспособления к основным средствам и другие вызываемые специфическими условиями изготовления устройства - изложницы и принадлежности к ним, прокатные валки, воздушные фурмы, челноки, катализаторы и сорбенты твердого агрегатного состояния и т.п.,
 - специальная одежда, специальная обувь, форменная одежда, вещевое имущество, одежда и обувь, а также спортивная одежда и обувь в учреждениях здравоохранения, просвещения, социального обеспечения и других учреждениях,
 - постельное белье и постельные принадлежности (матрацы, подушки, одеяла, простыни, пододеяльники, наволочки, покрывала, спальные мешки и т.п.) и иной мягкий инвентарь,
 - временные сооружения, приспособления и устройства, затраты по возведению которых относятся на стоимость строительно-монтажных работ в составе накладных расходов,

- тара для хранения товарно-материальных ценностей,
- предметы, предназначенные для выдачи напрокат, независимо от их стоимости,
- молодняк животных и животные на откорме, птица, кролики, пушные звери, семьи пчел, подопытные животные,
- многолетние насаждения, выращиваемые в питомниках в качестве посадочного материала,
- готовые к установке строительные конструкции и детали (металлические, железобетонные и деревянные конструкции, блоки и сборные части зданий и сооружений, сборные элементы; оборудование для отопительной, вентиляционной, санитарно-технической и иных систем (отопительные котлы, радиаторы и т.п.),
- оборудование, требующее монтажа и предназначенное для установки. К оборудованию, требующему монтажа, относится оборудование, которое может быть введено в действие только после сборки его частей и прикрепления к фундаменту или опорам зданий и сооружений, а также комплекты запасных частей такого оборудования. При этом в состав оборудования включается и контрольно-измерительная аппаратура или другие приборы, предназначенные для монтажа в составе установленного оборудования, и другие материальные ценности, необходимые для строительно-монтажных работ,
- инвалидная техника и средства передвижения для инвалидов,
- драгоценные и другие металлы для протезирования,
- спецоборудование для НИОКР, приобретенное по договорам с заказчиками для обеспечения выполнения условий договоров до передачи его в научное подразделение,
- материальные ценности специального назначения.

Материальные запасы учитываются на синтетическом счете 10500 "Материальные запасы" Единого плана счетов (19 - 23-й разряды кода счета). Материальные запасы учитываются на соответствующих счетах Единого плана счетов по аналитическим группам синтетического счета объекта учета (22-, 23-й разряды кода счета):

- по объектам имущества:

20 "Особо ценное движимое имущество учреждения",

30 "Иное движимое имущество учреждения",

40 "Имущество - предметы лизинга";

- по затратам на производство готовой продукции, работ, услуг:

60 "Себестоимость готовой продукции, работ, услуг",

70 "Накладные расходы производства готовой продукции, работ, услуг",

80 "Общехозяйственные расходы",

90 "Издержки обращения".

Счет 10500 "Материальные запасы" содержит соответствующий аналитический код вида синтетического счета объекта учета (23-й разряд кода счета):

1 "Медикаменты и перевязочные средства";

2 "Продукты питания";

3 "Горюче-смазочные материалы";

4 "Строительные материалы";

5 "Мягкий инвентарь";

6 "Прочие материальные запасы";

7 "Готовая продукция";

8 "Товары";

9 "Наценка на товары".

На счете **"Медикаменты и перевязочные средства"** учитываются медикаменты, компоненты, эндопротезы, бактериальные препараты, сыворотки, вакцины, кровь и перевязочные средства и т.д.

Счет "Продукты питания" служит для учета продуктов питания, продовольственных пайков, молочных смесей, лечебно-профилактического питания и т.д.

На счете **"Горюче-смазочные материалы"** учитываются все виды топлива, горючего и смазочных материалов (дрова, уголь, торф, бензин, керосин, мазут, автол и т.д.).

На счете **"Строительные материалы"** отражаются все виды строительных материалов, а именно:

- силикатные материалы (цемент, песок, гравий, известь, камень, кирпич, черепица), лесные материалы (лес круглый, пиломатериалы, фанера и т.п.), строительный металл (железо, жель, сталь, цинк листовой и т.п.), металлоизделия (гвозди, гайки, болты, скобяные изделия и т.п.), санитарно-технические материалы (краны, муфты, тройники и т.п.), электротехнические материалы (кабель, лампы, патроны, ролики, шнур, провод, предохранители, изоляторы и т.п.), химико-москательные (краска, олифа, толь и т.п.) и другие аналогичные материалы;

- готовые к установке строительные конструкции и детали (металлические, железобетонные и деревянные конструкции, блоки и сборные части зданий и сооружений, сборные элементы; оборудование для отопительной, вентиляционной, санитарно-технической и иных систем, отопительные котлы, радиаторы и т.п.);

- оборудование, требующее монтажа и предназначенное для установки.

На счете **"Мягкий инвентарь"** учитывается:

- белье (рубашки, сорочки, халаты и т.п.);

- постельное белье и принадлежности (матрацы, подушки, одеяла, простыни, пододеяльники, наволочки, покрывала, мешки спальные и т.п.);

- одежда и обмундирование, включая спецодежду (костюмы, пальто, плащи, полушубки, платья, кофты, юбки, куртки, брюки и т.п.);

- обувь, включая специальную (ботинки, сапоги, сандалии, валенки и т.п.);

- спортивная одежда и обувь (костюмы, ботинки и т.п.);

- прочий мягкий инвентарь.

В состав специальной одежды входит: специальная одежда, специальная обувь и предохранительные приспособления (комбинезоны, костюмы, куртки, брюки, халаты, полушубки, тулупы, различная обувь, рукавицы, очки, шлемы, противогазы, респираторы, другие виды специальной одежды).

Предметы мягкого инвентаря маркирует материально ответственное лицо в присутствии

руководителя учреждения или его заместителя и работника бухгалтерии специальным штампом несмываемой краской без порчи внешнего вида предмета с указанием наименования учреждения, а при выдаче предметов в эксплуатацию проводится дополнительная маркировка с указанием года и месяца их выдачи со склада. Маркировочные штампы должны храниться у руководителя учреждения или его заместителя.

На счете "**Прочие материальные запасы**" учитываются:

- спецоборудование для НИОКР, приобретенное по договорам с заказчиками для обеспечения выполнения условий договоров до передачи его в научное подразделение;

- молодняк всех видов животных и животные на откорме, птицы, кролики, пушные звери, семьи пчел независимо от их стоимости;

- приплод молодняка при наличии в учреждениях рабочего скота;

- посадочный материал;

- реактивы и химикаты, стекло и химическая посуда, металлы, электроматериалы, радиоматериалы и радиодетали, фотопринадлежности, подопытные животные и прочие материалы для учебных целей и научно-исследовательских работ, драгоценные и другие металлы для протезирования, а также инвалидная техника и средства передвижения для инвалидов;

- хозяйственные материалы (электрические лампочки, мыло, щетки и др.), канцелярские принадлежности (бумага, карандаши, ручки, стержни и др.);

- посуда;

- возвратная или обменная тара (бочки, бидоны, ящики, стеклянные банки, бутылки и т.п.), как свободная (порожняя), так и находящаяся с материальными ценностями;

- корма и фураж (сено, овес и другие виды кормов и фуража для животных), семена, удобрения;

- книжная, иная печатная продукция, кроме печатной продукции, предназначенной для продажи, а также библиотечного фонда и бланочной продукции строгой отчетности и других бланков, изготовленных типографским способом по форме, утвержденной правовым актом органа власти, содержащей номер, серию, имеющих степень защиты и специальные требования по их хранению, выдаче и уничтожению;

- запасные части, предназначенные для ремонта и замены изношенных частей в машинах и оборудовании, транспортных средствах, объектах производственного и хозяйственного инвентаря;

- материалы специального назначения;

- иные материальные запасы.

Счет "Готовая продукция" используют для учета продукции, изготовленной в учреждении для целей продажи.

Счет "Товары" используют для учета материальных ценностей, приобретенных учреждением для продажи.

Счет "Торговая наценка" предназначен для обособленного учета торговой надбавки (скидки) при розничной торговле товарами.

Единица бухгалтерского учета материальных запасов выбирается учреждением самостоятельно (следовательно, нужно закрепить это в учетной политике) таким образом, чтобы обеспечить формирование полной и достоверной информации об этих запасах, а также надлежащий контроль за их наличием и движением. В зависимости от характера материальных запасов, порядка их приобретения и использования такой единицей может быть **номенклатурный номер, партия, однородная группа** и т.п.

Материальные запасы при их приобретении, изготовлении (создании) принимаются к бухгалтерскому учету в оценке по **фактической стоимости**. Фактической стоимостью материальных запасов, приобретенных за плату, признаются:

- суммы, уплачиваемые в соответствии с договором поставщику (продавцу);
- суммы, уплачиваемые организациям за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением материальных ценностей;
- таможенные пошлины и иные платежи, связанные с приобретением материальных запасов;
- вознаграждения, уплачиваемые посреднической организации, через которую приобретены материальные запасы, в соответствии с условиями договора;
- суммы, уплачиваемые за заготовку и доставку материальных запасов до места их использования, включая страхование доставки (вместе - расходы по доставке). Если в сопроводительном документе поставщика указано несколько наименований материальных запасов, то расходы по их доставке (в рамках договора поставки) распределяются пропорционально стоимости каждого наименования материального запаса в их общей стоимости;
- суммы, уплачиваемые за доведение материальных запасов до состояния, в котором они пригодны к использованию в запланированных целях (подработка, сортировка, фасовка и улучшение технических характеристик полученных запасов, не связанных с их использованием),
- иные платежи, непосредственно связанные с приобретением материальных запасов.

Фактической стоимостью материальных запасов, полученных по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами, признается стоимость ценностей, переданных или подлежащих передаче учреждением в целях исполнения обязательств по договору. Стоимость таких ценностей устанавливается исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно учреждение определяет стоимость аналогичных ценностей. При невозможности установить их стоимость стоимость материальных запасов, полученных учреждением по указанным договорам, определяют исходя из стоимости, по которой в сравнимых обстоятельствах приобретаются аналогичные активы.

Фактической стоимостью материальных запасов, полученных учреждением по договору дарения, признается их текущая оценочная стоимость на дату принятия к бухгалтерскому учету, увеличенная на стоимость услуг, связанных с их доставкой, регистрацией и приведением в состояние, в котором они пригодны для использования. Под **текущей оценочной стоимостью** следует понимать сумму денежных средств, которая может быть получена в результате продажи таких активов на дату принятия к учету.

Учреждение, осуществляющее централизованные закупки материальных запасов и (или) торговую (производственную) деятельность, согласно установленной им учетной политике затраты, произведенные по заготовке и доставке материальных запасов до центральных (производственных) складов (баз) и (или) грузополучателей, включая страхование доставки, вправе не включать в фактическую стоимость приобретаемых материальных запасов, а относить в составе расходов на финансовый результат текущего финансового года.

Фактическую стоимость материальных запасов при их изготовлении самим учреждением исчисляют исходя из затрат, связанных с изготовлением данных активов. Учет и формирование затрат на производство материальных запасов осуществляются в порядке, установленном учреждением в рамках учетной политики для определения себестоимости соответствующих видов продукции.

В фактическую стоимость материальных запасов не включаются суммы общехозяйственных и иных аналогичных расходов, кроме случаев, когда они непосредственно связаны с приобретением (изготовлением) материальных запасов.

Фактическую стоимость материальных запасов, остающихся у учреждения в результате разборки, утилизации (ликвидации) основных средств или иного имущества, рассчитывают исходя из их текущей оценочной стоимости на дату принятия к бухгалтерскому учету, а также сумм, уплачиваемых учреждением

за доставку материальных запасов и приведение их в состояние, в котором они пригодны для использования в запланированных целях.

Материальные запасы, стоимость которых при приобретении выражена в иностранной валюте, принимаются к бухгалтерскому учету в денежной оценке в валюте РФ, исчисленной путем пересчета суммы в иностранной валюте по курсу Банка России, действовавшему на дату принятия объекта к бухгалтерскому учету.

Неучтенные объекты материальных запасов, выявленные при проверках и (или) инвентаризациях, принимаются к бухгалтерскому учету по их текущей оценочной стоимости, установленной для целей бухгалтерского учета на дату принятия к бухгалтерскому учету.

Материальные запасы, полученные учреждением в безвозмездное или возмездное пользование, учитываются на забалансовом счете по стоимости, указанной собственником (балансодержателем) имущества, а в случаях неуказания собственником (балансодержателем) стоимости - в условной оценке: один объект, один рубль.

Фактическая стоимость материальных запасов, по которой они приняты к бухгалтерскому учету, не подлежит изменению, кроме случаев, установленных законодательством РФ.

Списание (отпуск) материальных запасов проводится в оценках по фактической стоимости каждой единицы или по средней фактической стоимости.

Средняя фактическая стоимость исчисляется путем деления общей фактической стоимости группы (вида) запасов на их количество, складывающихся соответственно из средней фактической стоимости и количества остатка на начало месяца и запасов, поступивших в течение текущего месяца на дату списания (отпуска).

При выбытии материальных запасов, используемых учреждением в особом порядке (драгоценных металлов, драгоценных камней и т.п.), или запасов, которые не могут обычным образом заменять друг друга, они могут оцениваться по фактической стоимости каждой единицы таких запасов.

Установленный порядок определения стоимости материальных запасов при их выбытии в течение отчетного года для соответствующих групп (видов) материальных запасов не меняется.

Первичная документация по операциям с материальными запасами

Материальные запасы приходятся на основании **накладных поставщика**. В тех случаях, когда имеется количественное и качественное расхождение, а также расхождение по ассортименту с данными сопроводительных документов поставщика, составляется **акт о приемке материалов**. Этот акт составляется также в случае поступления материалов без документов, он является юридическим основанием для предъявления претензии поставщику, отправителю. Необходимые дополнительные данные, не выделенные в форме отдельными строками, записываются в разделе "Другие данные".

Акт составляется в двух экземплярах членами приемной комиссии с обязательным участием материально ответственного лица и представителя отправителя (поставщика) или представителя незаинтересованной организации. Один экземпляр служит для принятия материальных запасов на учет, другой - для направления претензионного письма поставщику.

На основании товарных накладных по поступившим в учреждение продуктам питания в количественном и стоимостном выражении выполняются записи в накопительной ведомости по приходу продуктов питания.

Накопительная ведомость по приходу продуктов питания предназначена для учета и обобщения сведений о поступлении продуктов питания в течение месяца. Записи осуществляются на основании первичных (сводных) документов в количественном и стоимостном выражении. По окончании месяца в Накопительной ведомости подводятся итоги.

Накопительная ведомость составляется по каждому материально ответственному лицу с указанием поставщиков (производителей), по наименованиям, при необходимости - по кодам продуктов питания.

Кроме того, на продукты питания, поступающие в учреждения, должны заполняться удостоверения об их качестве и безопасности, а при необходимости - ветеринарные свидетельства.

Приходный ордер применяется для учета материалов, поступающих от поставщиков или из переработки. Его в одном экземпляре составляет материально ответственное лицо в день поступления материалов на склад. Приходный ордер должен быть выписан на фактически принятое количество материальных ценностей. Графа "Номер паспорта" заполняется при оформлении хозяйственных операций по материальным ценностям, содержащим драгоценные металлы и драгоценные камни.

Акт об оприходовании материальных ценностей, полученных при разборке и демонтаже зданий и сооружений, применяется для оформления оприходования пригодных для использования при проведении работ материальных ценностей, полученных при разборке и демонтаже зданий и сооружений.

Акт составляет в трех экземплярах комиссия, состоящая из представителей заказчика и подрядчика, подписывают представители заказчика и подрядчика. Первый и второй экземпляры акта остаются у заказчика, третий - у подрядчика. Заказчик, в свою очередь, первый экземпляр акта прилагает к предъявленному счету для оплаты работ подрядчику.

Операции по перемещению материальных запасов в рамках учреждения, их передаче в эксплуатацию отражаются в регистрах аналитического учета материальных запасов путем смены материально ответственного лица на основании следующих документов: требования-накладной, меню-требования на выдачу продуктов питания, ведомости на выдачу кормов и фуража, ведомости выдачи материальных ценностей на нужды учреждения.

Требование-накладную составляет в двух экземплярах материально ответственное лицо структурного подразделения, сдающего материальные ценности. Один экземпляр служит сдающему складу основанием для списания материальных запасов, другой - принимающему складу для оприходования материальных ценностей.

Этими же накладными оформляются операции по сдаче на склад или в кладовую остатков из производства неизрасходованных материалов, если они ранее были получены по требованию, а также сдача отходов и брака.

Требование-накладную подписывают материально ответственные лица соответственно сдатчика и получателя и направляют в бухгалтерию для учета движения материальных запасов.

Меню-требование на выдачу продуктов питания применяется для оформления отпуска продуктов питания. Документ составляется ежедневно в соответствии с нормами раскладки продуктов питания и данными о количестве довольствующихся лиц. Меню-требование, заверенное установленными подписями лиц, ответственных за получение, выдачу и использование продуктов питания, утверждается руководителем учреждения и передается в бухгалтерию в сроки, определенные графиком документооборота. Сведения из меню-требований после проверки заносят в ежемесячную **накопительную ведомость по расходу продуктов питания**, которая применяется для обобщения сведений о расходовании продуктов питания в течение месяца. Записи в ней проводятся ежедневно на основании документов, прилагаемых к накопительной ведомости.

По окончании месяца в Накопительной ведомости подсчитываются итоги, определяется стоимость израсходованных продуктов и одновременно сверяется с численностью довольствующихся. Итоговые данные накопительной ведомости по окончании месяца записывают в журнал операций по выбытию и перемещению нефинансовых активов.

Для определения **допустимой величины потерь от недостачи и (или) порчи** при списании продуктов питания (других материальных запасов) в пределах норм естественной убыли нужно руководствоваться Приказом Минэкономразвития России от 7 сентября 2007 г. N 304 "Об утверждении норм естественной убыли...". Под **естественной убылью** товарно-материальных ценностей следует понимать потерю (уменьшение массы товара при сохранении его качества в пределах требований (норм), устанавливаемых нормативными правовыми актами), являющуюся следствием естественного изменения биологических и (или) физико-химических свойств товаров.

Естественную убыль продуктов питания определяют:

- при хранении - за все время хранения сопоставляется масса продуктов питания с массой, фактически принятой на хранение;

- при транспортировке - сопоставляется масса продуктов питания, указанная отправителем (изготовителем) в сопроводительном документе, с их массой, фактически принятой учреждением.

В целях учета климатического фактора, влияющего на естественную убыль товарно-материальных ценностей при их хранении в пределах установленных норм, субъекты РФ подразделены на три климатические группы:

- 1) холодный макроклиматический район (районы Крайнего Севера);
- 2) холодный умеренный макроклиматический район (средняя полоса России);
- 3) умеренный макроклиматический район (южные районы).

Аналитический учет продуктов питания на складе ведут в книге учета материальных ценностей путем отражения их поступления, расхода и вывода остатков по наименованиям, сортам в количественном выражении. На каждое наименование продукта питания открывается отдельная страница книги.

Аналитический учет продуктов питания в бухгалтерии осуществляют в оборотной ведомости по нефинансовым активам на основании данных накопительной ведомости по приходу продуктов питания и накопительной ведомости по расходу продуктов питания. Ежемесячно в оборотной ведомости по нефинансовым активам подсчитывают обороты и выводят данные об остатках продуктов питания на конец месяца.

Ведомость на выдачу кормов и фуража применяется для выдачи в течение месяца кормов и фуража для кормления рабочего скота и других животных. Каждая выдача кормов и фуража подтверждается подписью получателя. Ведомость утверждается руководителем учреждения и служит основанием для списания выданных кормов и фуража в расход.

Ведомость выдачи материальных ценностей на нужды учреждения. Применяется для оформления выдачи материальных ценностей в эксплуатацию для хозяйственных, научных и учебных целей, а также предметов основных средств стоимостью до 3 000 руб. за единицу. Записи проводятся по каждому материально ответственному лицу (графа 1) с указанием выдаваемых материальных ценностей (графы 3 - 12). Ведомость утверждается руководителем учреждения и служит основанием для списания материальных ценностей и предметов основных средств стоимостью до 3 000 руб. за единицу в установленном порядке с баланса учреждения.

Выдача по ведомости специальной одежды и специальной обуви на нужды учреждения сопровождается также соответствующими записями в **личной карточке учета выдачи средств индивидуальной защиты**. Сроки носки (эксплуатации) спецодевды, предметов мягкого инвентаря исчисляются со дня их фактической выдачи в носку (эксплуатацию). Для спецодевды сезонного пользования срок носки (эксплуатации) в течение одного сезона засчитывается за один год. Время хранения на складах в срок носки (эксплуатации) не засчитывается.

Истечение срока носки не является основанием для списания специальной одежды и специальной обуви. Эти предметы, возвращенные работниками по истечении сроков носки, но еще годные для дальнейшего использования, могут быть использованы по назначению после стирки, чистки, дезинфекции, дегазации, дезактивации, обезвреживания и ремонта.

В карточке указываются данные о работнике (пол, фамилия, имя, отчество, рост, размеры одежды, обуви, дата выдачи, возврата одежды, процент ее износа) и другая информация.

Путевой лист применяется для списания в расход всех видов топлива. Например, путевой лист легкового автомобиля является первичным документом по учету работы легкового автотранспорта и основанием для начисления заработной платы водителю.

Учреждениям для контроля за движением путевых листов, выданных водителю, и сдачей обработанных путевых листов в бухгалтерию рекомендуем вести **журнал учета движения путевых листов**.

Напоминаем, что обязательные реквизиты и порядок заполнения путевых листов установлены Приказом Минтранса России от 18 сентября 2008 г. N 152. Путевой лист, самостоятельно разработанный организацией, может быть одним из документов, подтверждающих расходы на приобретение ГСМ, при наличии в нем обязательных реквизитов, утвержденных Федеральным законом "О бухгалтерском учете".

Нормы расхода топлив и смазочных материалов на автомобильном транспорте утверждаются распоряжением Минтранса России. Базовая норма расхода топлива зависит от конструкции автомобиля, его агрегатов и систем, категории, типа, назначения автомобильного подвижного состава (легковые, автобусы, грузовые) и вида используемого топлива. При расчете базовой нормы учитывают массу автомобиля в снаряженном состоянии, типизированный маршрут и режим движения в условиях эксплуатации в пределах Правил дорожного движения.

Нормы расхода топлива на 100 км пробега автомобиля определены в литрах бензина или дизтоплива для бензиновых и дизельных автомобилей. Транспортная норма (норма на транспортную работу) включает в себя базовую норму и зависит или от грузоподъемности, или от нормируемой загрузки пассажиров, или от конкретной массы перевозимого груза. Эксплуатационная норма устанавливается на основе базовой или транспортной нормы с использованием поправочных коэффициентов (надбавок). Базовая норма также зависит от грузоподъемности, или от нормируемой загрузки пассажиров, или от массы перевозимого груза.

Нормы расхода топлива могут повышаться или понижаться в зависимости от условий, при которых эксплуатируется транспортное средство.

Для марок автомобилей, не указанных в нормах расхода топлив и смазочных материалов, а также в случае отклонения от установленных законодательством норм нормы расхода устанавливаются по результатам контрольных замеров, проведенных комиссией учреждения на основании приказа руководителя. Результаты контрольного замера оформляются актом, который служит основанием для приказа об утверждении нормы расхода топлива.

Фактический расход определяют согласно показаниям приборов и сверяют с данными путевого листа автомобиля. Подтверждением расходов по ГСМ в учреждении являются данные путевых листов, которые выписывает в одном экземпляре уполномоченное лицо учреждения. Путевой лист действителен в течение срока, установленного в учреждении, и может быть выписан на неделю, месяц и др.

Неизрасходованный остаток бензина учитывается при дальнейшем списании бензина на основании следующего путевого листа, представленного в бухгалтерию.

Акт о списании мягкого и хозяйственного инвентаря составляется комиссией учреждения по поступлению и выбытию активов при оформлении решения о списании мягкого инвентаря, посуды и однородных предметов хозяйственного инвентаря стоимостью от 3 000 руб. до 40 000 руб. включительно за единицу и служит основанием для отражения в бухгалтерском учете учреждения выбытия указанных объектов.

Если российским законодательством решение о списании имущества требует согласования с собственником имущества (с уполномоченным им органом власти), то акт о списании мягкого и хозяйственного инвентаря принимается к учету только при наличии такого согласования.

В акте указываются причины, послужившие основанием для принятия решения о списании объектов, и перечень мероприятий по исполнению решения о списании (ликвидация, утилизация, передача, передача в переработку (аффинаж), иные мероприятия), отметка о результатах проведенных мероприятий, в том числе перечень имущества, подлежащего постановке на учет по результатам проведенных мероприятий, указанных в акте, в целях дальнейшего использования объектов.

Акт о списании мягкого и хозяйственного инвентаря оформляется в двух экземплярах. Один экземпляр оформленного акта, согласованного в установленном порядке и утвержденного руководителем

учреждения, передается в бухгалтерию учреждения (централизованную бухгалтерию), другой остается у материально ответственного лица.

Определение непригодности и решение вопроса о списании мягкого инвентаря осуществляются постоянно действующей комиссией, назначенной приказом (распоряжением) руководителя учреждения.

Если при увольнении работник сдал спецодежду, срок носки которой не истек, то комиссия определяет процент ее износа, и при повторной выдаче бывшей в употреблении спецодежды срок носки исчисляется с учетом установленного процента износа. При повторной выдаче спецодежды выполняется запись в личной карточке учета выдачи средств индивидуальной защиты работника с пометкой "бывшая в употреблении".

В присутствии комиссии списанный мягкий инвентарь уничтожают (режут, рвут и т.д.), и он превращается в ветошь. При этом штампы, нанесенные ранее на мягкий инвентарь при приеме его к учету и выдаче в эксплуатацию, отрезают.

Ветошь, пригодная для использования в хозяйственных целях, принимается на склад по приходному ордеру с указанием веса, затем отпускается в подразделения и используется для уборки помещений и т.д. Ветошь принимается к учету в условной оценке.

Акт о списании материальных запасов применяется для списания с баланса материальных запасов на основании документов, подтверждающих их количественный расход и утвержденных руководителем учреждения. Акт составляет комиссия по поступлению и выбытию активов и утверждает руководитель учреждения.

Карточка учета материалов применяется для учета движения материалов на складе по каждому сорту, виду, размеру и заполняется на каждый номенклатурный номер материала материально ответственным лицом (кладовщиком, заведующим складом). Записи в карточке выполняют на основании первичных приходно-расходных документов в день совершения операции.

Аналитический учет материальных запасов ведут в разрезе их групп (видов), наименований, сортов и количества, по материально ответственным лицам и (или) местам хранения, принимая во внимание положения, предусмотренные отраслевыми стандартами.

Аналитический учет материальных запасов, за исключением продуктов питания, молодняка животных и животных на откорме, осуществляется в карточках количественно-суммового учета материальных ценностей.

Карточка количественно-суммового учета материальных ценностей (далее - карточка) применяется для аналитического учета: объектов основных средств, материальных ценностей, использованных при изготовлении экспериментальных устройств; материальных ценностей, выданных на транспортные средства взамен изношенных; переходящих наград, призов, кубков; товарно-материальных ценностей, принятых на ответственное хранение, включая спецоборудование, приобретенное для выполнения научно-исследовательских работ; нефинансовых активов в пути; материальных запасов, а также материальных ценностей, принятых в переработку, полученных в аренду, безвозмездное пользование, на хранение.

Карточку ведут:

- по наименованию, количеству, стоимости;
- по каждому объекту арендованного имущества - по инвентарным номерам арендодателя (при наличии номеров);
- по нефинансовым активам в пути - по отдельным поставщикам;
- по товарно-материальным ценностям, принятым на ответственное хранение, - по владельцам (собственникам);
- по сырью и материалам, принятым в переработку, - по заказчикам, видам, сортам и их местонахождению.

Заполнение карточки начинается с переноса данных об остатках на начало года. Записи в ней выполняются на основании первичных (сводных) документов, приложенных к журналам операций, в количественном и стоимостном выражении с выведением остатков на конец периода. Карточки составляются по каждому материально ответственному лицу в отдельности.

Аналитический учет молодняка животных и животных на откорме ведут по видам и возрастным группам (животных на откорме - только по видам) в книге учета животных. Материально ответственные лица отражают материальные запасы в книге (карточке) учета материальных ценностей.

Книга учета материальных ценностей (карточка) применяется для отражения в местах хранения материальных ценностей лицами, ответственными за их сохранность. Материально ответственные лица ведут учет по наименованиям, сортам и количеству материалов, готовой продукции, мягкого инвентаря, посуды, объектов библиотечных фондов с использованием отдельных страниц для каждого наименования объекта учета.

Учреждение систематически контролирует поступление и расходование материальных ценностей, находящихся на складе (в местах хранения), а также проводит сверку данных по счетам бухгалтерского учета материальных запасов с записями, которые ведут материально ответственные лица по местам хранения материальных ценностей. О результатах проверок должны быть сделаны необходимые записи на отведенной для этого странице в конце регистра.

При ограниченном объеме наименований материальных ценностей материально ответственные лица вправе учитывать наличие материальных ценностей и операций по их поступлению и выбытию в карточке учета материальных ценностей.

Книга регистрации боя посуды предназначена для обобщения учреждениями (материально ответственными лицами) сведений о разбитой посуде. К посуде, в частности, относятся: рюмки, фужеры, стаканы, чашки, кружки, бокалы, блюда, тарелки, салатники, графины, кувшины, вазы, подносы, кастрюли, жаровни, сковородки, ковши, тазы, чайники, кофейники, формы для запекания, термосы, сотейники, утятницы, хлебницы, терки и др.

Записи в данном регистре выполняют материально ответственные лица. Постоянно действующая комиссия по поступлению и выбытию активов учреждения контролирует правильность ведения книги регистрации боя посуды.

Синтетический учет операций по расходу материальных запасов, их выбытию из эксплуатации, перемещению внутри учреждения осуществляется в **журнале операций по выбытию и перемещению нефинансовых активов** (п. 120 Инструкции по применению Единого плана счетов).

Операции поступления материальных запасов учитываются в соответствии с содержанием хозяйственной операции:

- в журнале операций по выбытию и перемещению нефинансовых активов - в части операций принятия к учету материалов, товаров по сформированной фактической стоимости (в сумме фактических вложений) и операций по увеличению фактической (балансовой) стоимости материалов (оборудования, учитываемого в составе материалов, и т.п.) - на сумму фактических затрат по их дооборудованию, модернизации;

- в журнале операций расчетов с поставщиками и подрядчиками либо журнале операций расчетов с подотчетными лицами - в части операций поступления материальных запасов по фактической стоимости их приобретения (изготовления);

- в журнале по прочим операциям - по иным операциям поступления объектов материальных запасов.

Бухгалтерские проводки в отношении поступления (табл. 2.30) и выбытия (табл. 2.31) даны без учета готовой продукции и товаров, а также предметов лизинга.

Таблица 2.30. Бухгалтерский учет поступления

материальных запасов в бюджетных учреждениях

Содержание операции	Дебет	Кредит
1. Учреждением приняты к бухгалтерскому учету материальные запасы в оценке по фактической стоимости, приобретенные за плату в рамках государственного (муниципального) договора, без дополнительных затрат	10520340, 10530340	30234730
2. Учреждением приняты к бухгалтерскому учету материальные запасы в оценке по фактической стоимости, сформированной при их приобретении (по нескольким договорам), изготовлении, в том числе хозяйственным способом	10520340, 10530340	10624440, 10634440
3. Учреждением приняты к бухгалтерскому учету материальные запасы в оценке по фактической стоимости, сформированной в рамках их движения между головным учреждением, обособленными подразделениями (филиалами)	10520340, 10530340	30404340
4. Учреждением приняты к бухгалтерскому учету в оценке по фактической стоимости материальные запасы, полученные от органов власти, государственных (муниципальных) учреждений при закреплении за бюджетным учреждением права оперативного управления. Здесь в 18-м разряде кода счета бюджетного учета указывается код вида финансового обеспечения (деятельности) 4 - субсидии на выполнение государственного (муниципального) задания	10520340, 10530340	40110180
5. Учреждением приняты к бухгалтерскому учету материальные запасы в оценке по фактической стоимости, приобретенные через подотчетное лицо за плату в рамках государственного (муниципального) договора на нужды бюджетного учреждения	10520340, 10530340	20834660
6. Учреждением приняты к бухгалтерскому учету в оценке по фактической стоимости материальные запасы, безвозмездно полученные от резидентов РФ и физических лиц - нерезидентов РФ. Здесь в 18-м разряде кода счета бухгалтерского учета указывается код вида финансового обеспечения (деятельности) 2 - приносящая доход деятельность (собственные доходы учреждения)	10520340, 10530340	40110180
7. Учреждением приняты к бухгалтерскому учету материальные запасы, ранее числившиеся в составе материалов в пути, при их приобретении и переходе права собственности в момент отгрузки поставщиком. Материальные запасы в пути - это материалы, оплаченные учреждениями по иногородним поставкам, но не поступившие к концу месяца на склад, а также материалы, полученные на склады групп централизованного снабжения и хозяйственного обслуживания и не распределенные по учреждениям	10520340, 10530340	10723440, 10733440
8. Учреждением приняты к бухгалтерскому учету в оценке по фактической стоимости материальные запасы, безвозмездно полученные от наднациональных организаций и правительств	10520340, 10530340	40110152

иностранных государств. Здесь в 18-м разряде кода счета бухгалтерского учета указывается код вида финансового обеспечения (деятельности) 2 - приносящая доход деятельность (собственные доходы учреждения)		
9. Учреждением приняты к бухгалтерскому учету материальные запасы (материалы, комплектующие, запасные части, ветошь, дрова и др.), остающиеся в распоряжении учреждения по результатам проведения демонтажных, ремонтных работ, в том числе работ по разуконплектации нефинансовых активов, в том числе демонтажа экспериментальных устройств	10520340, 10530340	40110180
10. Учреждением приняты к бухгалтерскому учету в оценке по фактической стоимости материальные запасы, безвозмездно полученные от международных организаций. Здесь в 18-м разряде кода счета бухгалтерского учета указывается код вида финансового обеспечения (деятельности) 2 - приносящая доход деятельность (собственные доходы учреждения)	10520340, 10530340	40110153
11. Учреждением приняты к бухгалтерскому учету материальные запасы, остающиеся в распоряжении бюджетного учреждения и полученные от ликвидации (разборки, утилизации) объектов основных средств	10520340, 10530340	40110172
12. Учреждением приняты к бухгалтерскому учету неучтенные материальные запасы, выявленные при инвентаризации, в оценке по текущей оценочной стоимости	10520340, 10530340	40110180
13. Учреждением приняты к бухгалтерскому учету материальные запасы, поступившие в натуральной форме в порядке возмещения ущерба, причиненного виновным лицом	10520340, 10530340	40110172
14. Учтено внутреннее перемещение материальных запасов между подразделениями учреждения. Отражается в соответствующих регистрах аналитического учета путем изменения материально ответственного лица	10520340, 10530340	10520340, 10530340
15. Учреждением приняты к бухгалтерскому учету материальные запасы в оценке по фактической стоимости в результате реорганизации бюджетного учреждения в форме слияния, присоединения, разделения, выделения	10520340, 10530340	30406730
16. Учреждением принят к бухгалтерскому учету молодняк животных, полученный в качестве приплода	10536340	40110180
17. Учреждением приняты к бухгалтерскому учету материальные запасы, поступившие в результате разуконплектации объектов	10520340, 10530340	40110172

Таблица 2.31. Бухгалтерский учет выбытия материальных запасов в бюджетных учреждениях

Содержание операции	Дебет	Кредит
1. Учреждением списана с бухгалтерского учета фактическая стоимость израсходованных материальных запасов, потерь в объеме норм естественной убыли, а также пришедших в негодность предметов мягкого инвентаря и посуды на основании оправдательных первичных документов в рамках внебюджетной деятельности	10960272, 10970272, 10980272, 10990272	10520440, 10530440
2. Учреждением списана с бухгалтерского учета фактическая стоимость израсходованных материальных запасов, потерь в объеме норм естественной убыли, а также пришедших в негодность предметов мягкого инвентаря и посуды на основании оправдательных первичных документов в рамках бюджетной деятельности	40120272	10520440, 10530440
3. Учреждением списана с бухгалтерского учета фактическая стоимость материальных запасов, переданных в подразделения учреждения для изготовления основных средств	10621310, 10631310, 10611310	10520440, 10530440
4. Учреждением списана с бухгалтерского учета фактическая стоимость материальных запасов, переданных в подразделение учреждения для производства готовой продукции, выполнения работ, оказания услуг. Здесь в 18-м разряде кода счета бухгалтерского учета указывается код вида финансового обеспечения (деятельности) 2 - приносящая доход деятельность (собственные доходы учреждения)	10960272, 10970272, 10980272	10520440, 10530440
5. Учреждением списана с бухгалтерского учета фактическая стоимость материальных запасов, пришедших в негодность вследствие стихийных и иных бедствий, природного явления, катастрофы, согласно принятому решению об их списании	40120273	10520440, 10530440
6. Учреждением списана с бухгалтерского учета фактическая стоимость материальных запасов (за исключением готовой продукции, товаров) в результате их продажи	40110172	10520440, 10530440
7. Учреждением списана с бухгалтерского учета фактическая стоимость материальных запасов в результате их передачи в рамках расчетов между головным учреждением, обособленными подразделениями (филиалами)	30404340	10520440, 10530440
8. Учреждением списана с бухгалтерского учета фактическая стоимость материальных запасов в результате их передачи органу власти, государственному (муниципальному) учреждению, в том числе при прекращении права оперативного управления (изъятии из оперативного управления), а также иной государственной организации	40120241	10520440, 10530440
9. Учреждением списана с бухгалтерского учета фактическая стоимость материальных запасов (в случаях, предусмотренных законодательством РФ), переданных бюджетным учреждением в качестве учредителя (участника) в уставный (складочный) капитал хозяйственных обществ или иным юридическим лицам. Здесь в 18-м разряде кода счета бухгалтерского учета указывается код вида финансового обеспечения	21530530, 21550550	10520440, 10530440

(деятельности) 2 - приносящая доход деятельность (собственные доходы учреждения)		
10. Учреждением списана с бухгалтерского учета фактическая стоимость материальных запасов, пришедших в негодность вследствие физического износа, а также помимо воли бюджетного учреждения (в случаях выявленных недостач, хищений, уничтожения основных средств при террористических актах) согласно принятому решению об их списании	40101172	10520440, 10530440
11. Учреждением списана с бухгалтерского учета фактическая стоимость материальных запасов, безвозмездно переданных в порядке, предусмотренном законодательством РФ: - организациям, за исключением государственных и муниципальных организаций; - наднациональным организациям и правительствам иностранных государств; - международным организациям. Здесь в 18-м разряде кода счета бухгалтерского учета указывается код вида финансового обеспечения (деятельности) 2 - приносящая доход деятельность (собственные доходы учреждения)	40120242 40120252 40120253	10520440, 10530440
12. Учреждением списана с бухгалтерского учета фактическая стоимость материальных запасов (спецоборудования), переданных со склада в научное подразделение для выполнения согласно договору НИОКР и ТР с одновременным принятием спецоборудования на забалансовый учет по дебету счета 12 "Спецоборудование для выполнения научно-исследовательских работ по договорам с заказчиками"	10960272	10536440
13. Учреждением списана с бухгалтерского учета фактическая стоимость материальных запасов, переданных работникам (сотрудникам) учреждения в личное пользование для выполнения ими служебных (должностных) обязанностей, с одновременным принятием на забалансовый учет по дебету счета 27 "Материальные ценности, выданные в личное пользование работникам (сотрудникам)"	10900272, 40120272	10500440

Готовая продукция

Готовая продукция - это часть материальных запасов, предназначенная для продажи, являющаяся конечным результатом производственного процесса, законченная обработкой, технические и качественные характеристики которой соответствуют ГОСТам, условиям договора или требованиям иных документов в случаях, предусмотренных российским законодательством.

Готовая продукция принимается к учету в оценке по **плановой (нормативно-плановой) себестоимости** на дату выпуска продукции.

По окончании месяца определяется **фактическая себестоимость** готовой продукции. Возникающие при этом отклонения фактической себестоимости от плановой (нормативно-плановой) себестоимости (экономия или перерасход) относятся:

- на увеличение (уменьшение) остатка нереализованной готовой продукции;

- на увеличение (уменьшение) финансового результата текущего финансового года - в части реализованной продукции, продукции, списанной вследствие естественной убыли, брака, порчи, недостачи и т.п.

Организация бухгалтерского учета готовой продукции должна обеспечить формирование информации о наличии и движении готовой продукции по местам хранения и материально ответственным лицам.

Готовую продукцию учитывают в количественных и стоимостных показателях. Количественный учет готовой продукции ведут в единицах измерения, принятых в учреждении, в зависимости от физических свойств.

Готовую продукцию переводят в состав материальных запасов (основных средств) в целях ее использования для нужд учреждения по фактической себестоимости, признаваемой фактической (первоначальной) стоимостью объекта.

Себестоимость готовой продукции (работ, услуг) - это стоимостная оценка используемых в ходе производства готовой продукции, выполнения работ, оказания услуг природных ресурсов, сырья, материалов, топлива, энергии, основных фондов, трудовых ресурсов и других затрат.

Затраты учреждения при производстве готовой продукции, выполнении работ, оказании услуг делятся на прямые и накладные.

Прямые затраты можно непосредственно отнести на себестоимость готовой продукции, конкретного вида оказываемой услуги (выполняемой работы). При оказании одного вида услуг все затраты, непосредственно связанные с их оказанием, относятся к прямым затратам (п. 134 Инструкции по применению Единого плана счетов).

Накладные затраты возникают в связи с производством различных видов готовой продукции, выполнением работ, оказанием услуг. Такие затраты распределяются между видами готовой продукции, работ, услуг пропорционально выбранной базе распределения.

К **общехозяйственным затратам** можно отнести:

- административно-управленческие расходы;
- затраты на содержание персонала, не связанного с производственным процессом;
- амортизационные отчисления и расходы на ремонт основных средств управленческого и общехозяйственного назначения;
- арендную плату за помещения общехозяйственного назначения;
- затраты по оплате информационных, консультационных и других услуг;
- другие аналогичные по назначению затраты.

При производстве одного (единственного) вида готовой продукции, оказании услуг, выполнении работ все затраты, непосредственно с этим связанные, относятся к прямым затратам. Прямые затраты относятся на себестоимость производства единицы готовой продукции, выполнения работы, оказания услуги. Для целей управления в бухгалтерском учете фактические затраты учреждения на производство готовой продукции, выполнение работ и оказание услуг должны быть детализированы по следующим показателям (п. 134 Инструкции по применению Единого плана счетов).

В зависимости от отраслевых особенностей - по экономическим элементам и по статьям калькуляции.

По экономическим элементам:

- материальные затраты;
- затраты на оплату труда;
- отчисления на социальные нужды;
- амортизация;
- прочие затраты (командировочные, почтовые, за телефон и проч.).

Это единая и обязательная к применению классификация для всех предприятий независимо от их организационно-правовой формы. Классификация показывает, что именно израсходовано на производство продукции и каково соотношение отдельных элементов затрат в общей их сумме.

По способу включения в себестоимость - прямые и накладные (в том числе общехозяйственные).

По связи с технико-экономическими факторами - условно-постоянные (общехозяйственные) и условно-переменные (накладные).

Кроме того, учетной политикой учреждения может быть предусмотрена детализация фактических расходов в целях их нормирования, лимитирования и т.д.

Для формирования в денежном выражении информации о затратах на производство готовой продукции, выполнение работ, оказание услуг и хозяйственных операций, осуществляемых с ними, применяются следующие группы счетов:

- 10960 "Себестоимость готовой продукции, работ, услуг";
- 10970 "Накладные расходы производства готовой продукции, работ, услуг";
- 10980 "Общехозяйственные расходы";
- 10990 "Издержки обращения".

Учет на этих счетах организуют в разрезе аналитических счетов для учета расходов по видам затрат - кодам статей, подстатей расходов КОСГУ в соответствии с положениями Указаний о порядке применения бюджетной классификации Российской Федерации. Например, для ведения бухгалтерского учета прямых затрат на производство готовой продукции применяются следующие счета аналитического учета в соответствии с объектом учета и содержанием хозяйственной операции:

- 10960211 "Затраты на заработную плату в себестоимости готовой продукции, работ, услуг";
- 10960212 "Затраты на прочие выплаты в себестоимости готовой продукции, работ, услуг";
- 10960213 "Затраты на начисления на выплаты по оплате труда в себестоимости готовой продукции, работ, услуг";
- 10960221 "Затраты на услуги связи в себестоимости готовой продукции, работ, услуг";
- 10960222 "Затраты на транспортные услуги в себестоимости готовой продукции, работ, услуг";
- 10960223 "Затраты на коммунальные услуги в себестоимости готовой продукции, работ, услуг";
- 10960224 "Затраты на арендную плату за пользование имуществом в себестоимости готовой продукции, работ, услуг";
- 10960225 "Затраты на работы, услуги по содержанию имущества в себестоимости готовой продукции, работ, услуг";

10960226 "Затраты на прочие работы, услуги в себестоимости готовой продукции, работ, услуг";

10960262 "Затраты на пособия по социальной помощи населению в себестоимости готовой продукции, работ, услуг";

10960263 "Затраты на пенсии, пособия, выплачиваемые организациями сектора государственного управления, в себестоимости готовой продукции, работ, услуг";

10960271 "Затраты по амортизации основных средств и нематериальных активов в себестоимости готовой продукции, работ, услуг";

10960272 "Затраты по расходованию материальных запасов в себестоимости готовой продукции, работ, услуг";

10960290 "Прочие затраты в себестоимости готовой продукции, работ, услуг".

В рамках формирования учетной политики учреждение вправе, руководствуясь требованиями законодательства РФ, органов, осуществляющих функции и полномочия учредителя, налогового законодательства РФ по раскрытию информации о затратах на производство готовой продукции, устанавливать в составе рабочего плана счетов аналитические коды видов синтетического счета объекта учета.

Согласно п. 134 Инструкции по применению Единого плана счетов накладные расходы могут распределяться пропорционально:

- прямым затратам по оплате труда;
- материальным затратам;
- иным прямым затратам;
- объему выручки от реализации продукции (работ, услуг);
- иному показателю, характеризующему результаты деятельности учреждения.

Основным первичным документом по распределению фактических затрат учреждения между конкретными объектами учета (т.е. видами готовой продукции, работ, услуг, а также стоимостью незавершенного производства) является **расчет фактической себестоимости платных работ и услуг, а также готовой продукции и стоимости незавершенного производства**. На основании этого расчета и осуществляется распределение фактических затрат учреждения в рамках приносящей доход деятельности между названными показателями. Форму расчета необходимо разработать и утвердить в учетной политике учреждения.

Способ распределения накладных расходов между видами услуг выбирает само учреждение или орган, на который возложены полномочия учредителя, таким образом, чтобы оптимизировать степень полезности учетных данных для целей управления при допустимом уровне трудоемкости учетных процедур. Выбранный способ распределения накладных расходов должен быть зафиксирован в учетной политике учреждения.

Общехозяйственные расходы, произведенные за отчетный период (месяц), согласно утвержденной учреждением учетной политике распределяются на себестоимость оказанных услуг, а в части нераспределяемых расходов - на увеличение расходов текущего финансового года.

К нераспределяемым расходам относятся те, которые не формируют себестоимость оказываемых услуг.

Продукция (работы), не прошедшая всех стадий (фаз, переделов), предусмотренных технологическим процессом, а также изделия, не укомплектованные, не прошедшие испытания и технической приемки, относятся к **незавершенному производству (НЗП)**, которое отражается в бухгалтерском учете по фактической себестоимости прямых затрат. Сумма общехозяйственных расходов

учреждения не включается в фактическую стоимость НЗП.

Аналитический учет затрат на изготовление продукции (работ, услуг) ведут в **многографной карточке** в разрезе видов производимой учреждением готовой продукции, выполняемых работ, оказываемых услуг по видам расходов (п. 139 Инструкции по применению Единого плана счетов).

Учет операций по формированию себестоимости готовой продукции (выполняемых работ, оказываемых услуг), операций принятия к учету готовой продукции (в том числе отражение отклонений фактической себестоимости от плановой), а также операций по отнесению сформированной себестоимости затрат, общехозяйственных расходов, издержек обращения на соответствующие счета финансового результата осуществляется в **журнале по прочим операциям**.

Затраты учреждения при производстве готовой продукции, выполнении работ, оказании услуг, общехозяйственные расходы, издержки обращения учитывают в соответствии с содержанием факта хозяйственной жизни в следующих регистрах бухгалтерского учета (п. 140 Инструкции по применению Единого плана счетов):

- журнале операций по расчетам по оплате труда;
- журнале операций по расчетам с поставщиками и подрядчиками;
- журнале операций по расчетам с подотчетными лицами;
- журнале операций по выбытию и перемещению материальных активов;
- журнале по прочим операциям.

Способ калькулирования себестоимости единицы продукции (объема работы, услуги) и базу распределения накладных расходов между объектами калькулирования выиграет само учреждение самостоятельно или орган, осуществляющий функции и полномочия учредителя. При этом необходимо оптимизировать степень полезности учетных данных для целей управления при допустимом уровне трудоемкости учетных процедур.

Учет операций по формированию себестоимости готовой продукции, операций принятия к учету готовой продукции, в том числе отражение отклонений фактической себестоимости от плановой (нормативно-плановой), а также операций по отнесению сформированной себестоимости затрат, произведенных общехозяйственных расходов на соответствующие счета финансового результата ведут в журнале по прочим операциям.

Учитывается готовая продукция в составе групп счетов: 10520 "Материальные запасы - особо ценное движимое имущество учреждения", 10530 "Материальные запасы - иное движимое имущество учреждения", которые содержат аналитический код вида синтетического счета - 7 "Готовая продукция". Бухгалтерские проводки по учету представлены в табл. 2.32.

Таблица 2.32. Бухгалтерский учет готовой продукции
в бюджетных учреждениях

Содержание операции	Дебет	Кредит
Формирование фактической себестоимости (стоимости) готовой продукции, выполняемых работ, оказываемых услуг		
1. Учтены расходы, включаемые в себестоимость при производстве одного вида готовой продукции, выполняемой работы (оказываемой услуги), а также прямые расходы при производстве нескольких видов готовой продукции, выполнении работ (оказании услуг)	10960200	30200730, 20800660, 10400410, 30300730, 10130410, 10500440
2. Учтены накладные расходы, включаемые в себестоимость	10970200	30200730,

при производстве разных видов готовой продукции, выполнении работ (оказании услуг)		20800660, 10400410, 30300730, 10130410, 10500440
3. Учтено распределение накладных расходов при производстве разных видов готовой продукции, выполнении работ (оказании услуг)	10960200	10970200
4. Учтены общехозяйственные расходы, включаемые в себестоимость при производстве разных видов готовой продукции, выполнения работ (оказания услуг)	10980200	30200730, 20800660, 10400410, 30300730, 10130410, 10500440
5. Учтено распределение общехозяйственных расходов при формировании фактической себестоимости (стоимости) производства разных видов готовой продукции, выполнение работ (оказание услуг)	10960200	10980200
6. Отнесение фактической себестоимости оказанных учреждением услуг (выполненных работ) в рамках исполнения государственного (муниципального) задания на уменьшение финансового результата учреждения текущего финансового года. Здесь в 18-м разряде кода счета бухгалтерского учета указывается код вида финансового обеспечения (деятельности) 4 - субсидии на выполнение государственного (муниципального) задания	40110180	10960200
7. Списана с бухгалтерского учета фактическая себестоимость оказанных учреждением услуг (выполненных работ) в рамках иной приносящей доход деятельности на уменьшение финансового результата учреждения текущего финансового года. Здесь в 18-м разряде кода счета бухгалтерского учета указывается код вида финансового обеспечения (деятельности) 2 - приносящая доход деятельность (собственные доходы учреждения)	40110130	10960200
8. Списана с бухгалтерского учета фактическая себестоимость оказанных учреждением услуг (выполненных работ) в рамках медицинской помощи, предусмотренной базовой программой обязательного медицинского страхования, на уменьшение финансового результата учреждения текущего финансового года. Здесь в 18-м разряде кода счета бухгалтерского учета указывается код вида финансового обеспечения (деятельности) 7 - средства по обязательному медицинскому страхованию	40110130	10960200
9. Списаны с бухгалтерского учета общехозяйственные расходы, не формирующие себестоимость работ, услуг (готовой продукции), выполняемых, оказываемых бюджетным учреждением в рамках государственного (муниципального) задания, в том числе расходы по содержанию имущества, с отнесением на финансовый результат текущего финансового	40120200	10980200

года. Здесь в 18-м разряде кода счета бухгалтерского учета указывается код вида финансового обеспечения (деятельности) 4 - субсидии на выполнение государственного (муниципального) задания		
10. Списаны с бухгалтерского учета общехозяйственные расходы, в части не распределяемой на себестоимость готовой продукции (работ, услуг), на финансовый результат текущего финансового года на основании справки. Здесь в 18-м разряде кода счета бухгалтерского учета указывается код вида финансового обеспечения (деятельности) 2 - приносящая доход деятельность (собственные доходы учреждения)	40120200	10980200
Учет готовой продукции		
11. Учреждением (на дату выпуска продукции) принята к бухгалтерскому учету готовая продукция в оценке по плановой (нормативно-плановой) себестоимости на основании требования-накладной	10527340, 10537340	10960200
12. Учреждением приняты к бухгалтерскому учету суммы разницы между фактической и плановой (нормативно-плановой) себестоимостью готовой продукции по окончании месяца, на основании справки с приложением расчета (перерасход - фактическая себестоимость больше плановой (нормативно-плановой)):		
а) в части нереализованной продукции - на увеличение ее остатка;	10527340, 10537340	10960200
б) в части реализованной продукции;	40110130	10960200
в) в части продукции, списанной вследствие естественной убыли;	40120272	10960200
г) в случае превышения плановой (нормативно-плановой) над фактической себестоимостью готовой продукции (экономия) указанные операции ("а", "б", "в") отражаются способом "красное сторно"		
13. Учреждением списана с бухгалтерского учета сумма естественной убыли готовой продукции на основании соответствующих оправдательных документов	40120272, 10900272	10527440, 10537440
14. Учреждением списана с бухгалтерского учета сумма недостач, хищений готовой продукции на основании соответствующих оправдательных документов	40110172	10527440, 10537440
15. Учреждением списана с бухгалтерского учета стоимость потерь готовой продукции при чрезвычайных обстоятельствах	40120273	10527440, 10537440
16. Учреждением списана с бухгалтерского учета плановая (нормативно-плановая) себестоимость готовой продукции в результате ее реализации	40110130	10527440, 10537440
17. Учреждением учтены хозяйственные операции по переводу готовой продукции в состав основных средств в	10121310 - 10128310;	10527440, 10537440

целях ее использования для нужд учреждения - по фактической себестоимости на основании требования-накладной	10131310 - 10138310	
18. Учреждением учтены хозяйственные операции по переводу готовой продукции в состав материальных запасов в целях ее использования для нужд учреждения - по фактической себестоимости на основании требования-накладной	10521340 - 10526340; 10531340 - 10536340	10527440, 10537440

Пример 2.10. Экономико-правовой колледж имеет в своем составе столовую, которая финансируется за счет средств от деятельности, приносящей доход (в 18-м разряде кода счета необходимо указывать 2 - деятельность, приносящая доход). При формировании фактической себестоимости продукции для обеспечения питания учащихся учитывается не только стоимость израсходованных продуктов, но и другие расходы, связанные с ее изготовлением. Все расходы для удобства считаем прямыми. В марте столовая произвела следующие расходы: списаны продукты питания, использованные при изготовлении продукции, - 80 000 руб.; начислена заработная плата работникам столовой - 50 000 руб.; начислены обязательные страховые взносы - 15 000 руб., начислены взносы по обязательному социальному страхованию от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний - 100 руб. (0,2%); начислено за коммунальные услуги - 20 240 руб. (в том числе НДС - 3 240 руб.).

Операции по производству готовой продукции в бухгалтерском учете отражаются записями, представленными в табл. 2.33.

Таблица 2.33

Содержание операции	Дебет	Кредит	Сумма, руб.
1. Отпущены в производство продукты питания для производства готовой продукции	10960340	10532440	80 000
2. Начислена заработная плата работникам столовой	10960211	30211730	50 000
3. Начислены обязательные страховые взносы	10960213	30302730, 30307730, 30310730	15 000
4. Начислены взносы по обязательному социальному страхованию от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний	10960213	30306730	100
5. Отражены расходы на коммунальные услуги	10960223	30223730	18 000
6. Учтена сумма НДС по коммунальным услугам	21012560	30223730	3 240
7. Принята к бухгалтерскому учету готовая продукция по плановой себестоимости (80 000 + 50 000 + 15 000 + 100 + 18 000)	10537340	10960200	163 100

Товары

На счете 10500 "Материальные запасы", содержащем аналитический код вида синтетического счета 8 "Товары", учитываются материальные ценности, приобретенные учреждением для продажи. Товары, приобретенные учреждением для продажи, принимаются к учету по фактической стоимости. Учреждения, которые ведут розничную торговлю, товары, переданные в реализацию, вправе учитывать по их розничной цене с обособленным учетом торговой наценки (скидки).

Торговая наценка (скидка) учитывается на счете 10500 "Материальные запасы", содержащем аналитический код вида синтетического счета 9 "Торговая наценка".

Суммы торговых наценок (скидок) по товарам, реализованным, отпущенным, списанным с бухгалтерского учета вследствие их естественной убыли, брака, порчи, недостачи и т.п., отражаются в уменьшение финансового результата текущего финансового года.

Относящиеся к нереализованным товарам суммы наценок (скидок) уточняются по результатам инвентаризации (на основании инвентаризационных описей) путем увеличения (уменьшения) их стоимости в соответствии с установленными учреждением размерами сумм наценок (скидок) на соответствующие товары.

Аналитический учет товаров, переданных на реализацию, ведут по материально ответственным лицам, местам реализации в порядке, установленном учреждением в учетной политике.

Операции по счету 10539 "Торговая наценка" учитываются в журнале операций по выбытию и перемещению нефинансовых активов.

Затраты, произведенные учреждением в результате реализации товаров, в том числе в процессе их продвижения на рынке, на основании первичных документов, учитываются по дебету счета 10990 "Издержки обращения" в разрезе следующих аналитических счетов:

10990211 "Издержки обращения в части заработной платы";

10990212 "Издержки обращения в части прочих выплат";

10990213 "Издержки обращения в части начислений на выплаты по оплате труда";

10990221 "Издержки обращения в части услуг связи";

10990222 "Издержки обращения в части транспортных услуг";

10990223 "Издержки обращения в части коммунальных услуг";

10990224 "Издержки обращения в части арендной платы за пользование имуществом";

10990225 "Издержки обращения в части содержания имущества";

10990226 "Издержки обращения в части прочих работ, услуг";

10990262 "Издержки обращения в части пособия по социальной помощи населению";

10990263 "Издержки обращения в части выплаты пенсий, пособий организациями сектора государственного управления";

10990271 "Издержки обращения в части амортизации основных средств и нематериальных активов";

10990272 "Издержки обращения в части расходования материальных запасов";

10990290 "Издержки обращения в части прочих расходов".

Затраты, произведенные бюджетным учреждением в результате реализации товаров, в том числе в процессе продвижения товаров, списываются на дату, определенную в учетной политике учреждения, но не реже чем по результатам месяца учитываются бухгалтерской записью по дебету соответствующих счетов аналитического учета счета 40120200 "Расходы текущего финансового года" и кредиту счета

10990200 "Издержки обращения".

Бухгалтерские проводки по учету товаров, торговой наценки (скидки) систематизированы в табл. 2.34.

Таблица 2.34. Бухгалтерские проводки по учету товаров, торговой наценки (скидки)

Содержание операции	Дебет	Кредит
1. Учреждением приняты к бухгалтерскому учету товары в оценке по фактической стоимости, приобретенные через подотчетное лицо для продажи	10538340	20834660
2. Учреждением приняты к бухгалтерскому учету товары в оценке по фактической стоимости, приобретенные за плату у поставщиков для продажи	10538340	30234730
3. Учтена торговая наценка на товары при розничной торговле (фактическая стоимость товаров доведена до продажной цены при их передаче на реализацию). По нашему мнению, еще должна быть операция внутреннего перемещения товаров со склада в места осуществления торговли - дебет и кредит счета 10538340 со сменой материально ответственного лица	10538340	10539440
4. Учреждением на основании товарного отчета и прилагаемых к нему первичных (сводных) документов признаны в бухгалтерском учете доходы от реализации товаров	20531560	40110130
5. Списана с бухгалтерского учета на основании справки-отчета кассира, приходного кассового ордера фактическая стоимость товаров в результате их продажи	40110130	10538440
6. Одновременно (см. операцию 5) способом "красное сторно" списана с учета сумма торговой наценки на проданные товары	40110130	10539440
7. Способом "красное сторно" списана с бухгалтерского учета сумма торговой наценки по товарам, пришедшим в негодность вследствие стихийных бедствий, относимой на финансовый результат текущего финансового года на основании товарного отчета, акта о списании материальных запасов и справки	40120273	10539440
8. Способом "красное сторно" списана с бухгалтерского учета сумма торговой наценки по выявленным недостаткам, ущербу товаров текущего финансового года	40110173	10539440
9. Приняты к бухгалтерскому учету суммы издержек, произведенные учреждением в результате реализации товаров, в том числе в процессе продвижения товаров	10990200	30200730, 20800660, 10400410, 30300730, 10130410 (в части ОС <*>, стоимостью до 3 000 руб.), 10500440

<*> ОС - основные средства.

Тесты

1. К материальным запасам государственных (муниципальных) учреждений относятся:

- а) предметы, используемые в деятельности учреждения в течение периода, не превышающего 12 месяцев, независимо от их стоимости;
- б) предметы, используемые в деятельности учреждения в течение периода, не превышающего 12 месяцев, и стоимостью 3 000 руб.;
- в) предметы, используемые в деятельности учреждения в течение периода, превышающего 12 месяцев, независимо от их стоимости;
- г) предметы, используемые в деятельности учреждения в течение периода, превышающего шесть месяцев, стоимостью менее 40 000 руб.

2. Материальные запасы учитываются на счете:

- а) 10700;
- б) 20600;
- в) 10500;
- г) 30200.

3. Материальные запасы в пути учитываются на счете:

- а) 10500;
- б) 30200;
- в) 10700;
- г) 20600.

4. Учет готовой продукции - иного движимого имущества ведут на счете:

- а) 10537;
- б) 10538;
- в) 10505;
- г) 10507.

5. Каким документом оформляется списание в расход всех видов топлива:

- а) актом о списании материальных запасов;
- б) путевым листом;
- в) накладной;
- г) актом сдачи?

6. Каким документом оформляется списание с баланса материальных запасов:

- а) накладной;
- б) актом сдачи-приемки;
- в) актом о списании материальных запасов;
- г) путевым листом?

7. Материальные запасы списывают в оценке:

- а) по остаточной стоимости;
- б) по средней фактической стоимости;
- в) по рыночной стоимости;
- г) методом ЛИФО.

8. Оприходование материальных запасов, полученных от поставщиков, отражается бухгалтерской записью:

- а) Д 10500340 К 30234730;
- б) Д 30220830 К 20611660;
- в) Д 10500340 К 30405340;
- г) Д 10500440 К 30405222.

9. Списание материальных запасов (кроме готовой продукции) при их продаже отражается в бухгалтерском учете проводкой:

- а) Д 40110172 К 10500440;
- б) Д 30220830 К 20611660;
- в) Д 40110130 К 10500440;
- г) Д 40110180 К 10500440.

10. Передача хозяйственных материалов и канцелярских принадлежностей в подразделения учреждения для использования оформляется бухгалтерской проводкой:

- а) Д 40110172 К 10506440;
- б) Д 40120272 К 10504440;
- в) Д 10505340 К 30222730;
- г) нет верного ответа.

Контрольные вопросы и задания

1. Дайте определение нефинансовых активов как объектов бюджетного учета.
2. Назовите аналитические счета к счету 10600 "Вложения в нефинансовые активы".
3. Перечислите условия включения объектов в состав основных средств.

4. Приведите классификацию объектов основных средств.
5. Назовите первичные документы по учету операций с основными средствами.
6. Составьте бухгалтерские проводки по операциям поступления объектов основных средств.
7. Составьте бухгалтерские записи по переоценке объектов основных средств.
8. Какие активы в бухгалтерском учете признаются непроизведенными?
9. В чем заключается основное отличие нематериальных активов от других объектов нефинансовых активов?
10. Составьте бухгалтерские проводки по операциям поступления и выбытия непроизведенных активов.
11. Назовите состав нематериальных активов.
12. Составьте бухгалтерские записи о поступлении нематериальных активов в учреждение.
13. Составьте бухгалтерские проводки по операциям выбытия продуктов питания из учреждения.
14. Каков порядок начисления и учета амортизации по основным средствам и нематериальным активам?
15. Износ и амортизация: это разные категории или одно и то же?
16. Дайте определение срока полезного использования.
17. В каких целях проводится переоценка активов?
18. Какие активы принимаются к бухгалтерскому учету в качестве материальных запасов?
19. Что такое естественная убыль материалов?
20. Каким образом осуществляется группировка объектов материальных запасов?
21. Какие расходы учитываются при определении фактической стоимости материальных запасов?
22. Перечислите регистры аналитического и синтетического учета материальных запасов.
23. Составьте бухгалтерские проводки по операциям поступления продуктов питания в учреждение.
24. Дайте определение готовой продукции и товаров.
25. В какой оценке готовая продукция списывается с бюджетного бухгалтерского учета?
26. Составьте бухгалтерские проводки по операциям производства готовой продукции.

Ответы на тесты

К п. 2.2 "Учет объектов основных средств":

№ вопроса	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Вариант ответа	б	а	а	в	в	а	б	г	а	в

N вопроса	11	12	13	14	15
Вариант ответа	б	а	а	в	б

К п. 2.3 "Учет нематериальных активов":

N вопроса	1	2	3	4	5
Вариант ответа	а	г	в	б	в

К п. 2.4 "Учет произведенных активов":

N вопроса	1	2	3	4	5	6
Вариант ответа	а	в	а	а	б	а

К п. 2.5 "Учет материальных запасов":

N вопроса	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Вариант ответа	а	в	в	г	б	в	б	а	а	а

Глава 3. БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ УЧРЕЖДЕНИЙ

3.1. Учет наличных денежных средств и других ценностей, хранящихся в кассе

3.2. Учет денежных средств на лицевых счетах в органах казначейства

3.3. Учет операций с денежными средствами на счетах в банках

3.4. Учет финансовых вложений

3.1. Учет наличных денежных средств и других ценностей,
хранящихся в кассе

Для формирования информации о наличии и движении денежных средств учреждений применяются следующие группы счетов:

20110 "Денежные средства на лицевых счетах учреждения в органе казначейства";

20120 "Денежные средства на счетах учреждения в кредитной организации";

20130 "Денежные средства в кассе учреждения".

Денежные средства учреждения учитываются на счете, содержащем соответствующий аналитический код группы синтетического счета и вида синтетического счета объекта учета:

1 "Денежные средства учреждения на счетах";

- 2 "Денежные средства учреждения, размещенные на депозиты";
- 3 "Денежные средства учреждения в пути";
- 4 "Касса";
- 5 "Денежные документы";
- 6 "Аккредитивы";
- 7 "Денежные средства учреждения в иностранной валюте".

Основные задачи учета денежных средств государственных (муниципальных) учреждений представлены на рис. 3.1.

Основные задачи бухгалтерского учета денежных средств

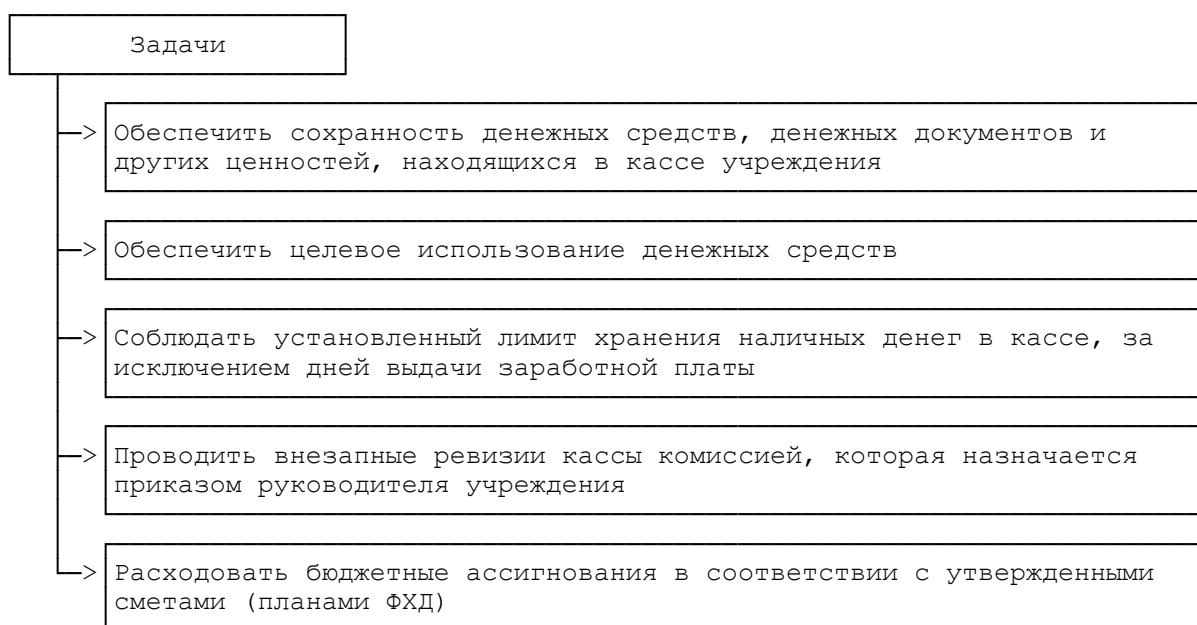


Рис. 3.1

Для расчетов наличными денежными средствами любая организация независимо от организационно-правовой формы должна иметь кассу. Наличные денежные средства могут поступать в кассу учреждения, в частности, в следующих случаях:

- для выплаты заработной платы работникам учреждения, социальных пособий, стипендий и т.п., а также депонированных сумм;
- для выдачи под отчет на административно-хозяйственные, командировочные расходы и при возврате не использованных работниками подотчетных сумм;
- для наличной оплаты оказанных учреждением платных услуг, выполненных платных работ, за реализованную продукцию и другие активы;
- в счет возмещения причиненного учреждению ущерба;
- во временное распоряжение и при возврате собственникам.

Наличные расчеты в валюте РФ и иностранной валюте между юридическими лицами в рамках одного договора возможны в размере, не превышающем 100 000 руб. либо сумму в иностранной валюте, эквивалентную 100 000 руб. по официальному курсу Банка России на дату проведения наличных расчетов (Указание Банка России N 3073-У "Об осуществлении наличных расчетов").

При реализации товаров, работ, услуг необходимо применять контрольно-кассовую технику (ККТ), которая должна быть зарегистрирована в налоговых органах.

В соответствии с Указанием Банка России "О порядке ведения кассовых операций юридическими лицами..." организациям и учреждениям необходимо утвердить распорядительный акт об установленном лимите остатка наличных денег. Этим Указанием предусмотрено два варианта расчета лимита.

1. Для определения лимита остатка наличных денег юридическое лицо учитывает объем поступлений наличных денег за проданные товары, выполненные работы, оказанные услуги (вновь созданное юридическое лицо - ожидаемый объем поступлений наличных денег за проданные товары, выполненные работы, оказанные услуги).

Лимит остатка наличных денег рассчитывается по формуле:

$$L = \frac{V}{P} \times N_c,$$

где L - лимит остатка наличных денег в рублях; V - объем поступлений наличных денег за проданные товары, выполненные работы, оказанные услуги за расчетный период в рублях (юридическое лицо, в состав которого входят обособленные подразделения, определяет объем поступлений наличных денег за проданные товары, выполненные работы, оказанные услуги с учетом наличных денег, принятых за проданные товары, выполненные работы, оказанные услуги обособленными подразделениями); P - расчетный период, определяемый юридическим лицом, за который учитывается объем поступлений наличных денег за проданные товары, выполненные работы, оказанные услуги, в рабочих днях (при этом могут быть приняты во внимание периоды пиковых объемов поступлений наличных денег, а также динамика объемов поступлений наличных денег за аналогичные периоды прошлых лет; расчетный период составляет не более 92 рабочих дней юридического лица); N_c - период между днями сдачи в банк юридическим лицом наличных денег, поступивших за проданные товары, выполненные работы, оказанные услуги, в рабочих днях. Этот период не должен превышать семи рабочих дней, а при расположении юридического лица в населенном пункте, в котором нет банка, - 14 рабочих дней. В случае действия обстоятельств непреодолимой силы N определяется после прекращения действия этих обстоятельств. Например, при сдаче наличных денег в банк один раз в три дня N равен трем рабочим дням. При определении N_c могут учитываться местонахождение, организационная структура, специфика деятельности юридического лица (например, сезонность работы, режим рабочего времени).

2. Для определения лимита остатка наличных денег юридическое лицо учитывает объем выдач наличных денег (вновь созданное юридическое лицо - ожидаемый объем выдач наличных денег), за исключением сумм наличных денег, предназначенных для выплат заработной платы, стипендий и других выплат работникам.

Лимит остатка наличных денег рассчитывается по формуле:

$$L = \frac{R}{P} \times N_n,$$

где R - объем выдач наличных денег, за исключением сумм наличных денег, предназначенных для выплат заработной платы, стипендий и других выплат работникам, за расчетный период в рублях (юридическое лицо, в состав которого входят обособленные подразделения, при определении объема выдач наличных денег учитывает наличные деньги, хранящиеся в этих обособленных подразделениях); N_n - период между днями получения по денежному чеку в банке юридическим лицом наличных денег, за исключением сумм наличных денег, предназначенных для выплат заработной платы, стипендий и других выплат работникам, в рабочих днях. Этот период не должен превышать семи рабочих дней, а при

расположении юридического лица в населенном пункте, в котором нет банка, - 14 рабочих дней. В случае действия обстоятельств непреодолимой силы N_n определяется после прекращения действия этих обстоятельств.

Пример 3.1. В учреждении установлена шестидневная рабочая неделя (выходной день - воскресенье). Сумма наличных, выданных учреждением, составила:

- за 19 октября 2015 г. - 470 000 руб. (наибольшая сумма выданных за день наличных, но из них 200 000 руб. - заработная плата);

- за период с 1 сентября 2015 г. по 4 сентября 2015 г. - 680 000 руб. (3 сентября - только заработная плата в сумме 320 000 руб.).

Наибольший промежуток между визитами в банк, находящийся в том же городе, для получения наличных - девять рабочих дней. Количество рабочих дней между снятием наличных по чеку равно 7 (9 дн. > 7 дн.). Лимит остатка кассы будет зависеть от того, какой период взять в качестве расчетного.

Вариант 1. Если в качестве расчетного периода взять один день - 19 октября 2015 г., лимит остатка кассы составит 1 890 000 руб. (470 000 руб. - 200 000 руб. : 1 дн. x 7 дн.).

Вариант 2. Если в качестве расчетного периода взять период с 1 сентября 2015 г. по 4 сентября 2015 г., составляющий три рабочих дня (2 сентября 2015 г. - воскресенье), лимит остатка кассы равен 840 000 руб. (680 000 руб. - 320 000 руб. : 3 дн. x 7 дн.).

Лимит для вновь созданного учреждения, которое не планирует получать наличную выручку, можно определить исходя из ожидаемых наличных трат (п. 2 приложения к Указанию Банка России от 11 марта 2014 г. N 3210-У).

Рассчитанный лимит согласовывать с банком не нужно, его утверждает только руководитель учреждения, и его соблюдение контролируют налоговые органы. За накопление в кассе учреждения наличных денег сверх установленного лимита налоговый орган может наложить одновременно два штрафа (ч. 1 ст. 15.1 КоАП РФ; п. 4 письма ФНС России от 9 июля 2014 г. N ЕД-4-2/13338):

- на организацию - в размере от 40 000 до 50 000 руб.;
- на руководителя - в размере от 4 000 до 5 000 руб.

Для проведения кассовых выплат бюджетное учреждение представляет в орган Федерального казначейства по месту обслуживания в электронном виде или на бумажном носителе следующие платежные документы:

- заявку на кассовый расход;
- заявку на кассовый расход (сокращенную);
- заявку на получение наличных денег;
- заявку на возврат;
- заявку на получение денежных средств, перечисляемых на карту.

Кассовые выплаты за счет средств, предоставленных федеральным бюджетным учреждениям в виде целевых субсидий, проводятся после проверки органом Федерального казначейства документов, подтверждающих возникновение денежных обязательств, и соответствия содержания операции кодам КОСГУ и целям предоставления субсидии.

Заявка представляется отдельно по каждому лицевому счету и виду средств, за счет которых должны совершаться операции по обеспечению денежными средствами. Одновременно с заявкой учреждение представляет в орган Федерального казначейства денежный чек, оформленный отдельно на каждую заявку. Для получения денежных чековых книжек учреждение представляет в орган Федерального казначейства заявление на получение денежных чековых книжек.

Полученные наличные денежные средства поступают в кассу учреждения, что оформляется приходный кассовый ордер.

Выдача из кассы денежных средств оформляется расходными кассовыми ордерами. Приходные и расходные кассовые ордера фиксируются в журнале их регистрации.

При выдаче из кассы наличных денежных средств раздатчикам, определенным приказом руководителя учреждения, с которыми заключены договоры о полной материальной ответственности, учет ведет кассир в книге учета выданных раздатчикам денег на оплату труда, денежного довольствия или содержания, стипендий. При выдаче наличных денег под отчет нескольким лицам применяется ведомость на выдачу денег из кассы подотчетным лицам.

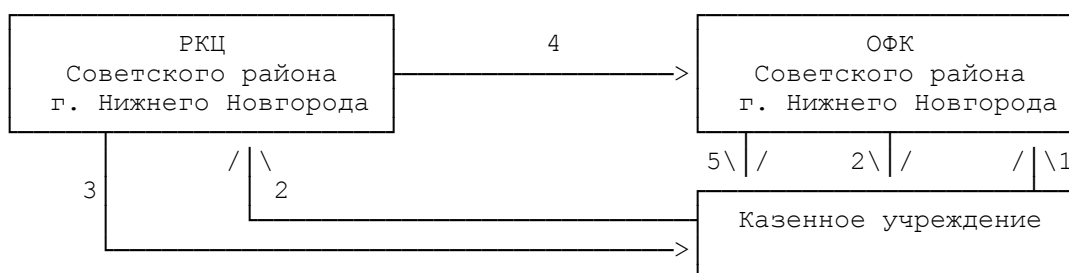
С 1 ноября 2014 г. учреждения могут сдавать наличные деньги для зачисления сумм денежных средств на банковские счета через автоматическое приемное устройство. Подтверждением данной операции служит распечатка автоматического приемного устройства, в которой содержится информация об учреждении, кредитной организации, идентификаторе автоматического приемного устройства, дате и времени вложения наличных денег в автоматическое приемное устройство, банковском счете и сумме вложенных наличных денег.

Кассовые операции как в валюте РФ, так и в иностранных валютах учитываются в кассовой книге, причем поступление и расходование наличной иностранной валюты - на отдельных листах кассовой книги по видам иностранных валют. Записи в кассовой книге выполняет кассир сразу после получения или выдачи денег по каждому кассовому приходному и расходному ордерам. Кассовая книга должна быть прошнурована и опечатана сургучной (мастичной) печатью, а количество листов в ней - заверено подписями руководителя учреждения и главного бухгалтера. При автоматизированном способе совершения кассовых операций должно быть обеспечено соблюдение установленных правил ведения кассовой книги.

При оказании услуг населению могут использоваться бланки строгой отчетности - квитанции. Наличные денежные средства принимаются в кассу от физических лиц по приходным кассовым ордерам и квитанциям. Если наличные денежные средства принимают уполномоченные лица, которые назначены приказом руководителя, то они ежедневно сдают в кассу учреждения денежные средства, оформленные реестром сдачи документов, с приложением квитанций (копий).

Документооборот по расходованию наличных денежных средств представлен на рис. 3.2 на примере казенного учреждения г. Нижнего Новгорода.

Расходование бюджетных средств наличными через кассу



Обозначения:

- 1) доверенность на получение наличных средств;
- 2) чек;
- 3) наличные деньги;
- 4) выписка со счета расходов ОФК;
- 5) мемориальный ордер, выписка с лицевого счета бюджетного учреждения

Рис. 3.2

Накануне дня получения наличных денежных средств получатель представляет в орган

Федерального казначейства заявку на получение наличных денег в двух экземплярах (1), одновременно с заявкой получатель средств представляет в орган Федерального казначейства денежный чек (2).

На следующий день бюджетное учреждение представляет чек в РКЦ района г. Нижнего Новгорода, где по этому чеку получает наличные денежные средства (3). РКЦ выдает ОФК выписку со счета расходов (4), затем ОФК выдает мемориальный ордер и выписку с лицевого счета бюджетного учреждения (5).

Для учета движения и наличия денежных средств, находящихся в кассе в валюте РФ и в иностранной валюте, предусмотрен счет 20134 "Касса".

Для учета учреждением временных кассовых разрывов (это период времени с момента списания денежных средств с лицевого счета до момента их оприходования в кассу учреждения) по операциям с наличными денежными средствами предусмотрен счет 21003 "Расчеты с финансовыми органами по наличным денежным средствам".

Бухгалтерские записи по учету наличных денежных средств в кассе бюджетного учреждения представлены в табл. 3.1.

Таблица 3.1. Корреспонденция счетов бухгалтерского учета по счету "Касса"

Содержание операции	Дебет	Кредит
1. Оприходованы в кассу денежные средства, полученные по чеку с лицевого счета, открытого учреждению в органе казначейства, на расходы учреждения	20134510	21003660
2. Оприходованы денежные средства в иностранной валюте в кассу бюджетного учреждения со счета в кредитной организации	20134510	20127610
3. Оприходованы в кассу денежные средства, возвращенные работниками учреждения в качестве остатка неиспользованных подотчетных сумм, выданных на хозяйственные и командировочные расходы, а также в сумме остатков невыплаченных заработной платы, пособий, пенсий, стипендий	20134510	20800660
4. Оприходованы в кассу суммы пожертвований, грантов. Здесь в 18-м разряде кода счета бухгалтерского учета указывается код вида финансового обеспечения (деятельности) 2 - приносящая доход деятельность (собственные доходы учреждения)	20134510	20581660
5. Оприходованы в кассу возвращенные займы, ссуды, предоставленные согласно законодательству РФ, а также поступившие штрафы, пени, проценты, начисленные по ним. Здесь в 18-м разряде кода счета бюджетного учета указывается код вида финансового обеспечения (деятельности) 2 - приносящая доход деятельность (собственные доходы учреждения)	20134510	20714640
6. Оприходованы в кассу учреждения денежные средства, поступившие:		
- от собственности;	20134510	20521660
- в счет погашения дебиторской задолженности за выполненные работы и оказанные услуги;		20531660

- от операций с основными средствами		20571660
7. Оприходованы денежные средства в кассу учреждения в возмещение материального ущерба виновного лица за нефинансовые активы	20134510	20970660
8. Оприходованы в кассу денежные средства, поступившие во временное распоряжение учреждения, которые подлежат возврату при наступлении определенных условий. Здесь в 18-м разряде кода счета бюджетного учета указывается код вида финансового обеспечения (деятельности) 3 - средства во временном распоряжении	20134510	30401730
9. Оприходованы денежные средства в кассу учреждения в возмещение недостачи денежных средств, выявленной в ходе проведения инвентаризации имущества, поступившие от виновного лица	20134510	20981660
10. Оприходованы в погашение материального ущерба в кассу учреждения денежные средства, поступившие от виновного лица, за недостачу иных финансовых активов, выявленную в ходе проведения инвентаризации имущества	20134510	20982660
11. Из кассы учреждения сданы денежные средства на лицевой счет учреждения, открытый в органе казначейства. Данные суммы относятся на восстановление кассовых расходов учреждения	21003560	20134610
12. Из кассы учреждения по назначению выданы денежные средства во временном распоряжении. Здесь в 18-м разряде кода счета бюджетного учета указывается код вида финансового обеспечения (деятельности) 3 - средства во временном распоряжении	30401830	20134610
13. Из кассы учреждения выданы денежные средства в счет погашения задолженности по оплате труда, денежному довольствию военнослужащих	30211830	20134610
14. Из кассы учреждения выданы денежные средства в счет погашения задолженности по прочим выплатам	30212830	20134610
15. Из кассы учреждения выданы денежные средства в счет погашения задолженности по стипендиям	30291830	20134610
16. Из кассы учреждения выданы денежные средства в счет погашения задолженности по оплате труда лицам, не состоящим в штате учреждения, по договорам гражданско-правового характера за оказание услуг связи	30221830	20134610
17. Из кассы учреждения выданы денежные средства в счет погашения задолженности по оплате труда лицам, не состоящим в штате учреждения, по договорам гражданско-правового характера за оказание транспортных услуг	30222830	20134610
18. Из кассы учреждения выданы денежные средства в счет погашения задолженности по оплате труда лицам, не состоящим в штате учреждения, по договорам гражданско-правового характера за оказание коммунальных	30223830	20134610

услуг		
19. Из кассы учреждения выданы денежные средства в счет погашения задолженности по оплате труда лицам, не состоящим в штате учреждения, по договорам гражданско-правового характера за оказание услуг по содержанию имущества	30225830	20134610
20. Из кассы учреждения выданы денежные средства в счет погашения задолженности по оплате труда лицам, не состоящим в штате учреждения, по договорам гражданско-правового характера за оказание прочих работ, услуг	30226830	20134610
21. Из кассы учреждения выданы денежные средства в счет погашения задолженности по оплате труда лицам, не состоящим в штате учреждения, по договорам гражданско-правового характера за прочие расходы	30291830	20134610
22. Из кассы учреждения выданы денежные средства в счет погашения задолженности по выплате сумм, ранее учтенных как депонированные	30402830	20134610
23. Оприходованы в кассу денежные средства, полученные с использованием банковской карты, на основании чека банкомата	20134510	21003660

Денежные документы

В кассе бюджетных учреждений хранятся денежные документы, к которым относятся:

- талоны на нефтепродукты;
- пластиковые карты на бензин, дизельное топливо;
- талоны на питание;
- санаторно-курортные путевки на лечение и отдых сотрудников учреждения и членов их семей;
- авиационные и железнодорожные билеты;
- единые проездные билеты;
- проездные билеты на отдельные виды транспорта;
- карты экспресс-оплаты мобильной связи, доступа в Интернет, IP-телефонии междугородных, международных переговоров;
- полученные извещения на почтовые переводы;
- марки (в том числе почтовые марки, марки государственной пошлины и др.);
- маркированные конверты и т.п.

Такие документы учитываются на счете 20135 "Денежные документы" <1>.

<1> В составе денежных документов не отражаются путевки, полученные учреждениями от региональных отделений ФСС, а также путевки, полученные безвозмездно от общественных, профсоюзных и других организаций. Эти путевки учитываются на забалансовом счете 08 "Путевки неоплаченные", при этом они должны храниться в кассе наравне с другими денежными документами.

Прием в кассу и выдача из кассы таких документов оформляются фондовыми приходными кассовыми ордерами и расходными кассовыми ордерами. Эти кассовые ордера фиксируются в журнале регистрации приходных и расходных кассовых документов отдельно от операций с наличными денежными средствами.

Аналитический учет денежных документов ведут по видам в карточке учета средств и расчетов, синтетический учет операций с денежными документами - в журнале по прочим операциям.

Бухгалтерские записи по учету денежных документов представлены в табл. 3.2.

Таблица 3.2. Корреспонденция счетов
по счету "Денежные документы"

Содержание операции	Дебет	Кредит
1. Учреждением на основании приходного кассового ордера приняты к бухгалтерскому учету денежные документы: - путевки; - почтовые марки, маркированные конверты; - железнодорожные, авиационные билеты; - талоны на бензин, масло и т.д.	20135510	30213730 30221730 30222730 30234730 и др.
2. Учреждением на основании расходного кассового ордера выданы денежные документы под отчет работникам (соответственно см. выше)	20813560, 20821560, 20822560, 20826560 и др.	20135610
3. Учреждением на основании приходного кассового ордера приняты к бухгалтерскому учету денежные документы в порядке расчетов между головным учреждением, обособленными подразделениями (филиалами)	20135510	30404510
4. Учреждением на основании акта о приеме-передаче приняты к бухгалтерскому учету денежные документы, поступившие в безвозмездном порядке от государственных учреждений, организаций	20135510	40110180
5. Учреждением приняты к бухгалтерскому учету денежные документы в порядке возмещения виновными лицами ущерба в натуральной форме	20135510	40110172
6. Учреждением приняты к бухгалтерскому учету излишки денежных документов, обнаруженные при инвентаризации, согласно акту о результатах инвентаризации	20135510	40110180
7. Учтена безвозмездная передача денежных документов между головным учреждением и обособленными подразделениями (филиалами)	30404610	20135610

8. Учтена безвозмездная передача денежных документов в рамках приносящей доход деятельности, а также при их передаче государственным и муниципальным организациям. Здесь в 18-м разряде кода счета бухгалтерского учета указывается код вида финансового обеспечения (деятельности) 2 - приносящая доход деятельность (собственные доходы учреждения)	40120241	20135610
9. Учтена безвозмездная передача денежных документов организациям, за исключением государственных и муниципальных	40120242	20135610
10. Списаны с бухгалтерского учета денежные документы в результате выявленных недостач, их хищений и порчи	40110172	20135610
11. Списаны с бухгалтерского учета денежные документы по причине уничтожения, порчи в результате форс-мажорных обстоятельств	40120273	20135610

Бланки строгой отчетности

Согласно Инструкции по применению Единого плана счетов бланки ценных бумаг: квитанционные книжки, аттестаты, дипломы, бланки удостоверений, бланки трудовых книжек и вкладыши в них, квитанции строгой отчетности и др., находящиеся на хранении и выдаваемые под отчет, - учитываются на забалансовом счете 03 "Бланки строгой отчетности" в условной оценке 1 руб. за 1 бланк.

Аналитический учет по счету ведут по каждому виду бланков и местам их хранения в книге по учету бланков строгой отчетности с указанием даты получения (выдачи) бланков строгой отчетности, их количества и стоимости. На основании учетной информации по приходу и расходу бланков строгой отчетности выводят остаток на конец периода. Книги учета бланков строгой отчетности должны быть прошнурованы и опечатаны, количество листов заверено подписями руководителя и главного бухгалтера учреждения.

Оплата договоров на приобретение и изготовление бланков строгой отчетности относится на подстатью 226 "Прочие работы, услуги" экономической классификации расходов. При учете бланков строгой отчетности их стоимость списывают в момент приобретения на расходы по прочим услугам.

Пример 3.2. Бюджетным учреждением за счет средств от приносящей доход деятельности (в 18-м разряде кода счета бухгалтерского учета указывается код вида финансового обеспечения (деятельности) 2 - приносящая доход деятельность) приобретены 100 бланков строгой отчетности на общую сумму 45 400 руб. (в том числе НДС - 5 400 руб.). В учетной политике бюджетного учреждения прописано, что бланки строгой отчетности учитываются на забалансовом счете 03 в условной оценке: один бланк - 1 руб.

В бухгалтерском учете данный факт будет отражен следующим образом (табл. 3.3).

Таблица 3.3. Бухгалтерские проводки по учету бланков строгой отчетности

Содержание операции	Дебет	Кредит	Сумма, руб.
1. Отражены в учете расходы на приобретение бланков строгой отчетности	10960226	30226730	40 000
2. Отражена в учете сумма НДС по приобретенным бланкам строгой отчетности	21012560	30226730	5 400
3. С лицевого счета погашена задолженность	30226830	20111610	45 400

перед поставщиком за приобретенные бланки строгой отчетности			
4. Бланки строгой отчетности приняты на забалансовый учет в условной оценке (материально ответственное лицо - кассир)	03		100
5. Списаны с забалансового учета бланки строгой отчетности, выданные материально ответственному лицу (по назначению)		03	100

Учет бланков трудовых книжек и вкладышей к ним. В соответствии со ст. 66 Трудового кодекса РФ форма трудовой книжки и вкладыша в трудовую книжку утверждается постановлением Правительства РФ.

В целях учета трудовых книжек, а также бланков трудовой книжки и вкладыша в нее в учреждениях ведут:

- а) приходно-расходную книгу по учету бланков трудовой книжки и вкладыша в нее;
- б) книгу учета движения трудовых книжек и вкладышей в них.

Обе книги должны быть пронумерованы, прошнурованы, заверены подписью руководителя учреждения, а также скреплены сургучной печатью или опломбированы.

По окончании каждого месяца лицо, ответственное за ведение трудовых книжек, обязано представить в бухгалтерию учреждения отчет о наличии бланков трудовой книжки и вкладыша в нее и о суммах, полученных за оформленные трудовые книжки и вкладыши в них, с приложением приходного ордера кассы учреждения. Испорченные при заполнении бланки трудовой книжки и вкладыша в нее подлежат уничтожению. Списание испорченных бланков трудовых книжек и вкладышей в них оформляется актом о списании бланков строгой отчетности.

При получении трудовой книжки в связи с увольнением работник расписывается в личной карточке и книге учета движения трудовых книжек и вкладышей в них.

Трудовые книжки и дубликаты трудовых книжек, не полученные работниками при увольнении либо в случае смерти работника его ближайшими родственниками, хранятся в течение двух лет в кадровой службе учреждения отдельно от остальных трудовых книжек. По истечении указанного срока невостребованные трудовые книжки хранятся в архиве учреждения в течение 50 лет, а затем подлежат уничтожению в установленном порядке. В соответствии с законодательством срок хранения документов по личному составу - 75 лет.

При постановке на учет бланки трудовых книжек и вкладыши в них отражаются по дебету счета 03. При выдаче работнику трудовой книжки и вкладыша в нее работодатель взимает с работника плату, размер которой определяется расходами на их приобретение.

Пример 3.3. Бюджетное учреждение приобрело 100 трудовых книжек на сумму 11 000 руб. (цена трудовой книжки составляет 110 руб. за 1 шт.). Учреждение выдало трудовую книжку новому сотруднику, который ранее нигде не работал и не имел трудовой книжки.

В бухгалтерском учете выдача работнику трудовой книжки будет отражена следующим образом (табл. 3.4).

Таблица 3.4. Бухгалтерские проводки по учету выдачи трудовой книжки работнику учреждения

Содержание операции	Дебет	Кредит	Сумма, руб.
1. Учреждением приняты к бухгалтерскому учету расходы, связанные с приобретением трудовых книжек	40120226	30226730	11 000
2. Погашена с лицевого счета задолженность поставщику за трудовые книжки	30226830	20111610	11 000
3. Приняты к бухгалтерскому учету трудовые книжки (материально ответственное лицо - инспектор отдела кадров)	03		100
4. Сформирована дебиторская задолженность работника за полученную им трудовую книжку	20581560	40110180	110
5. Оприходованы в кассу денежные средства, поступившие в возмещение расходов учреждению за выданную трудовую книжку	20134510	20581660	110
6. Одновременно списан с забалансового учета один бланк трудовой книжки в условной оценке		03	1

Тесты

1. Денежные средства под отчет из кассы бюджетного учреждения могут быть выданы:

- а) любым лицам по предварительному заявлению;
- б) только сотрудникам учреждения при отсутствии задолженности по предыдущему авансу;
- в) для бюджетных учреждений законодательством не закреплено право выдачи денег под отчет;
- г) только сотрудникам учреждения и по заявлению при отсутствии задолженности по предыдущему авансу.

2. Учет операций движения наличных денежных средств на основании отчетов кассира ведут в журнале операций по счету "Касса":

- а) ежеквартально;
- б) ежедневно;
- в) в конце каждого месяца;
- г) нет правильного ответа.

3. Бланки строгой отчетности учитывают:

- а) по первоначальной стоимости;
- б) по стоимости закупки в специализированных учреждениях;
- в) по рыночной стоимости;
- г) в условной - 1 руб. за 1 шт.

4. Лимит остатка денежных средств в кассе для бюджетных учреждений, обслуживающихся в органах Федерального казначейства, рассчитывается:

- а) лично учредителем;
- б) самим учреждением;
- в) кредитным учреждением;
- г) Федеральным казначейством.

5. Какой проводкой оформляется операция выдачи денежных документов под отчет работнику А.А. Иванову на оплату услуг связи:

- а) Д 20821660 К 20134610;
- б) Д 20135510 К 30221730;
- в) Д 20135510 К 20821560;
- г) Д 20821560 К 20135610?

6. Поступление наличных денежных средств с банковского счета (не обслуживается через органы Федерального казначейства) отражается бухгалтерской проводкой:

- а) Д 20134510 К 20121610;
- б) Д 20134510 К 30405340;
- в) Д 20134610 К 20121610;
- г) Д 20134510 К 20111610.

7. Сдача наличных денежных средств из кассы на счет, открытый в органе, осуществляющем кассовое обслуживание исполнения бюджета, отражается бухгалтерской проводкой:

- а) Д 21003560 К 20134610;
- б) Д 30405000 К 20134610;
- в) Д 20134510 К 21003660;
- г) Д 40101280 К 10601410.

8. Прием в кассу наличных денежных средств от физических лиц проводится:

- а) по ведомости приема наличных денежных средств от населения;
- б) по приходным кассовым ордерам;
- в) по бланкам строгой отчетности - квитанциям без применения ККТ;
- г) нет правильного ответа.

9. Должен ли руководитель государственного учреждения согласовывать с банком лимит кассовой наличности:

- а) да, если это предусмотрено его учетной политикой;
- б) нет;

в) да, в определенных хозяйственных ситуациях;

г) да, всегда?

10. Выдача денежных средств раздатчикам для выдачи заработной платы оформляется проводкой:

а) Д 20812560 К 20134610;

б) Д 20811560 К 20134610

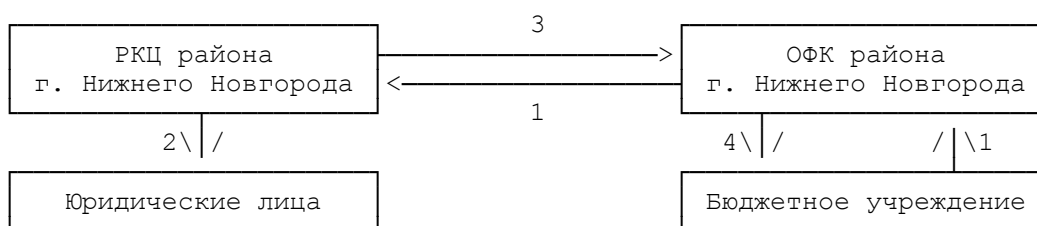
в) Д 20612560 К 20134610

г) нет правильного ответа.

3.2. Учет денежных средств на лицевых счетах в органах казначейства

Схема документооборота расходования средств по безналичному расчету на примере бюджетного учреждения г. Нижнего Новгорода представлена на рис. 3.3.

Расходование бюджетных средств по безналичному расчету



Обозначения:

- 1) платежное поручение;
- 2) перечисление средств юридическим лицам;
- 3) выписка со счета расходов ОФК;
- 4) мемориальный ордер и выписка с лицевого бюджетного счета.

Рис. 3.3

Для перечисления денег с лицевого счета учреждение составляет платежное поручение от лица ОФК (1), которое после проверки правильности оформления и целевого использования направляется отделением Федерального казначейства в РКЦ района г. Нижнего Новгорода, перечисляющий средства юридическим лицам (2).

РКЦ направляет в ОФК выписку со счета расходов отделения Федерального казначейства (3), а ОФК направляет бюджетному учреждению мемориальный ордер и выписку с лицевого бюджетного счета (4).

Мемориальный ордер - это внутренний документ банка, на основании которого выполняются записи по счетам клиентов.

Счет для учета денежных средств - 20111 "Денежные средства учреждения на лицевых счетах в органе казначейства".

В соответствии с Приказом Минфина России "О порядке открытия и ведения лицевых счетов территориальными органами Федерального казначейства" для учета операций, совершаемых бюджетным и автономным учреждениями, органы Федерального казначейства открывают и ведут следующие виды лицевых счетов:

а) лицевой счет для отражения операций со средствами бюджетных учреждений (за исключением субсидий на иные цели, а также субсидий на осуществление капитальных вложений в объекты капитального строительства государственной (муниципальной) собственности или приобретение объектов недвижимого имущества в государственную (муниципальную) собственность, предоставленных бюджетным учреждениям из соответствующих бюджетов бюджетной системы РФ);

б) лицевой счет для отражения операций со средствами, предоставленными бюджетным учреждениям из соответствующих бюджетов бюджетной системы РФ в виде субсидий на иные цели, а также субсидий на осуществление капитальных вложений в объекты капитального строительства государственной (муниципальной) собственности или приобретение объектов недвижимого имущества в государственную (муниципальную) собственность (далее - отдельный лицевой счет бюджетного учреждения);

в) лицевой счет для отражения операций со средствами обязательного медицинского страхования, поступающими бюджетному учреждению.

Номер лицевого счета состоит из 11 разрядов:

1-й и 2-й разряды - код лицевого счета;

3-й и 4-й разряды - первые два разряда кода органа Федерального казначейства, присваиваемого Федеральным казначейством в установленном порядке (далее - код по КОФК);

5-й разряд - код типа бюджета;

с 6-го по 10-й разряд - учетный номер;

11-й разряд - контрольный разряд.

Код лицевого счета указывается в соответствии со следующими видами лицевых счетов:

01 - лицевой счет главного распорядителя (распорядителя) бюджетных средств;

02 - лицевой счет бюджета;

03 - лицевой счет получателя бюджетных средств;

04 - лицевой счет администратора доходов бюджета;

05 - лицевой счет для учета операций со средствами, поступающими во временное распоряжение получателя бюджетных средств;

06 - лицевой счет главного администратора источников внутреннего финансирования дефицита бюджета (администратора источников внутреннего финансирования дефицита бюджета с полномочиями главного администратора);

07 - лицевой счет главного администратора источников внешнего финансирования дефицита бюджета (администратора источников внешнего финансирования дефицита бюджета с полномочиями главного администратора);

08 - лицевой счет администратора источников внутреннего финансирования дефицита бюджета;

09 - лицевой счет администратора источников внешнего финансирования дефицита бюджета;

10 - лицевой счет иного получателя бюджетных средств;

14 - лицевой счет для учета операций по переданным полномочиям получателя бюджетных средств;

20 - лицевой счет бюджетного учреждения;

21 - отдельный лицевой счет бюджетного учреждения;

22 - лицевой счет бюджетного учреждения для учета операций со средствами обязательного медицинского страхования (ОМС);

30 - лицевой счет автономного учреждения;

31 - отдельный лицевой счет автономного учреждения;

32 - лицевой счет автономного учреждения для учета операций со средствами ОМС;

41 - лицевой счет для учета операций неучастника бюджетного процесса.

Код типа бюджета устанавливается в соответствии со следующими значениями:

1 - федеральный бюджет;

2 - бюджет субъекта РФ;

3 - местный бюджет;

4 - бюджет государственного внебюджетного фонда РФ;

5 - бюджет территориального государственного внебюджетного фонда;

6 - средства организации, а также средства бюджетного (автономного) учреждения.

Для открытия соответствующего лицевого счета федеральные бюджетные и автономные учреждения на бумажном носителе представляют следующие документы:

- заявление на открытие лицевого счета;

- карточку образцов подписей к лицевым счетам;

- копию учредительного документа, заверенную учредителем учреждения либо нотариально, копию положения об обособленном подразделении, заверенную вышестоящим учреждением либо нотариально (в случае открытия лицевого счета обособленному подразделению);

- копию документа о государственной регистрации юридического лица, заверенную учредителем учреждения или нотариально либо органом, осуществляющим государственную регистрацию;

- копии свидетельства о постановке на учет юридического лица в налоговом органе по местонахождению на территории РФ, уведомления о постановке на учет в налоговом органе юридического лица (в случае открытия лицевого счета обособленному подразделению), заверенные выдавшим их налоговым органом либо нотариально.

При электронном документообороте с использованием усиленной квалифицированной электронной подписи (ЭП), осуществляемом в соответствии с договорами (соглашениями) об электронном документообороте, заключаемыми между ОФК и учреждениями, в карточку образцов подписей включаются образцы подписей уполномоченных лиц с правом первой и второй подписи, имеющих полномочия на подписание ЭП электронных документов.

В случае электронного документооборота с использованием ЭП при совершении операций на лицевом счете для учета операций по переданным полномочиям получателя бюджетных средств договор (соглашение) заключается между органом Федерального казначейства и получателем бюджетных средств, бюджетным и автономным учреждениями, принимающими соответствующие бюджетные полномочия. Договор (соглашение) об электронном документообороте хранится в деле клиента.

Орган Федерального казначейства не требует предъявления доверенностей и других документов, подтверждающих полномочия лиц, подписи которых включены в карточку образцов подписей.

Все виды лицевых счетов регистрируются в книге регистрации лицевых счетов, которую заполняют в соответствии с установленным приказом органа Федерального казначейства порядком документооборота. При бумажном документообороте книга регистрации лицевых счетов пронумеровывается, прошнуровывается и заверяется подписями руководителя и главного бухгалтера (уполномоченными руководителем лицами) органа Федерального казначейства и скрепляется гербовой печатью органа Федерального казначейства. При электронном документообороте книга регистрации лицевых счетов распечатывается в соответствии с установленным органом Федерального казначейства порядком документооборота, прошнуровывается, заверяется подписями руководителя и главного бухгалтера (уполномоченными руководителем лицами) органа Федерального казначейства и скрепляется гербовой печатью органа Федерального казначейства.

Записи в книгу регистрации лицевых счетов и внесение в нее изменений осуществляются уполномоченным руководителем органа Федерального казначейства работником в соответствии с установленным порядком документооборота.

При оформлении новой книги регистрации лицевых счетов в соответствии с установленным порядком документооборота орган Федерального казначейства переносит в нее информацию по действующим лицевым счетам с момента их открытия.

Закрытая книга регистрации лицевых счетов хранится в соответствии с правилами делопроизводства.

На лицевом счете учреждения, его отдельном лицевом счете отражаются операции поступления и выплаты денежных средств. Орган Федерального казначейства не позднее третьего рабочего дня, следующего за отчетным месяцем, предоставляет клиентам отчеты о состоянии лицевого счета. Отчеты о состоянии соответствующего лицевого счета формируются в разрезе кодов бюджетной классификации и (или) иных аналитических признаков нарастающим итогом на 1-е число месяца, следующего за отчетным, по всем видам лицевых счетов. Отчет о состоянии лицевого счета для учета операций по переданным полномочиям получателя бюджетных средств предоставляется по форме отчета о состоянии лицевого счета получателя.

В случае утери учреждением выписки из соответствующего лицевого счета или приложений к ней, а также отчетов о состоянии соответствующего лицевого счета дубликаты выдаются клиенту по его письменному заявлению, оформленному в произвольной форме, с разрешения уполномоченного руководителем работника органа Федерального казначейства.

Выписки из соответствующих лицевых счетов и приложения к ним, отчеты о состоянии соответствующих лицевых счетов хранят органы Федерального казначейства в соответствии с правилами делопроизводства. При электронном документообороте порядок хранения указанных документов определяет руководитель органа Федерального казначейства в соответствии с установленным им внутренним регламентом.

Документооборот при учете на лицевых счетах операций, содержащих сведения, составляющие государственную тайну, организует орган Федерального казначейства в соответствии с требованиями российского законодательства о государственной тайне.

Синтетический учет операций движения денежных средств на счете ведут в журнале операций с безналичными денежными средствами на основании документов, приложенных к выпискам со счета.

Перевод денежных средств осуществляется в рамках следующих форм безналичных расчетов (положение о правилах перевода денежных средств):

- платежными поручениями (действительны в течение 10 календарных дней);
- по аккредитиву;
- инкассовыми поручениями;
- чеками;

- в форме перевода денежных средств по требованию получателя средств (прямое дебетование);
- в форме перевода электронных денежных средств.

Бухгалтерские проводки по учету денежных средств на лицевом счете учреждения в казначействе представлены в табл. 3.5 <1>.

<1> Движение денежных средств на счетах учета денежных средств (20111; 20113; 20123; 20127) одновременно отражается на забалансовых счетах: 17 "Поступление денежных средств на счета учреждения"; 18 "Выбытие денежных средств со счетов учреждения".

Таблица 3.5. Бухгалтерский учет денежных средств на лицевом счете

Содержание операции	Дебет	Кредит
1. На лицевой счет бюджетного учреждения, открытый в территориальном ОФК (финансовом органе субъекта РФ (муниципального образования)) в порядке, установленном законодательством РФ, поступили субсидии на выполнение государственного (муниципального) задания для осуществления платежей в целях выполнения государственного (муниципального) задания. Здесь в 18-м разряде кода счета бюджетного учета указывается код вида финансового обеспечения (деятельности) 4 - субсидии на выполнение государственного (муниципального) задания	20111510	20581660
2. На отдельный лицевой счет бюджетного учреждения, открытый в территориальном органе Федерального казначейства (финансовом органе субъекта РФ (муниципального образования)) в порядке, установленном законодательством РФ, поступили субсидии на иные цели. Здесь в 18-м разряде кода счета бюджетного учета указывается код вида финансового обеспечения (деятельности) 5 - субсидии на иные цели	20111510	20581660
3. На отдельный лицевой счет бюджетного учреждения, открытый в территориальном органе Федерального казначейства (финансовом органе субъекта РФ (муниципального образования)) в порядке, установленном законодательством РФ, поступили бюджетные инвестиции. Здесь в 18-м разряде кода счета бюджетного учета указывается код вида финансового обеспечения (деятельности) 6 - бюджетные инвестиции	20111510	20581660
4. На лицевой счет поступили денежные средства из кассы бюджетного учреждения на основании объявления на взнос наличными	20111510	21003660
5. Выданы с лицевого счета наличные денежные средства в кассу бюджетного учреждения	21003560	20111610
6. На лицевой счет бюджетного учреждения поступили денежные средства на восстановление ранее произведенных расходов (авансовых выплат) в погашение дебиторской	20111510	20600660, 20800660

задолженности		
7. На лицевой счет бюджетного учреждения поступили денежные средства: - от иных доходов - в порядке, установленном законодательством РФ; - пожертвования, гранты. Здесь в 18-м разряде кода счета бюджетного учета указывается код вида финансового обеспечения (деятельности) 2 - приносящая доход деятельность (собственные доходы учреждения)	20111510	20500660 40110180
8. На лицевой счет бюджетного учреждения поступили денежные средства по возмещению виновными лицами (за счет виновных лиц) ущерба, причиненного имуществу бюджетного учреждения	20111510	20900660
9. На лицевой счет поступили привлеченные бюджетным учреждением в порядке, предусмотренном законодательством РФ, суммы заимствований (кредитов, займов). Здесь в 18-м разряде кода счета бюджетного учета указывается код вида финансового обеспечения (деятельности) 2 - приносящая доход деятельность (собственные доходы учреждения)	20111510	30114710
10. Зачислены денежные средства на лицевой счет бюджетного учреждения в органе Федерального казначейства с аккредитивного счета: - в течение одного операционного дня; - в операционный день, отличный от дня перечисления	20111510	20126610 20113610
11. Перечислены денежные средства в рамках расчетов между головным учреждением, обособленными подразделениями (филиалами)	30404000	20111610
12. Перечислена предварительная оплата (авансы по договорам на приобретение активов, выполнение работ, оказание услуг), а также на другие авансовые выплаты в соответствии с заключенными государственными (муниципальными) договорами на нужды учреждения, например: - за транспортные услуги; - за коммунальные услуги; - на приобретение нематериальных активов	20600560 20622560 20623560 20632560	20111610
13. Перечислены с лицевого счета бюджетного учреждения в оплату поставленных (изготовленных) материальных ценностей, оказанных услуг, выполненных работ в соответствии с заключенными государственными (муниципальными) договорами на нужды бюджетного	30200830	20111610

учреждения, а также средства иным кредиторам, в том числе работникам учреждения, по принятым в отношении них денежным обязательствам, например:		
- за транспортные услуги;	30222830	
- за работы, услуги по содержанию имущества;	30225830	
- за приобретенные объекты основных средств	30231830	
14. Погашена денежными средствами с лицевого счета кредиторская задолженность по долговым обязательствам в сумме основного долга полученных (привлеченных) заимствований, а также в сумме процентов, пеней, штрафов	30114810	20111610
15. Погашена денежными средствами с лицевого счета кредиторская задолженность по суммам налогов, сборов и иных обязательных платежей в бюджеты бюджетной системы РФ и государственные внебюджетные фонды	30300830	20111610
16. Возвращены доходы, излишне полученные бюджетным учреждением	20500560	20111610
17. Возвращены неиспользованные остатки субсидий на иные цели. Здесь в 18-м разряде кода счета бюджетного учета указывается код вида финансового обеспечения (деятельности) 5 - субсидии на иные цели	20581560	20111610
18. Возвращены неиспользованные остатки бюджетных инвестиций. Здесь в 18-м разряде кода счета бюджетного учета указывается код вида финансового обеспечения (деятельности) 6 - бюджетные инвестиции	20581560	20111610

При наличии на счете денежных средств, сумма которых достаточна для удовлетворения всех предъявленных требований, их списывают в порядке поступления подтвержденных платежных обязательств и других документов на списание, в том числе судебных актов (календарная очередность).

При недостаточности денежных средств для удовлетворения всех требований списание осуществляется в очередности, установленной п. 2 ст. 855 ГК РФ. Например, **в первую очередь** - по исполнительным документам, предусматривающим перечисление или выдачу денежных средств со счета для удовлетворения требований о возмещении вреда, причиненного жизни и здоровью, а также требований о взыскании алиментов; **во вторую очередь** - по исполнительным документам, предусматривающим перечисление или выдачу денежных средств для расчетов по выплате выходных пособий и оплате труда с лицами, работающими или работавшими по трудовому договору (контракту), по выплате вознаграждений авторам результатов интеллектуальной деятельности; **в третью очередь** - по платежным документам, предусматривающим перечисление или выдачу денежных средств для расчетов по оплате труда с лицами, работающими по трудовому договору (контракту), поручениям налоговых органов на списание и перечисление задолженности по уплате налогов и сборов в бюджеты бюджетной системы РФ, а также поручениям органов контроля за уплатой страховых взносов на списание и перечисление сумм страховых взносов в бюджеты государственных внебюджетных фондов; **в четвертую очередь** - по исполнительным документам, предусматривающим удовлетворение других денежных требований; **в пятую очередь** - по другим платежным документам в порядке календарной очередности.

Средства со счета по требованиям, относящимся к одной очереди, списываются в порядке календарной очередности поступления документов.

В случаях несвоевременного зачисления на счет поступивших клиенту денежных средств либо их необоснованного списания банком со счета, а также невыполнения указаний клиента о перечислении денежных средств со счета либо об их выдаче со счета банк обязан уплатить на эту сумму проценты (ст. 395 ГК РФ). Размер процентов определяется существующими в местонахождении юридического лица, опубликованными Банком России и имевшими место в соответствующие периоды средними ставками банковского процента по вкладам физических лиц. Эти правила применяются, если иной размер процентов не установлен законом или договором.

Денежные средства во временном распоряжении учреждения

Операции со средствами, находящимися во временном распоряжении, - это операции, связанные с получением средств и их возвратом владельцу или перечислением в доход бюджета.

Во временном распоряжении учреждения могут находиться денежные средства, поступившие в результате:

- изъятия в ходе дознания, предварительного следствия, не являющиеся вещественными доказательствами, при наложении ареста на имущество обвиняемого (подозреваемого), на которые может быть обращено взыскание в целях возмещения причиненного материального ущерба или исполнения приговора в части конфискации имущества; залоговые суммы, вносимые обвиняемым (подозреваемым) с санкции прокурора. Денежные средства со счетов списывают распорядители в соответствии с приговором (определением) суда или постановлением следователя, прокурора в доход федерального бюджета либо при возврате денежных средств законным владельцам. Другие операции по указанным счетам не совершаются;

- получения на ответственное хранение;

- поступления в обеспечение заявок на участие в конкурсе (аукционе) согласно Федеральному закону от 5 апреля 2013 г. N 44-ФЗ "О контрактной системе в сфере закупок товаров, работ, услуг для обеспечения государственных и муниципальных нужд";

- в прочих установленных российским законодательством случаях.

Для учета таких средств также предусмотрен счет 20111 "Денежные средства во временном распоряжении учреждения" (при этом в 18-м разряде кода счета бухгалтерского учета указывается код вида финансового обеспечения (деятельности) 3 - средства во временном распоряжении) (табл. 3.6).

Таблица 3.6. Учет денежных средств во временном распоряжении бюджетным учреждением

Содержание операции	Дебет	Кредит
1. Поступили на лицевой счет учреждения денежные средства в рублях	20111510	30401730
2. Поступили на лицевой счет учреждения денежные средства в иностранной валюте	20127610	30401730
3. Возвращены в рублях (иностранной валюте) денежные средства, полученные во временное распоряжение, при наступлении условий их передачи владельцу или по назначению в порядке, установленном законодательством РФ	30401830	20111610 (20127610)

Лицевые счета по учету средств во временном распоряжении закрываются в трех случаях:

1) отмены или признания утратившими силу законодательных и иных нормативных правовых актов РФ, являющихся основанием для осуществления операций со средствами во временном распоряжении

клиента;

2) исключения учреждения из Сводного реестра главных распорядителей, распорядителей и получателей средств федерального бюджета в установленном порядке;

3) по заявлению учреждения на закрытие лицевого счета в связи с реорганизацией, изменением подчиненности главному распорядителю средств, завершением работы ликвидационной комиссии, переходом клиента на обслуживание в другой ОФК и его перемещением с места временной дислокации на постоянное местонахождение.

На дату закрытия лицевого счета необходимо провести сверку с ОФК данных о движении и остатках средств во временном распоряжении. Результаты сверки оформляются **актом сверки операций по лицевому счету** для учета операций со средствами, поступающими во временное распоряжение федерального учреждения в соответствии с законодательством РФ. Акт сверки составляется в двух экземплярах и утверждается руководителями ОФК и государственного учреждения. В случае передачи учреждения на обслуживание в другой ОФК акт сверки составляется в трех экземплярах. Третий экземпляр представляется в ОФК, принимающий учреждение на обслуживание.

При наличии на лицевом счете по учету средств во временном распоряжении остатка средств в ОФК представляется платежное поручение на его перечисление по назначению.

Правила совершения операций с наличными денежными средствами, поступающими во временное распоряжение, аналогичны правилам учета денежных средств в кассе.

3.3. Учет операций с денежными средствами на счетах в банках

Денежные средства учреждения в кредитной организации в пути

Денежными средствами в пути в целях бухгалтерского учета признаются денежные средства, перечисленные учреждению, зачисленные не в один операционный день, а также средства, переведенные с одного счета учреждения на другой счет, в том числе при осуществлении операций с использованием (дебетовых) банковских карт, при условии перечисления (зачисления) денежных средств не в один операционный день.

Для учета движения таких денежных средств предназначен счет 20123 "Денежные средства учреждения в кредитной организации в пути". Операции в отношении движения денежных средств по счету учитываются в валюте РФ и в иностранной валюте в пути <1> в журнале операций с безналичными денежными средствами; аналитический учет - в разрезе каждого счета в карточке учета средств и расчетов. Синтетический учет операций по счету ведут в журнале операций с безналичными денежными средствами.

<1> При обслуживании через органы Федерального казначейства для учета используется счет 20113 "Денежные средства учреждения в органе Федерального казначейства в пути".

Корреспонденция счетов по счету 20123 представлена в табл. 3.7.

Таблица 3.7. Бухгалтерский учет поступления
"денежных средств в пути" бюджетного учреждения
в кредитной организации

Содержание операции	Дебет	Кредит
1. Учтено выбытие денежных средств из кассы учреждения при их внесении с использованием банковских карт через банкомат (пункт выдачи наличных денежных средств, электронный терминал или другое техническое средство, предназначенное для совершения операций с использованием карт), а также выбытие при передаче	20123510	20134610

наличных денежных средств инкассаторам		
2. Учтены операции по приему оплаты услуг (товаров, работ) с использованием расчетных (дебетовых) карт получателя услуг (товаров, работ) через платежный терминал, установленный в кассе учреждения	20123510	20531660
3. Учтены операции по приему возвратов дебиторской задолженности подотчетных лиц с использованием расчетных (дебетовых) карт плательщиков через платежный терминал, установленный в кассе учреждения	20123510	20800660
4. Учтены операции по приему возвратов дебиторской задолженности с использованием расчетных (дебетовых) карт плательщиков через платежный терминал, установленный в кассе учреждения	20123510	20600660, 20900660
5. Учтены средства в иностранной валюте, перечисленные с аккредитивного счета учреждения, при условии их зачисления на счет в кредитной организации в операционный день, отличный от дня перечисления	20123510	20126610
6. Учтены средства, перечисленные с лицевого (валютного) счета на аккредитивный счет учреждения, при условии их зачисления в операционный день, отличный от дня перечисления	20123510	20111610, 20127610
7. Учтены операции выбытия денежных средств из кассы учреждения в иностранной валюте для зачисления на счет в кредитной организации согласно объявлению на взнос наличными при условии их зачисления на счет учреждения в кредитной организации в операционный день, отличный от дня перечисления	20123510	20134610
8. Учтены операции по конвертации валюты РФ (рублей) в иностранную валюту	20123510	20111610
9. Учтена на основании справки положительная курсовая разница при конвертации	20123510	40110171
10. Учтена на основании справки отрицательная курсовая разница	40110171	20123610

Операции по выбытию денежных средств в пути оформляются на основании документов, подтверждающих зачисление денежных средств на соответствующий счет бюджетного учреждения (лицевой, валютный, аккредитивный), бухгалтерскими записями, систематизированными в табл. 3.8.

Таблица 3.8. Учет операций выбытия денежных средств в пути

Содержание операции	Дебет	Кредит
1. Учтено зачисление на лицевой счет учреждения сумм инкассированных наличных денег, а также сумм, внесенных с использованием расчетных (дебетовых) карт через банкомат, сумм полученной платы, возвратов дебиторской задолженности с применением расчетных (дебетовых) карт плательщиков через платежный терминал, установленный в	20111510	20123610

кассе учреждения		
2. Учтены денежные средства, сданные из кассы учреждения на счет, при условии их зачисления в операционный день, отличный от дня сдачи из кассы. В этой ситуации затем дебетуется счет 20111510 и кредитуется счет 21003660	21003560	20123610
3. Учтено поступление (зачисление) на аккредитивный счет бюджетного учреждения денежных средств, перечисленных в предыдущий операционный день	20126510	20123610
4. Учтено поступление (зачисление) денежных средств в иностранной валюте на валютный счет в кредитной организации из кассы учреждения при условии их зачисления в операционный день, отличный от дня сдачи из кассы	20127510	20123610
5. Учтено поступление (зачисление) средств в иностранной валюте на счет в кредитной организации после конвертации валюты РФ (рублей) в иностранную валюту	20127510	20123610
6. Сформированы расходы в сумме оплаты услуги кредитной организации по конвертации иностранной валюты	40120226	20123610

Учет денежных средств по аккредитивным счетам <1>

<1> На момент выхода учебного пособия изменилось название счета на 20126 "Денежные средства учреждения на специальных счетах в кредитной организации".

Движение денежных средств по аккредитивным расчетам в валюте РФ и в иностранной валюте, по договорам с поставщиками за поставки материальных ценностей и оказанные услуги отражается на счете 20126 "Аккредитивы".

Аккредитив - это условное денежное обязательство, при котором банк, действующий по поручению плательщика об открытии аккредитива (банк-эмитент), обязуется произвести платежи в пользу получателя средств по представлении им документов, соответствующих всем условиям аккредитива, либо предоставить полномочие другому банку (исполняющий банк) произвести такие платежи. В качестве исполняющего банка может выступать банк-эмитент, банк получателя средств или иной банк. Аккредитив обособлен и не зависит от основного договора.

Банки могут открывать покрытые (депонированные) и непокрытые (гарантированные) виды аккредитивов, а также отзывные и безотзывные, которые могут быть подтвержденными.

При открытии **покрытого (депонированного) аккредитива** банк-эмитент перечисляет за счет средств плательщика или предоставленного ему кредита сумму аккредитива (покрытие) в распоряжение исполняющего банка на весь срок действия аккредитива.

При открытии **непокрытого (гарантированного) аккредитива** банк-эмитент предоставляет исполняющему банку право списывать средства с открытого у него корреспондентского счета банка-эмитента в пределах суммы аккредитива либо указывает в аккредитиве иной способ возмещения исполняющему банку сумм, выплаченных по аккредитиву в соответствии с его условиями. Порядок списания денежных средств определяется соглашением между банками. Порядок возмещения денежных средств по непокрытому (гарантированному) аккредитиву плательщиком банку-эмитенту устанавливается договором между плательщиком и банком-эмитентом.

При изменении условий или отмене отзывного аккредитива банк-эмитент направляет соответствующее уведомление получателю средств не позже рабочего дня, следующего за днем изменения условий или отмены аккредитива.

Условия безотзывного аккредитива считаются измененными или безотзывный аккредитив считается отмененным с момента получения исполняющим банком согласия получателя средств.

Об открытии аккредитива и его условиях банк-эмитент сообщает получателю средств через исполняющий банк либо через банк получателя средств.

При расчетах по аккредитиву плательщик представляет в банк-эмитент два экземпляра заявления на открытие аккредитива. Форму такого заявления банк-эмитент разрабатывает самостоятельно. В этом заявлении указываются: наименование банка-эмитента; наименование банка - получателя средств; наименование исполняющего банка; вид аккредитива (отзывный или безотзывный); условие оплаты аккредитива; перечень и характеристика документов, представляемых получателем средств, и требования к оформлению указанных документов; дата закрытия аккредитива, период представления документов; наименование товаров (работ, услуг), для оплаты которых открывается аккредитив; срок отгрузки товаров (выполнения работ, оказания услуг), грузоотправитель, грузополучатель, место назначения груза.

Закрывается аккредитив по истечении срока его действия (в сумме аккредитива или его остатка); при отказе получателем средств от использования аккредитива (в полной сумме или в ее части) до истечения срока его действия, если это допускается условиями аккредитива, путем направления заявления о закрытии аккредитива исполняющему банку. Условиями аккредитива может быть предусмотрено получение согласия плательщика и (или) банка-эмитента на отказ от использования аккредитива получателем средств. Отказ от использования подтвержденного аккредитива возможен с согласия подтверждающего банка; при отзыве аккредитива (в полной сумме или в ее части) банком-эмитентом, в том числе по требованию плательщика либо после получения согласия получателя средств по безотзывному аккредитиву.

Возврат суммы банку-эмитенту по покрытому (депонированному) аккредитиву оформляет исполняющий банк платежным поручением одновременно с закрытием аккредитива по истечении срока его действия или в день представления документа, служащего основанием для закрытия аккредитива.

Порядок отзыва непокрытого (гарантированного) аккредитива устанавливается соглашением между банком-эмитентом и исполняющим банком.

Аналитический учет осуществляется по каждому выставленному в отдельности аккредитиву в карточке учета средств и расчетов; синтетический учет движения аккредитивов - в журнале операций по банковскому счету на основании документов, приложенных к выпискам с аккредитивного счета.

Бухгалтерские записи по учету денежных средств бюджетных учреждений на аккредитивных счетах систематизированы в табл. 3.9.

Таблица 3.9. Корреспонденция счетов по счету "Аккредитивы"

Содержание операции	Дебет	Кредит
1. Учреждением перечислены денежные средства на аккредитивный счет с банковских счетов для расчетов с поставщиками	20126510	20111610
2. Учреждением перечислены денежные средства на аккредитивный счет с валютного счета для расчетов с поставщиками	20126510	20127610
3. Учреждением перечислены денежные средства с аккредитива на предварительную оплату (аванс) приобретенных объектов основных средств (право собственности переходит к учреждению на дату получения	20631560	20126610

имущества)		
4. Учреждением перечислены денежные средства с аккредитива на предварительную оплату (аванс) приобретенных материальных запасов (право собственности переходит к учреждению на дату получения имущества)	20634560	20126610
5. Учреждением перечислены денежные средства с аккредитива на приобретение различных услуг:		20126610
- связи;	30221830	
- по содержанию имущества;	30225830	
- транспортных и проч.	30222830	
6. Возвращен остаток неиспользованных сумм аккредитива:		20126610
- на банковский (лицевой) счет;	20111510	
- на валютный счет	20127510	

Денежные средства в иностранной валюте

Иностранная валюта:

а) денежные знаки в виде банкнот, казначейских билетов, монеты, находящиеся в обращении и являющиеся законным средством наличного платежа на территории соответствующего иностранного государства (группы иностранных государств), а также изымаемые либо изъятые из обращения, но подлежащие обмену указанные денежные знаки;

б) средства на банковских счетах и в банковских вкладах в денежных единицах иностранных государств и международных денежных или расчетных единицах.

Основными принципами валютного регулирования и валютного контроля в Российской Федерации являются:

1) приоритет экономических мер в реализации государственной политики в области валютного регулирования;

2) исключение неоправданного вмешательства государства и его органов в валютные операции резидентов и нерезидентов;

3) единство внешней и внутренней валютной политики РФ;

4) единство системы валютного регулирования и валютного контроля;

5) обеспечение государством защиты прав и экономических интересов резидентов и нерезидентов при осуществлении валютных операций.

Бюджетным и автономным учреждениям в кредитной организации могут открываться счета для учета операций движения денежных средств в иностранной валюте. Для учета данных операций в случае их проведения не через органы Федерального казначейства предусмотрен счет 20127 "Денежные средства учреждения в иностранной валюте на счетах в кредитной организации".

К валютным операциям бюджетного и автономного учреждений, которые отражаются по счету 20127, относятся:

- получение в иностранной валюте оплаты по экспортным контрактам;
- перечисление оплаты в иностранной валюте по импортным контрактам поставщикам оборудования, материальных запасов и др.;
- поступления в иностранной валюте грантов, пожертвований;
- продажа полученной учреждением валютной выручки;
- покупка иностранной валюты для командированных за рубеж работников, а также для оплаты принятых учреждением денежных обязательств по контрактам (договорам) на поставку товаров (работ, услуг).

Учет операций движения денежных средств на счете ведут в журнале операций с безналичными денежными средствами на основании документов, приложенных к выпискам со счетов, и справки, оформляемой при расчете курсовой разницы.

Под **курсовой разницей**, возникающей в результате переоценки остатка средств на валютном счете, следует понимать разницу между рублевой оценкой этих средств на дату совершения операции по зачислению (списанию) средств на валютный счет (или на отчетную дату) и рублевой оценкой этих средств на дату предыдущего пересчета (или на отчетную дату). Положительные курсовые разницы по валютному счету образуются в случае роста курса иностранной валюты, а отрицательные - при его снижении. При этом положительные (отрицательные) курсовые разницы относятся на увеличение (уменьшение) денежных средств на счетах учреждения в иностранной валюте с отнесением курсовых разниц на финансовый результат текущего финансового года от переоценки активов (п. 154 Инструкции по применению Единого плана счетов).

Операции движения денежных средств в иностранных валютах учитывают в валюте РФ по курсу Банка России на дату совершения операций в иностранной валюте. Переоценка денежных средств в иностранных валютах осуществляется на дату совершения операций в иностранной валюте и на отчетную дату.

Корреспонденция счетов по счету 20127 "Денежные средства учреждения в иностранной валюте" систематизирована в табл. 3.10.

Таблица 3.10. Бухгалтерский учет денежных средств учреждения в иностранной валюте <*>

Содержание операции	Дебет	Кредит
1. Поступили денежные средства в иностранной валюте после конвертации валюты РФ	20127510	20123610
2. Поступили денежные средства на счет в иностранной валюте из кассы бюджетного учреждения	20127510	20134610
3. Поступили денежные средства в иностранной валюте с аккредитивного счета в течение одного операционного дня	20127510	20126610
4. Поступили доходы в иностранной валюте на счет учреждения в кредитной организации в порядке, установленном законодательством РФ, в частности валютная выручка по договорам на оказание услуг, выполнение работ (кредит счета 20531660)	20127510	20500660
5. Приняты к бухгалтерскому учету суммы поступивших грантов и пожертвований в иностранной валюте. Здесь в 18-м разряде кода счета бухгалтерского учета указывается код вида финансового обеспечения	20127510	20581660

(деятельности) 2 - приносящая доход деятельность (собственные доходы учреждения)		
6. Перечислены денежные средства на конвертацию иностранной валюты в рубли	20113510	20127610
7. Перечислены денежные средства в иностранной валюте на аккредитивный счет бюджетного учреждения в течение одного операционного дня	20126510	20127610
8. Перечислены на нужды учреждения денежные средства предварительной оплаты в иностранной валюте в соответствии с заключенными государственными (муниципальными) договорами	20600560	20127610
9. Перечислены денежные средства в оплату обязательств за поставленные материальные ценности, оказанные услуги, выполненные работы, а также по иным основаниям кредиторам согласно государственным (муниципальным) договорам, в том числе работникам учреждения по принятым в отношении них денежным обязательствам	30200830	20127610
10. Перечислены денежные средства в иностранной валюте в уплату аванса по приобретению объекта основных средств (исполнение денежного обязательства)	20631560	20127610
11. Учтено списание с валютного счета комиссии банка за выполнение функций агента валютного контроля	30226830	20127610
12. Учтено списание вознаграждения банка за перевод денежных средств в иностранной валюте согласно тарифам банка (по договору о банковском обслуживании)	30226830	20127610
13. Списана со счета учреждения, открытого в уполномоченном банке, сумма денежных средств на основании поручения на продажу резидентом иностранной валюты	20123510	20127610
14. Зачислены денежные средства от продажи валюты на лицевой счет бюджетного учреждения	20111510	20123610
15. Учтена положительная курсовая разница при конвертации валюты на основании справки	20127510	40110171
16. Учтена отрицательная курсовая разница при конвертации валюты на основании справки	40110171	20127610

<*> О бухгалтерском учете денежных средств в иностранной валюте см. также в Приложении 1 к письму Минфина России от 10 апреля 2015 г. N 02-07-07/20475.

Правила определения (начисления) курсовых разниц представлены в табл. 3.11.

Таблица 3.11. Курсовые разницы: правила определения

Типичный объект начисления курсовых разниц	Момент начисления	Основание начисления
Остатки на валютных счетах учреждения	В конце каждого месяца	Предыдущий и текущий курсы Банка России
Остатки подотчетных сумм	В конце каждого месяца и на момент погашения задолженности (возврата подотчетных сумм)	
Остатки дебиторской задолженности по доходам	На дату поступления доходов от плательщика (покупателя)	
Остатки кредиторской задолженности (по исполнению обязательств)	На дату исполнения обязательства	
При совершении операций по валютному счету	Зачисление/списание средств с валютного счета	Рыночный курс и текущий курсы валюты Банка России
Закрытие авансового отчета	Перед отражением операции в бухгалтерском учете	Предыдущий и текущий курс Банка России

Тесты

1. Для открытия лицевого счета в орган Федерального казначейства необходимо представить:

- а) заявление на открытие лицевого счета и карточку образцов подписей и оттиска печати, заверенные нотариально;
- б) копию свидетельства налогового органа о постановке на учет;
- в) копию учредительного договора, заверенную учредителем или нотариально;
- г) все перечисленные документы.

2. Учет денежных средств на банковских счетах ведут на счете:

- а) 20111;
- б) 30405;
- в) 20120;
- г) 20110.

3. Сколько лицевых счетов может открыть клиент - бюджетное учреждение в органах Федерального казначейства:

- а) один счет каждого вида;
- б) два любых счета;
- в) три счета по распоряжению учредителя;

г) по желанию клиента?

4. Лицевому счету бюджетного учреждения присваивается следующий код:

- а) 10;
- б) 20;
- в) 03;
- г) 09.

5. Расчетные документы, предъявленные в обслуживающий банк, действительны в течение:

- а) 10 дней, не считая дня их выписки;
- б) трех дней, не считая дня их выписки;
- в) семи дней, не считая дня их выписки;
- г) срок не ограничен.

6. Платежные документы банк принимает к исполнению на сумму:

- а) не более 10 000 руб.;
- б) не более 100 000 руб.;
- в) не менее 500 руб.;
- г) вне зависимости от суммы.

7. Аккредитив предназначен для расчетов только:

- а) с одним получателем средств;
- б) не более чем с двумя получателями средств;
- в) по желанию учреждения;
- г) не более чем с тремя получателями средств.

8. Какие формы безналичных расчетов применяются в РФ:

- а) платежные поручения, чеки;
- б) перевод электронных денежных средств;
- в) аккредитивы;
- г) все ответы верны?

9. Банки переводят денежные средства по банковским счетам посредством списания:

- а) денежных средств с банковских счетов плательщиков и зачисления денежных средств на банковские счета получателей средств;
- б) списания денежных средств с банковских счетов плательщиков и выдачи наличных денежных средств получателям средств - физическим лицам;

в) списания денежных средств с банковских счетов плательщиков и перечисления денежных средств в бюджет;

г) нет правильного ответа.

10. Взаимные претензии между плательщиком и получателем средств решаются в установленном федеральным законом порядке:

а) без участия банков;

б) только с участием банков;

в) возникшие по вине банков - только с их участием;

г) нет правильного ответа.

11. При безналичных расчетах применяются:

а) платежные поручения;

б) платежные требования;

в) инкассовые поручения;

г) все ответы верны.

12. Достаточность денежных средств на банковском счете плательщика определяют исходя из остатка денежных средств, находящихся на банковском счете на начало дня, и с учетом:

а) сумм денежных средств, списанных с банковского счета плательщика и зачисленных на банковский счет плательщика до определения достаточности денежных средств на его банковском счете;

б) сумм наличных денежных средств, выданных с банковского счета плательщика и зачисленных на банковский счет плательщика до определения достаточности денежных средств на его банковском счете;

в) сумм денежных средств, списанных с банковского счета плательщика в иностранной валюте;

г) нет правильного ответа.

13. Процедуры исполнения распоряжений включают в себя:

а) исполнение распоряжений в порядке, установленном банками, посредством списания денежных средств с банковского счета плательщика, зачисления денежных средств на банковский счет получателя средств, выдачи наличных денежных средств получателю средств либо учета информации об осуществленных переводах электронных денежных средств;

б) частичное исполнение распоряжений;

в) подтверждение исполнения распоряжений;

г) все ответы верны.

14. В каких случаях используются инкассовые поручения:

а) для погашения задолженности за коммунальные услуги;

б) для погашения задолженности за приобретенные материалы;

в) для взыскания алиментов;

г) если бесспорный порядок взыскания установлен законодательно, а также органами, выполняющими контрольные функции?

15. Лицевые счета участникам бюджетного процесса федерального уровня открываются:

а) по их заявлению;

б) в соответствии с бюджетными полномочиями, указанными в Сводном реестре главных распорядителей, распорядителей и получателей средств федерального бюджета;

в) в соответствии с приказом Минфина России;

г) нет правильного ответа.

16. Органы Федерального казначейства:

а) доводят до клиентов информацию о нормативных правовых актах, устанавливающих порядок открытия и ведения лицевых счетов;

б) осуществляют консультирование по вопросам, возникающим в процессе открытия лицевых счетов;

в) проводят консультирование по вопросам, возникающим в процессе переоформления, закрытия и обслуживания лицевых счетов;

г) все ответы верны.

3.4. Учет финансовых вложений

В соответствии с ГК РФ **ценной бумагой** является документ, удостоверяющий с соблюдением установленной формы и обязательных реквизитов имущественные права, осуществление или передача которых возможны только при его предъявлении. С передачей ценной бумаги переходят все удостоверяемые ею права в совокупности. В случаях, предусмотренных законом, или в установленном им порядке для реализации и передачи прав, удостоверенных ценной бумагой, достаточно доказательств их закрепления в специальном реестре (обычном или компьютеризованном).

К ценным бумагам относятся: государственная облигация, облигация, вексель, чек, депозитный и сберегательный сертификаты, банковская сберегательная книжка на предъявителя, коносамент, акция, приватизационные ценные бумаги и другие документы, которые законами о ценных бумагах или в установленном ими порядке отнесены к числу ценных бумаг. Вложения учреждения в ценные бумаги приводят к формированию финансовых вложений, которые подразделяются на краткосрочные и долгосрочные, иные финансовые активы. К **финансовым вложениям** относятся:

- средства учреждения, вложенные в облигации, векселя, иные ценные бумаги;
- средства учреждения, вложенные в акции;
- доли участия (паи и т.п.) в капитале хозяйственных обществ и товариществ;
- средства учреждения, переданные управляющим компаниям;
- доли участия в международных организациях.

Финансовые вложения принимаются к учету по **первоначальной стоимости**, которой признается сумма фактических вложений учреждения в приобретение (формирование) финансовых вложений.

Для аккумулирования информации в денежном выражении о состоянии вложений в финансовые активы и операций, изменяющих указанные объекты учета, применяются следующие группы счетов:

21520 "Вложения в ценные бумаги, кроме акций";

21530 "Вложения в акции и иные формы участия в капитале";

21550 "Вложения в иные финансовые активы".

Для ведения бухгалтерского учета произведенных финансовых вложений в случаях, предусмотренных российским законодательством, применяются счета аналитического учета в соответствии с объектом учета и содержанием хозяйственной операции:

21521 "Вложения в облигации";

21522 "Вложения в векселя";

21523 "Вложения в иные ценные бумаги, кроме акций";

21531 "Вложения в акции";

21534 "Вложения в иные формы участия в капитале";

21551 "Вложения в управляющие компании";

21552 "Вложения в международные организации";

21553 "Вложения в прочие финансовые активы".

Счет 21500 "Вложения в финансовые активы" предназначен для учета вложений (инвестиций) в финансовые активы, в том числе вложений (инвестиций) в объеме фактических затрат учреждения в объекты нефинансовых активов, в сумме которых впоследствии будет формироваться первоначальная стоимость акций и иных форм участия в капитале, принимаемых к бухгалтерскому учету в качестве объектов нефинансовых активов, находящихся в собственности Российской Федерации, субъектов РФ, муниципальных образований (табл. 3.12).

Таблица 3.12. Бухгалтерский учет вложений в финансовые активы в бюджетных учреждениях

Содержание операции	Дебет	Кредит
1. Списана с бухгалтерского учета остаточная стоимость ОС, НМА, фактическая стоимость материальных запасов, переданных бюджетным учреждением в качестве учредителя (участника) в уставный (складочный) капитал хозяйственных обществ или иным юридическим лицам	21531530, 21534530, 21551550 - 21553550	10100410, 10200420, 10500440
2. Учтена сумма разницы между стоимостью акций и иных форм участия в капитале в соответствии с договором и балансовой (остаточной) стоимостью ОС, НМА, фактической стоимостью материальных запасов на основании справки:		
- в части положительной разницы;	21531530, 21534530	40110171
- в части отрицательной разницы	40110171	21531530, 21534530
3. Приняты к бухгалтерскому учету финансовые вложения в оценке по первоначальной стоимости	20431530, 20434530, 20451550 - 20453550	21531630, 21534630, 21551650 - 21553650

Аналитический учет по счету 21500 "Вложения в финансовые активы" ведут в многографной карточке в разрезе затрат на формирование вложений (инвестиций) в финансовые активы по каждому контрагенту.

Операции по кредиту счета 21500 отражаются в журнале по прочим операциям.

Операции по формированию первоначальной стоимости финансовых вложений учитываются в соответствии с содержанием факта хозяйственной жизни: в журнале операций с безналичными денежными средствами; журнале операций по выбытию и перемещению материальных активов; журнале операций расчетов с поставщиками и подрядчиками; журнале по прочим операциям.

Для учета финансовых вложений предусмотрен счет 20400 "Финансовые вложения". Финансовые вложения классифицируются по аналитическим группам и аналитическим кодам видов синтетического счета 20400 (табл. 3.13).

Таблица 3.13. Группировка финансовых вложений

Группировочные счета	Счета бухгалтерского учета
20420 "Ценные бумаги, кроме акций"	20421 "Облигации"
	20422 "Векселя"
	20423 "Иные ценные бумаги, кроме акций"
20430 "Акции и иные формы участия в капитале"	20431 "Акции"
	20432 "Уставный фонд государственных (муниципальных) предприятий"
	20433 "Участие в государственных (муниципальных) учреждениях"
	20434 "Иные формы участия в капитале"
20450 "Иные финансовые активы"	20451 "Активы в управляющих компаниях"
	20452 "Доли в международных организациях"
	20453 "Прочие финансовые активы"

Аналитический учет по счету 20400 "Финансовые вложения" ведут в карточке учета средств и расчетов либо в реестре учета ценных бумаг по видам финансовых вложений и по объектам, в которые осуществлены эти вложения.

Операции принятия к учету финансовых вложений в сумме сформированной первоначальной стоимости отражаются в журнале операций по прочим операциям.

По счету 20420 "Ценные бумаги, кроме акций" учитываются операции с облигациями, векселями и иными ценными бумагами (кроме акций).

Облигацией признается ценная бумага, удостоверяющая право ее держателя на получение от лица, выпустившего облигацию, в предусмотренный ею срок номинальной стоимости облигации или иного имущественного эквивалента. Облигация предоставляет ее держателю также право на получение фиксированного в ней процента от номинальной стоимости облигации либо иные имущественные права.

Вексель - ценная бумага, представляющая собой ничем не обусловленное обязательство векселедателя (простой вексель) либо иного указанного в векселе плательщика (переводный вексель) выплатить при наступлении предусмотренного векселем срока полученные займы денежные суммы. Отношения сторон по векселю регулируются Законом о переводном и простом векселе.

К **иным ценным бумагам** относятся, в частности, чеки, закладные, опционы эмитента.

По ценным бумагам в аналитическом учете должна быть сформирована следующая информация: наименование эмитента и название ценной бумаги; номер, серия и т.д.; номинальная цена, цена покупки; расходы, связанные с приобретением; общее количество; дата покупки, дата продажи или иного выбытия; место хранения.

Казенные и бюджетные учреждения не вправе совершать сделки с ценными бумагами, если иное не предусмотрено федеральными законами. Бухгалтерские записи бюджетного учреждения в случае принятия на учет облигаций, векселей и иных ценных бумаг, кроме акций, систематизированы в табл. 3.14.

Таблица 3.14. Учет поступления ценных бумаг (кроме акций)

Содержание операции	Дебет	Кредит
1. Государственным учреждением приняты к бухгалтерскому учету приобретенные ценные бумаги (кроме акций) в оценке по первоначальной стоимости:		
- облигации;	20421520	21521620
- векселя;	20422520	21522620
- иные ценные бумаги, кроме акций	20423520	21523620
2. Казенным учреждением приняты к бухгалтерскому учету ценные бумаги (облигации, векселя, иные ценные бумаги, кроме акций) в оценке по первоначальной стоимости, безвозмездно полученные от других учреждений:	20421520, 20422520, 20423520	
- одного бюджета;		40110180
- разных бюджетов		40110151

Облигации, векселя и иные ценные бумаги (кроме акций) подлежат списанию с бухгалтерского учета в случае их выбытия в результате продажи или при передаче в казну соответствующего публично-правового образования (табл. 3.15).

Таблица 3.15. Учет выбытия ценных бумаг (кроме акций)

Содержание операции	Дебет	Кредит
1. Списана с бухгалтерского учета первоначальная стоимость ценных бумаг (кроме акций) в результате их продажи:		
- облигаций;	40110172	20421620
- векселей;	40110172	20422620
- иных ценных бумаг, кроме акций	40110172	20423620
2. Списана с бухгалтерского учета первоначальная стоимость	40120241,	

ценных бумаг (кроме акций) в результате их передачи в казну соответствующего публично-правового образования:	40120251	
- облигаций;		20421620
- векселей;		20422620
- иных ценных бумаг, кроме акций		20423620

По счету 20430 "Акции и иные формы участия в капитале" отражаются операции с акциями, а также с иными формами участия в капитале.

Бюджетное учреждение с согласия собственника вправе передавать некоммерческим организациям, а также в уставный (складочный) капитал хозяйственных обществ в качестве их учредителя или участника денежные средства, иное имущество, за исключением особо ценного движимого имущества, закрепленного за учреждением собственником или приобретенного учреждением за счет средств, выделенных ему собственником на эти цели, а также недвижимого имущества. Финансовые вложения в виде акций и иных форм участия в уставном капитале подлежат списанию с бухгалтерского учета в случае их выбытия в результате продажи, при передаче в казну соответствующего публично-правового образования.

Бухгалтерские записи по учету поступления и выбытия акций и иных форм участия в капитале систематизированы в табл. 3.16.

Таблица 3.16. Учет поступления и выбытия акций и иных форм участия в капитале

Содержание операции	Дебет	Кредит
1. Учреждением приняты к бухгалтерскому учету приобретенные финансовые вложения (акции, иные формы участия в капитале) в оценке по первоначальной стоимости	20430520	21530630
2. Списана с бухгалтерского учета первоначальная стоимость финансовых вложений (акций, иных форм участия в капитале) в результате их продажи	40110172	20430630
3. Списана с бухгалтерского учета первоначальная стоимость финансовых вложений (акций, иных форм участия в капитале) в результате их передачи в казну соответствующего публично-правового образования	40120241	20430630

По счету 20450 "Иные финансовые активы" учитываются, например, денежные средства в доверительном управлении, доли в международных организациях, паи (доли) в инвестиционных фондах. Финансовые вложения также подлежат списанию с бухгалтерского учета в случае их продажи и передачи в казну соответствующего публично-правового образования.

Бухгалтерские записи бюджетного учреждения по учету иных финансовых активов систематизированы в табл. 3.17.

Таблица 3.17. Учет иных финансовых вложений

Содержание операции	Дебет	Кредит
1. Казенным учреждением приняты к бюджетному учету иные финансовые активы, оплаченные в безналичном порядке с	20451550, 20452550,	20121610, 20127610,

банковского, валютного, лицевого счетов	20453550	30405550
2. Казенным учреждением увеличена сумма иных финансовых активов на сумму начисленных процентов на основании выписок о движении денежных средств по счетам	20451550, 20452550, 20453550	40110120
3. Государственным учреждениям приняты к бухгалтерскому учету приобретенные финансовые вложения в оценке по первоначальной стоимости:		
- средств в доверительном управлении;	20451550	21551650
- долей в международных организациях;	20452550	21552650
- прочих финансовых активов	20453550	21553650
4. Списана с бухгалтерского учета первоначальная стоимость финансовых вложений в результате их передачи в казну соответствующего публично-правового образования:		
- средства в доверительном управлении;	40120241	20451650
- доли в международных организациях;	40120241	20452650
- прочие финансовые активы	40120241	20453650
5. Списана с бухгалтерского учета первоначальная стоимость финансовых вложений (прочих финансовых активов) в результате их продажи	40110172	20453650
6. Казенным учреждением отражен возврат средств, вложенных в иные финансовые активы, в безналичном порядке на банковский, валютный, лицевой счета	20121510, 20127510, 21002650	20451650, 20452650, 20453650

Тесты

1. Какой счет предназначен для учета финансовых вложений:

- а) 20105;
- б) 20200;
- в) 20301;
- г) 20400?

2. На счете "Финансовые вложения" не учитываются:

- а) облигации, векселя;
- б) депозиты;
- в) аккредитивы;
- г) акции и иные формы участия в капитале.

3. Какой бухгалтерской проводкой оформляется закрытие депозита:

- а) Д 20101510 К 20401610;
- б) Д 20403520 К 30405530;
- в) Д 20401510 К 20101610;
- г) Д 20405510 К 20401610?

4. В каком разделе плана счетов находится счет "Финансовые вложения":

- а) "Нефинансовые активы";
- б) "Финансовые активы";
- в) "Финансовый результат";
- г) нет верного ответа?

5. Регистром синтетического учета финансовых вложений является:

- а) книга учета ценных бумаг;
- б) журнал операций с безналичными денежными средствами;
- в) реестр учета ценных бумаг;
- г) нет верного ответа.

Контрольные вопросы и задания

1. Какими документами оформляются кассовые операции?
2. Почему необходимо заключать с кассиром договор о полной материальной ответственности?
3. Допускаются ли исправления в денежных документах?
4. Почему в кассе бюджетного учреждения не допускается хранение денег других организаций и частных лиц?
5. Назовите особенности ведения кассовой книги.
6. Что относится к денежным документам и бланкам строгой отчетности?
7. Каким образом осуществляется учет денежных документов?
8. Назовите первичные документы, которые используются для оформления операций с безналичными денежными средствами.
9. Чем вызвано применение очередности списания денежных средств со счетов, отличной от календарной очереди?
10. Каков порядок учета трудовых книжек и вкладышей к ним?
11. Перечислите документы, которыми оформляются результаты инвентаризации.
12. Как отражаются в бюджетном учете излишки и недостачи, выявленные в ходе инвентаризации?
13. Какие средства могут поступать во временное распоряжение?
14. Что следует понимать под финансовыми вложениями?

15. Дайте определение термина "депозит".

16. Чем различаются долгосрочные и краткосрочные финансовые вложения?

17. Почему инвентаризацию ценных бумаг нужно проводить одновременно с инвентаризацией наличных денежных средств в кассе учреждения?

18. В какой оценке принимаются финансовые вложения к бюджетному учету?

19. Какими бухгалтерскими записями оформляют операции вложения средств бюджета в акции, иные формы участия в капитале хозяйственных обществ и товариществ, уставный фонд унитарных предприятий, а также в облигации и иные ценные бумаги?

20. Что такое чек?

21. В каких случаях используются инкассовые поручения?

22. Что такое аккредитив?

Ответы на тесты

К п. 3.1 "Учет наличных денежных средств и других ценностей, хранящихся в кассе":

N вопроса	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Вариант ответа	г	в	г	б	г	а	а	в	б	а

К п. 3.2 "Учет денежных средств на лицевых счетах в органах казначейства" и 3.3 "Учет операций с денежными средствами на счетах в банках":

N вопроса	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Вариант ответа	г	в	а	б	а	г	в	г	а, б	а, в

N вопроса	11	12	13	14	15	16
Вариант ответа	г	а, б	г	г	б	г

К п. 3.4 "Учет финансовых вложений":

N вопроса	1	2	3	4	5
Вариант ответа	г	в	а	б	б

1, 2, 3

Глава 4. БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ ТРЕБОВАНИЙ УЧРЕЖДЕНИЙ

- 4.1. Учет расчетов с дебиторами по доходам
- 4.2. Учет расчетов по выданным авансам
- 4.3. Учет расчетов с подотчетными лицами
- 4.4. Учет расчетов по суммам выявленных недостатков, хищений активов учреждений

4.1. Учет расчетов с дебиторами по доходам

Основными задачами бухгалтерского учета расчетов являются:

- 1) своевременное и правильное документирование расчетных операций;
- 2) постоянный контроль за всеми видами дебиторской и кредиторской задолженности. Для этого необходимо проводить выверку расчетов в следующие сроки:
 - а) с подотчетными лицами - ежемесячно;
 - б) по платежам в бюджет и с вышестоящей организацией - один раз в квартал;
 - в) с прочими дебиторами - не менее двух раз в год;
 - г) за продукты питания, медикаменты, услуги - ежемесячно;
- 3) соблюдение сроков исковой давности расчетов с физическими и юридическими лицами.

Под **дебиторской задолженностью** (требованиями) перед учреждением следует понимать долги отдельных работников по выданным им под отчет суммам, предоставленным займам, долги покупателей и заказчиков за отпущенную в их адрес продукцию, выполненные и сданные работы или оказанные услуги, задолженность поставщиков по выданным им авансам и др.

Для учета расчетов по суммам доходов, начисленных учреждением в момент появления требований к их плательщикам, возникающих в силу договоров, соглашений, а также при выполнении субъектом учета возложенных на него согласно российскому законодательству функций, кроме того поступивших от плательщиков сумм предварительной оплаты, предусмотрен счет 20500 "Расчеты по доходам". Аналитический учет расчетов по доходам (поступлениям) ведут в карточке учета средств и расчетов и (или) журнале операций расчетов с дебиторами по доходам.

Расчеты по доходам группируются на счете 20500 по видам доходов учреждения и (или) видам поступлений, предусмотренных утвержденным планом ФХД бюджетного учреждения (табл. 4.1).

Таблица 4.1. Группировка расчетов по доходам

Группировочные счета	Счета бухгалтерского учета
20520 "Расчеты по доходам от собственности"	20521 "Расчеты с плательщиками доходов от собственности"
20530 "Расчеты по доходам от оказания платных работ, услуг"	20531 "Расчеты с плательщиками доходов от оказания платных работ, услуг"
20550 "Расчеты по поступлениям от бюджетов"	20552 "Расчеты по поступлениям от наднациональных организаций и правительств иностранных государств"
	20553 "Расчеты по поступлениям от международных финансовых организаций"
20570 "Расчеты по доходам от операций с активами"	20571 "Расчеты по доходам от операций с основными средствами"

	20572 "Расчеты по доходам от операций с нематериальными активами"
	20573 "Расчеты по доходам от операций с произведенными активами"
	20574 "Расчеты по доходам от операций с материальными запасами"
	20575 "Расчеты по доходам от операций с финансовыми активами"
20580 "Расчеты по прочим доходам"	20581 "Расчеты с плательщиками прочих доходов" 20582 "Расчеты по невыясненным поступлениям"

Государственные учреждения ведут свою деятельность, связанную с оказанием услуг, выполнением работ, относящуюся к основным видам деятельности в сферах науки, образования, здравоохранения, культуры, спорта и иных сферах, в соответствии с государственными (муниципальными) заданиями. Такое задание формирует учредитель на основе утвержденного ведомственного перечня государственных услуг (работ), оказываемых (выполняемых) находящимися в его ведении бюджетными учреждениями, и показателей качества государственных услуг.

К **доходам, получаемым бюджетным учреждением**, в соответствии с Федеральным законом "О некоммерческих организациях" относятся:

- регулярные и единовременные поступления от учредителей (участников, членов). Это субсидии из бюджетов бюджетной системы РФ на выполнение государственных (муниципальных) заданий и на иные цели, кроме того, бюджетные инвестиции в объекты капитального строительства государственной собственности РФ, субъектов РФ и муниципальной собственности в форме капитальных вложений в основные средства бюджетного учреждения (ст. 79 БК РФ);

- добровольные имущественные взносы и пожертвования;
- выручка от реализации товаров, работ, услуг;
- дивиденды (доходы, проценты), получаемые по акциям, облигациям, другим ценным бумагам и вкладам;
- доходы, получаемые от собственности бюджетного учреждения;
- другие не запрещенные законом поступления.

Деятельностью, приносящей доход, признаются:

- приносящее прибыль производство товаров и оказание услуг;
- приобретение и реализация имущественных и неимущественных прав, участие в хозяйственных обществах и участие в товариществах на вере в качестве вкладчика.

В соответствии с ГК РФ (ст. 298) доходы, полученные учреждением от приносящей доход деятельности, и приобретенное за счет этих доходов имущество поступают в самостоятельное распоряжение бюджетного (автономного) учреждения.

Учет расчетов с дебиторами по доходам от собственности

Бюджетное учреждение вправе оказывать платные услуги в рамках государственного (муниципального) задания, а также платные услуги, относящиеся к основным видам деятельности учреждения, сверх установленного государственного (муниципального) задания только в случаях, если это прямо установлено российским законодательством. При этом платные услуги в рамках

государственного (муниципального) задания и сверх него должны предоставляться бюджетным учреждением на одинаковых условиях. Кроме того, бюджетное учреждение вправе осуществлять иные виды деятельности, не являющиеся основными, если это служит достижению целей, ради которых оно создано, при условии, что такая деятельность указана в учредительных документах бюджетного учреждения.

К доходам от использования имущества, находящегося в государственной или муниципальной собственности, относятся, в частности, доходы, получаемые в виде арендной платы.

Для учета расчетов предусмотрен счет 20521 "Расчеты с плательщиками доходов от собственности". Бухгалтерские записи систематизированы в табл. 4.2.

Таблица 4.2. Бухгалтерский учет расчетов по доходам от собственности

Содержание операции	Дебет	Кредит
1. Учреждением сформирована дебиторская задолженность арендатора в сумме начисленных доходов от сдачи имущества в аренду в рамках деятельности, приносящей доход	20521560	40110120
2. Учреждением приняты к бухгалтерскому учету денежные средства, поступившие на лицевой счет (наличными в кассу) за сдачу имущества в аренду	20111510 (20134510)	20521660

По договору аренды (имущественного найма) арендодатель (наймодатель) обязуется предоставить арендатору (нанимателю) имущество за плату во временное владение и пользование или во временное пользование. Плоды, продукция и доходы, полученные арендатором в результате использования арендованного имущества в соответствии с договором, являются его собственностью. В аренду могут быть переданы земельные участки и другие обособленные природные объекты, предприятия и другие имущественные комплексы, здания, сооружения, оборудование, транспортные средства и другие вещи, которые не теряют своих натуральных свойств в процессе их использования (непотребляемые вещи) (ст. 607 ГК РФ).

Согласно ГК РФ в случае аренды здания или сооружения договоры аренды, заключенные на срок не менее одного года, подлежат государственной регистрации. С заявлением о государственной регистрации договора аренды недвижимого имущества может обратиться одна из сторон такого договора.

Если в аренду сдается земельный участок (участок недр) или его часть, то к договору аренды, представляемому на государственную регистрацию прав, прилагается кадастровый план земельного участка с указанием его части, сдаваемой в аренду.

Учет расчетов по доходам от выполнения платных работ, оказания платных услуг

Бюджетное учреждение ведет деятельность в соответствии с ее предметом и целями, определенными согласно нормам федеральных законов, иных нормативных правовых актов, муниципальных правовых актов и уставу (ст. 9.2 Федерального закона "О некоммерческих организациях").

К нормативным правовым актам, предусматривающим возможность оказания государственными и муниципальными учреждениями платных услуг, относятся, например, Федеральные законы "Об образовании в Российской Федерации", "Об основах социального обслуживания населения в Российской Федерации", "О библиотечном деле", "Об архивном деле в Российской Федерации".

Бухгалтерские проводки в отношении расчетов по доходам за проданные продукцию, работы, услуги систематизированы в табл. 4.3.

Таблица 4.3. Бухгалтерский учет расчетов за проданные продукцию, работы, услуги

Содержание операции	Дебет	Кредит
1. Учреждением сформирована дебиторская задолженность покупателей по акцептованным счетам-фактурам за проданные продукцию, работы, услуги	20531560	40110130
2. Учреждением сформирована дебиторская задолженность родителей за содержание ребенка в детском дошкольном учреждении на основании табеля посещаемости детей	20531560	40110130
3. Учреждением отражена дебиторская задолженность родителей за дополнительные платные услуги (секции, кружки и др.)	20531560	40110130
4. Учреждением отражена дебиторская задолженность родителей за питание детей в интернатах при школах	20531560	40110130
5. Учреждением сформирована дебиторская задолженность за питание (в сумме стоимости израсходованных продуктов питания), получаемое работниками по месту работы	20531560	10532440
6. Учреждением приняты к бухгалтерскому учету суммы денежных средств, поступившие в погашение дебиторской задолженности родителей за содержание ребенка в детском дошкольном учреждении, дополнительные платные услуги (секции, кружки и др.) в безналичном порядке на лицевой счет	20111510	20531660
7. Учреждением приняты к бухгалтерскому учету суммы денежных средств, поступившие в погашение дебиторской задолженности родителей за содержание ребенка в детском дошкольном учреждении, дополнительные платные услуги (секции, кружки и др.) наличными в кассу	20134510	20531660
8. Учреждением сформирована дебиторская задолженность заказчика за работы, услуги в сумме начисленного дохода будущих периодов в соответствии с договором и актом выполнения отдельного этапа работ (услуг)	20531560	40140130
9. Учреждением приняты к бухгалтерскому учету суммы денежных средств, поступивших в погашение дебиторской задолженности за работы, услуги:		20531660
- в безналичном порядке на лицевой счет;	20111510	
- в безналичном порядке на валютный счет;	20127510	
- наличными в кассу	20134510	
10. Доходы будущих периодов учтены в составе доходов текущего отчетного периода в момент перехода права собственности на основании акта о выполнении всего объема работ	40140130	40110130
11. Учреждением учтена положительная курсовая разница при переоценке расчетов по доходам	20531560	40110171

12. Учреждением учтена отрицательная курсовая разница при переоценке расчетов по доходам	40110171	20531660
--	----------	----------

Учет расчетов по доходам от операций с активами

Бюджетное учреждение без согласия собственника не вправе распоряжаться особо ценным движимым имуществом, закрепленным за ним собственником или приобретенным бюджетным учреждением за счет средств, выделенных ему собственником на приобретение такого имущества, а также недвижимым имуществом. Остальным имуществом, находящимся у него на праве оперативного управления, бюджетное учреждение вправе распоряжаться самостоятельно (п. 3 ст. 298 ГК РФ).

Исключение составляет крупная сделка, которая может быть совершена бюджетным учреждением только с предварительного согласия соответствующего органа, осуществляющего функции и полномочия учредителя бюджетного учреждения (п. 13 ст. 9.2 Федерального закона "О некоммерческих организациях").

Крупной сделкой признается сделка (несколько взаимосвязанных сделок), связанная с распоряжением денежными средствами, отчуждением иного имущества (которым в соответствии с федеральным законом бюджетное учреждение вправе распоряжаться самостоятельно), а также с передачей такого имущества в пользование или в залог при условии, что цена такой сделки либо стоимость отчуждаемого или передаваемого имущества превышает 10% балансовой стоимости активов учреждения, определяемой по данным его бухгалтерской отчетности на последнюю отчетную дату, если уставом бюджетного учреждения не предусмотрен меньший размер крупной сделки.

Расчеты по суммам доходов, начисленным бюджетным учреждением от реализации активов, отражаются в бухгалтерском учете на счете 20570 "Расчеты по доходам от операций с активами".

Бухгалтерские записи бюджетного учреждения по учету таких расчетов систематизированы в табл. 4.4.

Таблица 4.4. Бухгалтерский учет расчетов по доходам от операций с активами

Содержание операции	Дебет	Кредит
1. Отражено выбытие реализуемого имущества (например, ОС, материалов) в порядке, установленном законодательно:		
- списана сумма фактически начисленной амортизации по объектам ОС;	10400410	10100410
- списана остаточная стоимость объектов ОС в результате их продажи;	40110172	10100410
- списана фактическая стоимость материалов в результате их продажи	40110172	10500440
2. Учреждением сформирована дебиторская задолженность покупателя в сумме начисленного дохода от продажи имущества в рамках внебюджетной деятельности:		40110172
- объектов ОС;	20571560	
- объектов НМА;	20572560	
- произведенных активов;	20573560	
- материальных запасов;	20574560	

- финансовых активов	20575560	
3. Исчисление:		
- НДС с выручки от продажи имущества в рамках внебюджетной деятельности;	40110172	30304730
- налога на прибыль	40110172	30303730
4. Учтены поступившие на лицевой счет (в кассу) учреждения денежные средства за проданное имущество:	20111510 (20134510)	
- объекты ОС;		20571660
- объекты НМА;		20572660
- непроизведенные активы;		20573660
- материальные запасы;		20574660
- финансовые активы		20575660
5. Учтены поступившие на валютный счет учреждения денежные средства за проданное имущество, например:	20127510	
- объекты ОС;		20571660
- объекты НМА;		20572660
- материальные запасы		20574660
6. С лицевого счета погашена задолженность бюджету:		
- по НДС;	30304830	20111610
- по налогу на прибыль	30303830	20111610
7. Учтены суммы возврата денежных средств, излишне полученных за проданное имущество, например:	40110172	
- объекты ОС;		20571660
- объекты НМА;		20572660
- материальные запасы		20574660
8. С лицевого счета перечислена излишне полученная сумма денежных средств за проданное имущество, например:		20111610
- объекты ОС;	20571560	
- объекты НМА;	20572560	
- материальные запасы	20574560	

Учет расчетов по прочим доходам

На счете 20581 "Расчеты с плательщиками прочих доходов" бюджетные учреждения учитывают доходы, получаемые:

- в виде субсидий, предоставляемых из соответствующего бюджета бюджетной системы РФ на выполнение государственных (муниципальных) заданий;

- в виде субсидий на иные цели;

- в виде бюджетных инвестиций в объекты капитального строительства государственной собственности РФ, государственной собственности субъектов РФ и муниципальной собственности в форме капитальных вложений в основные средства учреждений;

- медицинскими учреждениями, осуществляющими медицинскую деятельность по программе обязательного медицинского страхования;

- в виде пожертвований от юридических и физических лиц, грантов и иных аналогичных поступлений.

Учет расчетов по доходам в виде субсидий

Порядок определения объема и условия предоставления указанных ранее субсидий из федерального бюджета и бюджетов государственных внебюджетных фондов РФ, бюджетов субъектов РФ и территориальных государственных внебюджетных фондов, местных бюджетов устанавливается соответственно Правительством РФ, высшим исполнительным органом государственной власти субъекта РФ, местной администрацией (п. 1 ст. 78.1 БК РФ).

Не использованные в текущем финансовом году остатки субсидий:

- на выполнение государственных (муниципальных) заданий, предоставленных из соответствующего бюджета бюджетной системы РФ, используются бюджетным учреждением в очередном финансовом году на те же цели;

- на иные цели - подлежат перечислению в соответствующий бюджет.

Общие требования к порядку взыскания в соответствующий бюджет неиспользованных остатков субсидий, предоставленных из бюджетов бюджетной системы РФ государственным (муниципальным) бюджетным учреждениям, установлены Приказом Минфина России от 28 июля 2010 г. N 82н.

Бухгалтерские записи по расчетам с плательщиками прочих доходов систематизированы в табл. 4.5.

Таблица 4.5. Бухгалтерские проводки по расчетам с плательщиками прочих доходов

Содержание операции	Дебет	Кредит
1. Учреждением сформирована дебиторская задолженность учредителя в сумме начисленного дохода в виде субсидии на выполнение государственного (муниципального) задания. Здесь в 18-м разряде кода счета бухгалтерского учета указывается код вида финансового обеспечения (деятельности) 4 - субсидии на выполнение государственного (муниципального) задания	20581560	40110180
2. Учтены поступившие на лицевой счет учреждения, открытый в органе казначейства, денежные средства в виде субсидии на выполнение государственного (муниципального) задания. Здесь в 18-м разряде кода счета бухгалтерского учета указывается код вида финансового обеспечения (деятельности) 4 - субсидии на выполнение государственного (муниципального) задания	20111510	20581660

3. Учреждением сформирована дебиторская задолженность учредителя в сумме начисленного дохода в виде субсидии на иные цели. Здесь в 18-м разряде кода счета бухгалтерского учета указывается код вида финансового обеспечения (деятельности) 5 - субсидии на иные цели	20581560	40110180
4. Учтены поступившие на лицевой счет учреждения, открытый в органе казначейства, денежные средства в виде субсидии на иные цели. Здесь в 18-м разряде кода счета бухгалтерского учета указывается код вида финансового обеспечения (деятельности) 5 - субсидии на иные цели	20111510	20581660
5. Учтены суммы, подлежащие возврату в бюджет в виде неиспользованной субсидии на иные цели. Здесь в 18-м разряде кода счета бухгалтерского учета указывается код вида финансового обеспечения (деятельности) 5 - субсидии на иные цели	40110180	20581660
6. Учреждением учтен возврат неиспользованного остатка субсидии на иные цели. Здесь в 18-м разряде кода счета бухгалтерского учета указывается код вида финансового обеспечения (деятельности) 5 - субсидии на иные цели	20581560	20111610

Учет расчетов по доходам в виде бюджетных инвестиций

Бюджетные ассигнования на осуществление бюджетных инвестиций в объекты капитального строительства государственной собственности РФ, субъектов РФ и муниципальной собственности в форме капитальных вложений в основные средства государственных (муниципальных) учреждений предусматриваются в соответствии с долгосрочными целевыми программами, а также с нормативными правовыми актами Правительства РФ, высшего исполнительного органа государственной власти субъекта РФ, местной администрации либо в установленном указанными органами порядке решениями главных распорядителей бюджетных средств соответствующих бюджетов (ст. 79 БК РФ).

Если сметная стоимость капитальных вложений в основные средства федеральных государственных учреждений, не включенных в долгосрочные целевые программы, более 1,5 млрд руб., то решение о подготовке и реализации бюджетных инвестиций в объекты капитального строительства государственной собственности РФ принимает Правительство РФ; если менее 1,5 млрд руб. - главный распорядитель средств федерального бюджета (субъект бюджетного планирования).

Решения о подготовке и реализации бюджетных инвестиций в объекты капитального строительства государственной собственности субъектов РФ и муниципальной собственности принимает соответственно высший исполнительный орган государственной власти субъекта РФ, местная администрация муниципального образования.

Бухгалтерские записи бюджетного учреждения в отношении расчетов по прочим доходам, полученным в виде бюджетных инвестиций, систематизированы в табл. 4.6.

Таблица 4.6. Бухгалтерский учет расчетов по прочим доходам учреждения, полученным в виде бюджетных инвестиций

Содержание операции	Дебет	Кредит
1. Учреждением сформирована дебиторская задолженность учредителя в сумме начисленного дохода в виде бюджетных	20581560	40110180

инвестиций в объекты капитального строительства. Здесь в 18-м разряде кода счета бухгалтерского учета указывается код вида финансового обеспечения (деятельности) 6 - бюджетные инвестиции		
2. Учтены поступившие на лицевой счет учреждения, открытый в органе казначейства, денежные средства в виде бюджетных инвестиций в объекты капитального строительства. Здесь в 18-м разряде кода счета бухгалтерского учета указывается код вида финансового обеспечения (деятельности) 6 - бюджетные инвестиции	20111510	20581660

Учет расчетов по доходам в виде пожертвований
от юридических и физических лиц

Правовые отношения сторон договора дарения регламентированы гл. 32 ГК РФ. По договору дарения одна сторона (даритель) безвозмездно передает или обязуется передать другой стороне (одаряемому) вещь в собственность либо имущественное право (требование) к себе или к третьему лицу либо освобождает или обязуется освободить ее от имущественной обязанности перед собой или перед третьим лицом (ст. 572 ГК РФ). Пожертвованием признается дарение вещи или права в общеполезных целях, и если жертвователь определил назначение использования пожертвования, то учреждение, принимающее пожертвование, должно вести обособленный учет всех операций по использованию пожертвованного имущества.

Учреждение может принять пожертвование без чьего-либо разрешения или согласия.

Гранты

В соответствии с Федеральным законом "О науке и государственной научно-технической политике" грантами признаются денежные и иные средства, передаваемые безвозмездно и безвозвратно гражданами и юридическими лицами, в том числе иностранными гражданами и иностранными юридическими лицами, а также международными организациями, получившими право на предоставление грантов на территории РФ в установленном Правительством РФ порядке, на проведение конкретных научных исследований на условиях, предусмотренных грантодателями. Действующее законодательство к грантам относит также дополнительную государственную поддержку, оказываемую организациям и физическим лицам.

Бухгалтерские записи бюджетного учреждения по учету доходов, полученных в виде пожертвований и грантов, систематизированы в табл. 4.7.

Таблица 4.7. Бухгалтерский учет доходов учреждения,
полученных в виде пожертвований и грантов

Содержание операции	Дебет	Кредит
1. Учреждением сформирована дебиторская задолженность в сумме начисленного дохода в виде гранта, а также по договору дарения (пожертвования). Здесь в 18-м разряде кода счета бухгалтерского учета указывается код вида финансового обеспечения (деятельности) 2 - деятельность, приносящая доход	20581560	40110180
2. Учтены поступившие на лицевой счет учреждения, открытый в органе казначейства (валютный в кредитном учреждении), денежные средства в виде гранта (пожертвования).	20111510 (20127510)	20581660

Здесь в 18-м разряде кода счета бухгалтерского учета указывается код вида финансового обеспечения (деятельности) 2 - деятельность, приносящая доход		
---	--	--

Списание дебиторской задолженности

Сомнительным долгом признается дебиторская задолженность организации, которая не погашена в сроки, установленные договором, и не обеспечена соответствующими гарантиями (залогом, задатком, поручительством, банковской гарантией и возможностью удержания имущества должника, а также иными способами, предусмотренными законодательством или договором).

Сомнительные долги выявляются при инвентаризации дебиторской задолженности, которая проводится в соответствии с Методическими указаниями по инвентаризации имущества и финансовых обязательств. Это обязательное условие и составная часть оценки достоверности финансовой отчетности учреждений, предъявления взаимных претензий по возмещению долговых обязательств при рассмотрении споров в суде.

Результаты оформляются **инвентаризационной описью расчетов с покупателями, поставщиками и прочими дебиторами и кредиторами** (форма 0504089).

Инвентаризационная опись отражает:

- сведения о дебиторской (кредиторской) задолженности;
- наименование дебитора (кредитора);
- номер счета бюджетного учета;
- общую сумму задолженности по балансу, в том числе подтвержденную дебиторами (кредиторами), не подтвержденную дебиторами (кредиторами), с истекшим сроком исковой давности.

Безнадежными долгами признаются:

- долги, по которым истек срок исковой давности (ст. 196 ГК РФ);
- долги, по которым обязательство прекращено вследствие невозможности его исполнения, если она вызвана обстоятельством, за которое ни одна из сторон не отвечает (ст. 416 ГК РФ);
- долги, по которым обязательство прекращено на основании акта государственного органа. Распространяется на случаи издания государственными (муниципальными) органами нормативных актов (ст. 417 ГК РФ);
- долги, по которым обязательство прекращено ликвидацией организации (ст. 419 ГК РФ).

Других оснований для признания дебиторской задолженности безнадежной нет - перечень закрытый.

Исковая давность - срок, при соблюдении которого суд общей юрисдикции, арбитражный суд или третейский суд обязаны предоставить защиту лицу, право которого нарушено.

Определение понятия исковой давности, а также порядок исчисления ее срока представлены в гл. 12 ГК РФ. Существует общий, равный трем годам, срок исковой давности (ст. 196, 197 ГК РФ). Есть специальный срок: для некоторых видов требований он может быть сокращенным или более длительным по сравнению с общим сроком. Учреждению необходимо следить за сроком исковой давности, так как по его истечении ограничена возможность учреждения воспользоваться защитой нарушенных прав в суде.

Несмотря на то что срок исковой давности имеет определенные границы, его течение может прерываться, а после перерыва вновь возобновляться. Прерывание срока исковой давности связано, например, с предъявлением иска в установленном законодательством порядке, совершением должником определенных действий по признанию своего долга. Это могут быть:

- а) частичная оплата задолженности;
- б) обращение к кредитору с просьбой об отсрочке платежа;
- в) подписание акта сверки задолженности и др.

Ликвидация должника. В процессе инвентаризации расчетов может оказаться, что на просьбу подтвердить задолженность по акту сверки контрагент-должник сообщит, что он ликвидируется либо уже ликвидировался. При ликвидации на основе имущества должника формируется конкурсная масса, предназначенная для удовлетворения требований кредиторов. Как правило, ее недостаточно, чтобы удовлетворить требования всех кредиторов.

Согласно ст. 64 ГК РФ организация-кредитор, у которой числится дебиторская задолженность за отгруженную продукцию или выданный аванс на поставку продукции, является кредитором четвертой очереди (расчеты с прочими кредиторами). Если конкурсной массы не хватает для погашения дебиторской задолженности, то организация-кредитор обязана списать дебиторскую задолженность, но лишь после юридической ликвидации должника. В соответствии со ст. 63 ГК РФ ликвидация юридического лица считается завершенной, а юридическое лицо - прекратившим существование после внесения об этом записи в Единый государственный реестр юридических лиц (ЕГРЮЛ). Первичным документом, на основании которого списывается нереальная ко взысканию дебиторская задолженность, может служить определение арбитражного суда о завершении конкурсного производства и ликвидации должника.

Сроки исполнения обязательств фиксируются в договоре. Бухгалтерия учреждения должна строго контролировать структуру просроченной дебиторской задолженности, вести работу по ее взысканию.

Финансовыми способами воздействия на дебиторов по взысканию задолженности являются составление актов сверки задолженности, применение штрафных санкций, проведение взаимозачетов, продажа задолженности, инициация процедуры банкротства неплатежеспособного дебитора. При наличии нескольких оснований для списания задолженности признается безнадежной в налоговом (отчетном) периоде, в котором имело место первое по времени возникновения основание для признания задолженности безнадежной.

Безнадежную задолженность списывают по каждому обязательству на основании:

- документов, подтверждающих поставку товаров, выполнение работ, оказание услуг и др.;
- акта инвентаризации расчетов с покупателями, прочими дебиторами;
- приказа (распоряжения) руководителя о списании задолженности в качестве безнадежного долга;
- документа, подтверждающего нереальность взыскания долга, если долг списывается до истечения срока давности:

выписки из ЕГРЮЛ о том, что организация-должник ликвидирована;

акта судебного пристава-исполнителя о невозможности взыскивать долги с организации-должника, постановления об окончании исполнительного производства и возвращении взыскателю исполнительного документа.

Если срок исковой давности истек и взыскать дебиторскую задолженность, несмотря на принятые организацией-кредитором меры по ее взысканию, не представляется возможным, то такая задолженность подлежит списанию на финансовые результаты деятельности учреждения (табл. 4.8). Суммы, полученные в погашение этой задолженности, списываются со счета 04 "Списанная задолженность неплатежеспособных дебиторов" и подлежат перечислению казенными учреждениями в доход соответствующего бюджета. Бюджетные и автономные учреждения учитывают поступившие суммы в составе доходов отчетного периода.

Таблица 4.8. Бухгалтерский учет списания дебиторской задолженности с истекшим сроком исковой давности

Содержание операции	Дебет	Кредит
Учреждением признаны текущие расходы, обусловленные списанием дебиторской задолженности с истекшим сроком исковой давности:		
- задолженности по доходам;	40110173	20500660
- задолженности по расходам.	40120273	20600660 20800660 20900660
Списание задолженности не является основанием для аннулирования долга. Она принимается на забалансовый учет и отражается в течение пяти лет с момента списания: дебету счета 04 "Задолженность неплатежеспособных дебиторов"		

Аналитический учет по счету 04 ведут в карточке учета средств и расчетов с указанием фамилии, имени и отчества должника или реквизитов юридических лиц.

Расчет затрат на оказание платной услуги или выполнение платной работы

Расчет приводится в соответствии с Порядком определения платы для физических и юридических лиц за услуги (работы), относящиеся к основным видам деятельности федерального бюджетного учреждения, утвержденным Приказом Минэкономразвития России, Федеральным агентством по управлению государственным имуществом от 9 апреля 2013 г. N 103. В соответствии с этим документом учреждение самостоятельно определяет возможность оказания услуг (выполнения работ) за плату в зависимости от материальной базы, численного состава и квалификации персонала, спроса на услугу (работу). Учреждение формирует и утверждает перечень услуг (работ), оказываемых за плату, а также размер такой платы приказом учреждения. Размер платы определяется на основе расчета экономически обоснованных затрат материальных и трудовых ресурсов (далее - затраты).

Учреждение, оказывающее услуги (выполняющее работы) за плату, обязано своевременно и в доступном месте предоставлять физическим и юридическим лицам необходимую и достоверную информацию о перечне таких услуг (работ) и размере платы за их оказание.

Размер платы формируется на основе себестоимости оказания услуги (выполнения работы) с учетом спроса на услугу (работу), требований к качеству услуги (работы) в соответствии с показателями государственного задания, а также с учетом расчетно-нормативных затрат на оказание услуги (работы). Затраты учреждения делятся на затраты, непосредственно связанные с оказанием услуги (выполнением работы) и потребляемые в процессе ее предоставления, и затраты, необходимые для обеспечения деятельности учреждения в целом, но не потребляемые непосредственно в процессе оказания услуги (выполнения работы).

К затратам, непосредственно связанным с оказанием услуги (выполнением работы), относятся:

- затраты на персонал, непосредственно участвующий в процессе оказания услуги (выполнения работы) (далее - основной персонал);
- материальные запасы, полностью потребляемые в процессе оказания услуги (выполнения работы);
- затраты (амортизация) оборудования, используемого в процессе оказания услуги (выполнения работы);
- прочие расходы, отражающие специфику оказания услуги (выполнения работы).

К затратам, необходимым для обеспечения деятельности учреждения в целом, но не потребляемым непосредственно в процессе оказания платной услуги (выполнения работы) (далее - накладные затраты), относятся:

- затраты на персонал учреждения, не участвующий непосредственно в процессе оказания услуги (выполнения работы) (далее - административно-управленческий персонал);

- хозяйственные расходы, связанные с приобретением материальных запасов, оплатой услуг связи, транспортных услуг, коммунальных услуг, обслуживанием, ремонтом объектов недвижимого имущества (далее - затраты общехозяйственного назначения);

- затраты на уплату налогов (кроме налогов на фонд оплаты труда), пошлины и иные обязательные платежи;

- затраты (амортизация) зданий, сооружений и других основных фондов, непосредственно не связанных с оказанием услуги (выполнением работы).

Для исчисления затрат на оказание услуги (выполнение работы) могут быть использованы:

- расчетно-аналитический метод;

- метод прямого счета.

Расчетно-аналитический метод применяется в случаях, когда в оказании платной услуги (выполнении работы) задействованы в равной степени весь основной персонал учреждения и все материальные ресурсы. Данный метод позволяет исчислить затраты на оказание платной услуги (выполнение работы) по данным анализа фактических затрат учреждения в предшествовавшие периоды. В основе определения затрат лежат расчет средней стоимости единицы времени (человеко-дня, человеко-часа) и оценка количества единиц времени (человеко-дней, человеко-часов), необходимого для оказания платной услуги (выполнения платной работы):

$$Z_{\text{жкл}} = \frac{\sum Z_{\text{жр}}}{\Phi_{\text{р.вр}}} \times T_{\text{жкл}},$$

где $Z_{\text{жкл}}$ - затраты на оказание единицы платной услуги; $Z_{\text{жр}}$ - сумма всех затрат учреждения за период; $\Phi_{\text{р.вр}}$ - фонд рабочего времени основного персонала учреждения за тот же период; $T_{\text{жкл}}$ - норма рабочего времени, затрачиваемого основным персоналом на оказание платной услуги (выполнение платной работы).

При расчетно-аналитическом методе сначала определяется стоимость единицы рабочего времени основного персонала, задействованного в оказании платной услуги (выполнении платной работы), а затем эту стоимость умножают на количество единиц рабочего времени основного персонала, которое он тратит на оказание единицы платной услуги (выполнение единицы платной работы). Очевидно, что применение этого метода требует первоначального определения (хронометрирования) объемов времени, затраченного основным персоналом на оказание платной услуги (выполнение платной работы), цена которой рассчитывается.

Метод прямого счета применяется в частых случаях, когда оказание платной услуги или выполнение работы требует использования отдельных специалистов учреждения и (или) специфических материальных ресурсов, включая материальные запасы и оборудование. В основе данного метода лежит прямой учет всех элементов затрат на оказание услуги (выполнение работы):

$$Z_{\text{жкл}} = Z_{\text{оп}} + Z_{\text{мз}} + A_{\text{жкл}} + Z_{\text{н}},$$

где $Z_{\text{жкл}}$ - затраты на оказание платной услуги (выполнение платной работы); $Z_{\text{оп}}$ - затраты на основной персонал, непосредственно принимающий участие в оказании платной услуги (выполнении платной работы); $Z_{\text{мз}}$ - затраты на приобретение материальных запасов, потребляемых в процессе оказания платной услуги (выполнения платной работы); $A_{\text{жкл}}$ - сумма начисленной амортизации

оборудования, используемого при оказании платной услуги (выполнении платной работы); Z_n - накладные затраты, относимые на стоимость платной услуги (платной работы).

При расчете затрат на основной персонал ($Z_{оп}$) учитываются:

- затраты на оплату труда и начисления на выплаты по оплате труда основного персонала;
- затраты на командировки основного персонала, связанные с предоставлением платной услуги (выполнением работы);
- суммы вознаграждения физических лиц, привлекаемых по гражданско-правовым договорам.

Затраты на оплату труда и начисления на выплаты по оплате труда рассчитывают как произведение стоимости единицы рабочего времени (например, человеко-дня, человеко-часа) и количества единиц времени, необходимого для оказания платной услуги (выполнения платной работы). Данный расчет проводят по каждому сотруднику, участвующему в оказании соответствующей платной услуги (выполнении платной работы), и определяют по формуле:

$$Z_{оп} = \sum OT_v \times T_{усл},$$

где $Z_{оп}$ - затраты на оплату труда и начисления на выплаты по оплате труда основного персонала; OT_v - повременная (часовая, дневная, месячная) ставка по штатному расписанию и по гражданско-правовым договорам сотрудников из числа основного персонала (включая начисления на выплаты по оплате труда); $T_{усл}$ - норма рабочего времени, затрачиваемого основным персоналом.

Расчет затрат на оплату труда персонала, непосредственно участвующего в процессе оказания платной услуги (выполнения платной работы), удобно проводить по указанной форме (табл. 4.9).

Таблица 4.9. Расчет затрат на оплату труда

Должность	Средний должностной оклад в месяц, включая начисления на выплаты по оплате труда, руб.	Месячный фонд рабочего времени, чел/ч	Норма времени на оказание платной услуги, чел/ч	Затраты на оплату труда основного персонала, руб. (5) = (2) : (3) x (4)
1	2	3	4	5
1				
2				
...				
Итого				

При расчете затрат на приобретение материальных запасов и услуг, потребляемых в процессе оказания платной услуги (выполнения платной работы) ($Z_{мз}$), в зависимости от специфики деятельности учреждения учитываются затраты:

- на приобретение расходных материалов для оргтехники;
- на продукты питания;
- на мягкий инвентарь;
- на другие материальные запасы.

Затраты на приобретение материальных запасов рассчитывают как произведение средних цен на материальные запасы и их объема потребления в процессе оказания платной услуги. Затраты на приобретение материальных запасов определяют по формуле:

$$Z_{\text{мз}} = \sum MZ_i^j \times Ц^j,$$

где $Z_{\text{мз}}$ - затраты на материальные запасы, потребляемые в процессе оказания платной услуги (выполнения платной работы); MZ_i^j - материальные запасы определенного вида; $Ц^j$ - цена приобретаемых материальных запасов.

Затраты на материальные запасы, непосредственно потребляемые в процессе оказания платной услуги (выполнения платной работы), удобно рассчитывать в форме, представленной в табл. 4.10.

Таблица 4.10. Расчет затрат на материальные запасы, непосредственно потребляемые в процессе оказания платной услуги (выполнения платной работы)

Наименование материальных запасов	Единица измерения	Расход (в единицах измерения)	Цена за единицу измерения	Всего затрат материальных запасов (5) = (3) x (4)
1	2	3	4	5
1				
2				
...				
Итого				

Расчет суммы начисленной амортизации оборудования, используемого при оказании платной услуги (выполнении платной работы) ($A_{\text{усл}}$), осуществляется на основе балансовой стоимости оборудования, годовой нормы его износа и времени работы оборудования в процессе оказания платной услуги.

Сумма начисленной амортизации оборудования, используемого при оказании платной услуги (выполнении платной работы), рассчитывается по форме, представленной в табл. 4.11.

Таблица 4.11. Расчет суммы начисленной амортизации оборудования, используемого при оказании платной услуги (выполнении платной работы)

Наименование оборудования	Балансовая стоимость, руб.	Годовая норма износа, %	Годовая норма времени работы оборудования, ч	Время работы оборудования в процессе оказания платной услуги, ч	Сумма начисленной амортизации, руб. (6) = (2) x (3) x (4) : (5)
1	2	3	4	5	6
1					
2					

...					
Итого					

Расчет объема накладных затрат, относимых на стоимость платной услуги или работы (Z_n).
Объем накладных затрат относят на стоимость платной услуги (платной работы) пропорционально затратам на оплату труда и начислениям на выплаты по оплате труда основного персонала, непосредственно участвующего в процессе оказания платной услуги (выполнения платной работы), по формуле:

$$Z_n = k_n \times Z_{оп},$$

где Z_n - накладные затраты; $Z_{оп}$ - затраты на оплату труда и начисления на выплаты по оплате труда основного персонала; k_n - коэффициент накладных затрат, отражающий нагрузку на единицу оплаты труда основного персонала учреждения.

Коэффициент рассчитывается по отчетным данным за предшествующий период и прогнозируемым изменениям в плановом периоде по формуле:

$$k_n = \frac{Z_{фак} + Z_{охи} + A_{охи}}{\sum Z_{оп}},$$

где $Z_{ауп}$ - фактические затраты на административно-управленческий персонал за предшествующий период, скорректированные на прогнозируемое изменение численности административно-управленческого персонала и прогнозируемый рост заработной платы; $Z_{охи}$ - фактические затраты общехозяйственного назначения за предшествующий период, скорректированные на прогнозируемый инфляционный рост цен, и прогнозируемые затраты на уплату налогов (кроме налогов на фонд оплаты труда), пошлины и иные обязательные платежи с учетом изменения российского законодательства о налогах и сборах; $A_{охи}$ - прогноз суммы начисленной амортизации имущества общехозяйственного назначения в плановом периоде; $Z_{оп}$ - фактические затраты на весь основной персонал учреждения за предшествующий период в соответствии с прогнозируемым изменением численности основного персонала и прогнозируемым ростом заработной платы.

Затраты на административно-управленческий персонал включают в себя:

- затраты на оплату труда и начисления на выплаты по оплате труда административно-управленческого персонала;
- нормативные затраты на командировки административно-управленческого персонала;
- затраты на повышение квалификации основного и административно-управленческого персонала.

Затраты общехозяйственного назначения включают в себя:

- затраты на материальные и информационные ресурсы, затраты на услуги в области информационных технологий (в том числе на приобретение неисключительных (пользовательских) прав на программное обеспечение);
- затраты на коммунальные услуги, услуги связи, транспорта, затраты на услуги банков, прачечных, затраты на прочие услуги, потребляемые учреждением при оказании услуги (выполнении работы);
- затраты на содержание недвижимого и особо ценного движимого имущества, в том числе затраты на охрану (обслуживание систем видеонаблюдения, тревожных кнопок, контроля доступа в здание), затраты на противопожарную безопасность (обслуживание оборудования, систем охранно-пожарной сигнализации), затраты на текущий ремонт по видам основных фондов, затраты на содержание прилегающей территории, затраты на арендную плату за пользование имуществом (в случае если аренда необходима для оказания услуги (выполнения работы)), затраты на уборку помещений, на содержание

транспорта, приобретение топлива для котельных, санитарную обработку помещений.

Сумму начисленной амортизации имущества общехозяйственного назначения определяют исходя из балансовой стоимости оборудования и годовой нормы его износа.

Таким образом, коэффициент накладных затрат отражает соотношение всех накладных затрат бюджетного учреждения и затрат учреждения на весь основной персонал, задействованный в оказании услуг (выполнении работ).

Расчет накладных затрат проводят по форме, представленной в табл. 4.12.

Таблица 4.12. Расчет накладных затрат

Показатель	Формула расчета
1. Прогноз затрат на административно-управленческий персонал	
2. Прогноз затрат общехозяйственного назначения	
3. Прогноз суммы начисленной амортизации имущества общехозяйственного назначения	
4. Прогноз суммарного фонда оплаты труда всего основного персонала	
5. Коэффициент накладных затрат	$(5) = [(1) + (2) + (3)] : (4)$
6. Прогноз затрат на основной персонал, участвующий в предоставлении платной услуги (выполнении платной работы)	
7. Итого накладных затрат	$(7) = (5) \times (6)$

Согласно методу прямого счета цена на платную услугу (платную работу) исчисляется по форме, показанной в табл. 4.13.

Таблица 4.13. Расчет цены на платную услугу или платную работу

Статья затрат	Сумма, руб.
1. Затраты на оплату труда основного персонала	
2. Затраты материальных запасов	
3. Сумма начисленной амортизации оборудования, используемого при оказании платной услуги	
4. Накладные затраты, относимые на платную услугу	
5. Итого затрат	
6. Цена на платную услугу	

Цена платной услуги (платной работы) соответствует стоимости оказания одной единицы услуги

(работы), ее исчисляют путем деления суммы всех затрат на плановое количество единиц измерения услуги (работы) (количество койко-дней, посещений, число человек и т.д.) (Приложение 9).

Тесты

1. Аналитический учет расчетов с дебиторами по доходам осуществляется:

- а) в карточке учета средств и расчетов;
- б) в журнале по прочим операциям;
- в) в карточке учета средств и расчетов и (или) журнале операций расчетов с дебиторами по доходам;
- г) нет верного ответа.

2. Основанием для начисления платы с родителей за содержание ребенка в дошкольном учреждении является:

- а) табель учета рабочего времени;
- б) табель учета посещаемости детьми дошкольного учреждения;
- в) справка от родителей;
- г) ведомость посещаемости детьми дошкольного учреждения.

3. Размер платы за содержание ребенка в дошкольном учреждении не должен превышать:

- а) 15% суммы затрат детского учреждения;
- б) 20% суммы затрат детского учреждения;
- в) 10% суммы затрат детского учреждения;
- г) процент не устанавливается.

4. Начисление платы с родителей за содержание ребенка в дошкольном учреждении отражается следующей проводкой:

- а) Д 20531560 К 40110130;
- б) Д 20531560 К 30305730;
- в) Д 20581560 К 40110130;
- г) нет верного ответа.

5. Начисление платы за фактические дни пребывания воспитанника в интернате отражается проводкой:

- а) Д 20531560 К 40110130;
- б) Д 20531560 К 30305730;
- в) Д 20531660 К 40110130;
- г) нет верного ответа.

6. На суммы, поступившие от родителей в безналичном порядке за содержание ребенка в дошкольном учреждении, составляется бухгалтерская проводка:

- а) Д 20111510 К 20531660;
- б) Д 20134510 К 20531660;
- в) Д 20111510 К 40110130;
- г) Д 20111510 К 20581660.

7. Формирование дебиторской задолженности покупателя в сумме начисленного дохода от продажи оборудования в рамках внебюджетной деятельности отражается проводкой:

- а) Д 20575560 К 40110130;
- б) Д 20572560 К 40110172;
- в) Д 20571560 К 40110172;
- г) Д 20571560 К 40110180.

8. Поступление на лицевой счет учреждения, открытый в органе казначейства, денежных средств в виде пожертвований оформляется следующей проводкой:

- а) Д 20581560 К 40110180;
- б) Д 40110180 К 20581660;
- в) Д 20111510 К 20581660;
- г) Д 20111610 К 20581560.

9. Какие из перечисленных налогов являются федеральными:

- а) земельный налог;
- б) налог на имущество;
- в) налог на прибыль;
- г) НДС?

10. Безнадежную задолженность списывают по каждому обязательству на основании:

- а) акта инвентаризации расчетов с покупателями, прочими дебиторами;
- б) приказа (распоряжения) руководителя о списании задолженности в качестве безнадежного долга;
- в) приказа (распоряжения) руководителя органа казначейства о списании задолженности в качестве безнадежного долга;
- г) нет правильного ответа.

4.2. Учет расчетов по выданным авансам

Получатели средств федерального бюджета при заключении договоров (государственных контрактов) о поставке товаров, выполнении работ и оказании услуг, включая договоры, подлежащие оплате за счет средств, полученных от оказания платных услуг и иной приносящей доход деятельности, вправе предусматривать авансовые платежи.

Размер аванса при оплате договоров (государственных контрактов) предусмотрен постановлением Правительства РФ о мерах по реализации федерального закона о федеральном бюджете на соответствующий год. Таким постановлением установлен аванс:

- до 100% суммы договора (контракта), но не более лимитов бюджетных обязательств по договорам (контрактам) об оказании услуг связи, о подписке на печатные издания и об их приобретении, об обучении на курсах повышения квалификации, о приобретении авиа- и железнодорожных билетов, билетов для проезда городским и пригородным транспортом, путевок на санаторно-курортное лечение, по договорам обязательного страхования гражданской ответственности владельцев транспортных средств и др.;

- до 30% суммы договора (контракта), но не более 30% лимитов бюджетных обязательств, подлежащих исполнению за счет средств федерального бюджета по остальным договорам (контрактам), если иное не предусмотрено российским законодательством.

По договорам (государственным контрактам) о выполнении работ по строительству, реконструкции и капитальному ремонту объектов капитального строительства государственной собственности РФ предусмотрен аванс:

- на сумму, не превышающую 600 млн руб., - до 30% суммы договора (контракта), но не более 30% лимитов бюджетных обязательств, определенных на соответствующий финансовый год;

- на сумму, превышающую 600 млн руб., - до 30% суммы договора (контракта), но не более лимитов бюджетных обязательств, определенных на соответствующий финансовый год. Последующее авансирование выполняемых работ после подтверждения их выполнения в объеме произведенного авансового платежа (с ограничением общей суммы последующего аванса в размере не более 70% суммы договора, контракта).

Расчеты по перечисленным учреждениям в соответствии с условиями заключенных договоров (контрактов), соглашений авансовым выплатам (кроме авансов, выданных подотчетным лицам) учитываются на счете 20600 "Расчеты по выданным авансам".

Для формирования информации о состоянии расчетов по произведенной предварительной оплате в рамках государственных (муниципальных) договоров на нужды бюджетного учреждения, иным соглашениям применяются группы счетов, представленных в табл. 4.14.

Таблица 4.14. Группировка счетов по учету выданных авансов

Группировочные счета	Счета бухгалтерского учета
20610 "Расчеты по авансам по оплате труда и начислениям на выплаты по оплате труда"	20612 "Расчеты по авансам по прочим выплатам"
	20613 "Расчеты по авансам по начислениям на выплаты по оплате труда"
20620 "Расчеты по авансам по работам, услугам"	20621 "Расчеты по авансам по услугам связи"
	20622 "Расчеты по авансам по транспортным услугам"
	20623 "Расчеты по авансам по коммунальным услугам"
	20624 "Расчеты по авансам по арендной плате за пользование имуществом"
	20625 "Расчеты по авансам по работам, услугам по содержанию имущества"
	20626 "Расчеты по авансам по прочим работам, услугам"
20630 "Расчеты по авансам по поступлению нефинансовых активов"	20631 "Расчеты по авансам по приобретению основных средств"
	20632 "Расчеты по авансам по приобретению"

	нематериальных активов"
	20633 "Расчеты по авансам по приобретению непроизведенных активов"
	20634 "Расчеты по авансам по приобретению материальных запасов"
20640 "Расчеты по авансовым безвозмездным перечислениям организациям"	20641 "Расчеты по авансовым безвозмездным перечислениям государственным и муниципальным организациям"
	20642 "Расчеты по авансовым безвозмездным перечислениям организациям, за исключением государственных и муниципальных организаций"
20650 "Расчеты по авансовым безвозмездным перечислениям бюджетам"	20652 "Расчеты по авансовым перечислениям наднациональным организациям и правительствам иностраных государств"
	20653 "Расчеты по авансовым перечислениям международным организациям"
20660 "Расчеты по авансам по социальному обеспечению"	20662 "Расчеты по авансам по пособиям по социальной помощи населению"
	20663 "Расчеты по авансам по пенсиям, пособиям, выплачиваемым организациями сектора государственного управления"
20690 "Расчеты по авансам по прочим расходам"	20691 "Расчеты по авансам по оплате прочих расходов"

Учет задолженности дебиторов по авансам, выданным в иностранных валютах, одновременно ведут в соответствующей иностранной валюте и в рублевом эквиваленте на дату авансовых выплат.

Расчеты по авансам, выданным в иностранной валюте, переоценивают на дату совершения операций по возврату выплат, ранее произведенных в соответствующей иностранной валюте. При этом положительные (отрицательные) курсовые разницы, возникшие при исчислении рублевого эквивалента, отражаются как увеличение (уменьшение) расчетов в иностранной валюте с отнесением курсовых разниц на финансовый результат текущего финансового года от переоценки активов.

Если договор поставщиком не исполнен и сумма перечисленного ему аванса возвращается, то учреждение может использовать возвращенные денежные средства на те же виды расходов, утвержденные планом ФХД. В том случае, когда договоры не исполнены поставщиками и суммы выданных авансов не возвращены ими учреждению, дебиторскую задолженность поставщиков, нереальную для взыскания, списывают с бухгалтерского учета согласно приказу руководителя учреждения по результатам проведенной инвентаризации.

Корреспонденция счетов по счету 20600 "Расчеты по выданным авансам" систематизирована в табл. 4.15.

Таблица 4.15. Бухгалтерский учет расчетов авансами

Содержание операции	Дебет	Кредит
1. Учреждением сформирована дебиторская задолженность	20623560	20111610,

денежными средствами в сумме авансов, выданных за коммунальные услуги в рублях и в иностранной валюте		20127610
2. Учреждением сформирована дебиторская задолженность денежными средствами в сумме авансов, выданных в рублях и в иностранной валюте, по договору текущей аренды имущества	20624560	20111610, 20127610
3. Учреждением сформирована дебиторская задолженность денежными средствами в сумме авансов, выданных в рублях и в иностранной валюте, за услуги по содержанию имущества	20625560	20111610, 20127610
4. Учреждением сформирована дебиторская задолженность денежными средствами в сумме авансов, выданных в рублях и в иностранной валюте, за прочие работы, услуги	20626560	20111610, 20127610
5. Учреждением уменьшена задолженность поставщикам и подрядчикам на суммы ранее выданных (перечисленных) им авансов за услуги связи	30221830	20621660
6. Учреждением уменьшена задолженность поставщикам и подрядчикам на суммы ранее выданных (перечисленных) им авансов за транспортные услуги	30222830	20622660
7. Учреждением уменьшена задолженность поставщикам и подрядчикам на суммы ранее выданных (перечисленных) им авансов за коммунальные услуги и т.д.	30223830	20623660

4.3. Учет расчетов с подотчетными лицами

Наличные денежные средства выдаются под отчет только сотрудникам, работающим в учреждении. **Подотчетными лицами** нужно считать работников учреждения, получивших денежные средства из кассы авансом. Денежные средства под отчет выдаются по расходным кассовым ордерам и должны расходоваться строго по назначению.

Расчеты с подотчетными лицами по выдаваемым им авансам учитывают на счете 20800 "Расчеты с подотчетными лицами" в разрезе аналитических счетов. Информацию для распределения по аналитическим счетам берут из заявления о выдаче сумм под отчет работника, на котором бухгалтерия проставляет коды статей КОСГУ.

Расчеты с подотчетными лицами группируются в разрезе видов выплат, утвержденных планом ФХД по аналитическим группам синтетического учета объекта бухгалтерского учета:

20810 "Расчеты с подотчетными лицами по оплате труда и начислениям на выплаты по оплате труда";

20820 "Расчеты с подотчетными лицами по работам, услугам";

20830 "Расчеты с подотчетными лицами по поступлению нефинансовых активов";

20860 "Расчеты с подотчетными лицами по социальному обеспечению";

20890 "Расчеты с подотчетными лицами по прочим расходам".

Аналитический учет расчетов с подотчетными лицами ведут в журнале по расчетам с подотчетными лицами либо в карточке учета средств и расчетов.

Под отчет денежные средства из кассы могут быть выданы:

- на командировочные расходы;
- на операционные и хозяйственные расходы;
- на представительские расходы.

Остановимся подробнее на каждом виде расходов.

Командировочные расходы

Служебная командировка - поездка работника по распоряжению работодателя на определенный срок для выполнения служебного поручения вне места постоянной работы (ст. 166 Трудового кодекса РФ; далее - ТК РФ). Местом постоянной работы следует считать место расположения организации (обособленного структурного подразделения организации), работа в которой обусловлена трудовым договором (Постановление Правительства РФ от 13 октября 2008 г. N 749). Поездка работника, направляемого в командировку по распоряжению работодателя или уполномоченного им лица в обособленное подразделение командирующей организации (представительство, филиал), находящееся вне места постоянной работы, также признается командировкой.

Срок командировки работодатель определяет с учетом объема, сложности и других особенностей служебного поручения.

Служебные поездки работников, постоянная работа которых осуществляется в пути или имеет разъездной характер, служебными командировками не признаются.

В командировку может быть направлен только сотрудник, с которым заключен трудовой договор. Поездка в другую местность сотрудника, с которым заключен договор гражданско-правового характера (например, договор подряда, договор поручения), командировкой не считается. Если данному сотруднику возмещаются расходы по той или иной поездке, то сумма возмещения является частью его вознаграждения по договору, а не командировочными расходами.

В командировки не могут быть направлены:

- беременные женщины;
- сотрудники, не достигшие 18 лет (за исключением творческих работников средств массовой информации, организаций кинематографии, театров, театральных и концертных организаций, цирков, а также профессиональных спортсменов);
- сотрудники, работающие по ученическому договору (если командировка не связана с их профессиональной подготовкой).

Направление в служебные командировки женщин, имеющих детей в возрасте до трех лет, допускается только с их письменного согласия и при условии, что им это не запрещено медицинскими рекомендациями. Кроме того, женщины, имеющие детей в возрасте до трех лет, должны быть письменно ознакомлены со своим правом отказаться от направления в служебную командировку (ст. 259 ТК РФ). Такие же права предоставляются работникам, имеющим детей-инвалидов или инвалидов с детства до достижения ими возраста 18 лет, а также работникам, которые осуществляют уход за больными членами их семей в соответствии с медицинскими заключениями.

Днем выезда в командировку считается дата отправления поезда, самолета, автобуса или другого транспортного средства от места постоянной работы командированного, а днем приезда из командировки - дата прибытия указанного транспортного средства на место постоянной работы. При отправлении транспортного средства до 24 часов включительно днем отъезда в командировку считаются текущие сутки, а с 00 часов и позднее - последующие сутки. Если станция, пристань или аэропорт находятся за чертой населенного пункта, учитывается время, необходимое для проезда до станции, пристани или аэропорта. Аналогично определяется день приезда работника на место постоянной работы.

Вопрос о явке на работу в день выезда в командировку и в день приезда из командировки решается по договоренности с руководителем учреждения.

Труд работника в случае привлечения его к работе в выходные или нерабочие праздничные дни оплачивается в соответствии с российским трудовым законодательством.

С 8 января 2015 г. фактический срок пребывания в командировке определяется по проездным документам.

Гарантии командированным работникам. При направлении работника в служебную командировку ему гарантируются сохранение места работы (должности), среднего заработка и возмещение расходов, связанных со служебной командировкой <1>.

<1> Средний заработок, сохраняемый за время командировки, рассчитывается в соответствии с Положением об особенностях порядка исчисления средней заработной платы, утвержденным Постановлением Правительства РФ от 24 декабря 2007 г. N 922.

Командированному сотруднику оплачиваются (ст. 168 ТК РФ):

- расходы по найму жилого помещения;
- расходы по проезду к месту командировки и обратно;
- суточные;
- другие расходы. Например, оплата услуг связи или почты, произведенная с разрешения или ведома работодателя.

При переезде работника на работу в другую местность по предварительной договоренности с работодателем он (работодатель) обязан возместить работнику:

- расходы по переезду работника, членов его семьи и провозу имущества (за исключением случаев, когда работодатель предоставляет работнику соответствующие средства передвижения);
- расходы, связанные с обустройством на новом месте жительства.

Порядок и размеры возмещения расходов, связанных со служебными командировками, определяются коллективным договором или локальным нормативным актом.

Однако для правильной организации и ведения бухгалтерского учета командировочных расходов необходимо учитывать размеры, установленные постановлениями Правительства РФ.

Постановлением Правительства РФ от 2 октября 2002 г. N 729 установлено, что возмещение расходов, связанных со служебными командировками на территории РФ, работникам организаций, финансируемых за счет средств федерального бюджета, осуществляется в следующих размерах:

а) расходов по найму жилого помещения (кроме случая, когда направленному в служебную командировку работнику предоставляется бесплатное помещение) - в размере фактических расходов, подтвержденных соответствующими документами, но не более 550 руб. в сутки. При отсутствии документов, подтверждающих эти расходы, - 12 руб. в сутки;

б) расходов на выплату суточных - 100 руб. за каждый день нахождения в служебной командировке.

При направлении работника в место командировки, из которого он имеет возможность вернуться в тот же день домой, суточные ему не выплачиваются. Вопрос о целесообразности ежедневного возвращения работника из командировки в каждом конкретном случае решает руководитель организации (п. 11 Постановления Правительства РФ от 13 октября 2008 г. N 749).

Во время временной нетрудоспособности работника ему выплачиваются суточные на протяжении всего времени, пока он не может по состоянию здоровья выполнять возложенную на него работу или вернуться к месту постоянного жительства. Однако временная нетрудоспособность должна быть удостоверена в соответствующем порядке.

Необходимо помнить, что в налоговом законодательстве предусмотрены суточные в пределах:

700 руб. - за каждый день нахождения в командировке на территории РФ;

2 500 руб. - за каждый день нахождения в заграничной командировке (п. 3 ст. 217 НК РФ).

Возмещаются также расходы по проезду к месту служебной командировки и обратно к месту постоянной работы (включая страховой взнос на обязательное личное страхование пассажиров на транспорте, оплату услуг по оформлению проездных документов, расходы за пользование в поездах постельными принадлежностями) в размере фактических расходов, подтвержденных проездными документами, **но не выше стоимости проезда:**

- железнодорожным транспортом - в купейном вагоне скорого фирменного поезда;

- водным транспортом - в каюте V группы морского судна регулярных транспортных линий и линий с комплексным обслуживанием пассажиров, в каюте II категории речного судна всех линий сообщения, в каюте I категории судна паромной переправы;

- воздушным транспортом - в салоне экономического класса;

- автомобильным транспортом - в автотранспортном средстве общего пользования (кроме такси);

- при отсутствии проездных документов, подтверждающих произведенные расходы, - в размере минимальной стоимости проезда:

железнодорожным транспортом - в плацкартном вагоне пассажирского поезда;

водным транспортом - в каюте X группы морского судна регулярных транспортных линий и линий с комплексным обслуживанием пассажиров, в каюте III категории речного судна всех линий сообщения;

автомобильным транспортом - в автобусе общего типа.

Учет расходов на проезд при оформлении электронного билета. В соответствии с п. 2 ст. 786 ГК РФ заключение договора перевозки пассажира удостоверяется билетом. Форма билета устанавливается в порядке, предусмотренном транспортными уставами и кодексами.

Форма электронного пассажирского билета и багажной квитанции в гражданской авиации установлена Приказом Минтранса России от 8 ноября 2006 г. N 134 "Об установлении формы электронного пассажирского билета и багажной квитанции в гражданской авиации". Согласно п. 1 приложения к этому Приказу электронный пассажирский билет и багажная квитанция в гражданской авиации (далее - электронный билет) представляют собой документ, используемый для удостоверения договора перевозки пассажира и багажа, в котором информация о воздушной перевозке пассажира и багажа представлена в электронно-цифровой форме, и имеют следующую структуру:

- электронный полетный купон;

- электронный контрольный купон;

- электронный агентский купон;

- маршрут/квитанция (выписка из автоматизированной информационной системы оформления воздушных перевозок).

Наличие электронного полетного купона и маршрут/квитанции обязательно.

Формы электронных проездных документов (билетов) на железнодорожном транспорте установлены Приказом Минтранса России от 21 августа 2012 г. N 322 "Об установлении форм электронных проездных документов (билетов) на железнодорожном транспорте".

Таким образом, если авиабилет приобретен в бездокументарной форме (электронный билет), то документами, подтверждающими расходы на приобретение авиабилета, являются:

- маршрут/квитанция электронного пассажирского билета и багажной квитанции (выписка из автоматизированной информационной системы оформления воздушных перевозок);

- посадочный талон, подтверждающий перелет подотчетного лица по указанному в электронном авиабилете маршруту.

Если посадочный талон утерян, расходы по проезду могут быть подтверждены архивной справкой.

Документ, подтверждающий расходы на приобретение железнодорожного билета, - контрольный купон электронного проездного документа (билета) (выписка из автоматизированной системы управления пассажирскими перевозками на железнодорожном транспорте). Для принятия учреждением к учету расходов по проезду документами, подтверждающими расходы на приобретение электронного билета, также являются документы, подтверждающие оплату работником электронного билета, в том числе третьим лицом по поручению и за счет работника.

Таковыми документами, например, могут быть:

- электронный документ (выписка из электронной системы платежа), подтверждающий осуществление работником учреждения электронного платежа (в случае совершения операции по оплате электронного билета с использованием банковской карты);

- чек ККТ;

- слипы, чеки электронных терминалов;

- подтверждение кредитной организацией, в которой открыт подотчетному лицу банковский счет, предусматривающий совершение операций с использованием банковской карты, проведенной операции по оплате электронного билета.

Что касается электронного билета на автобус-аэроэкспресс, отметим следующее.

Приказом Минтранса России от 18 мая 2010 г. N 116 "Об установлении формы электронного многоцелевого документа" установлена форма электронного многоцелевого документа. Пунктом 2 этого Приказа определено, что квитанция электронного многоцелевого документа является документом строгой отчетности и применяется для осуществления организациями и индивидуальными предпринимателями наличных денежных расчетов и (или) расчетов с использованием платежных карт без применения ККТ. Так, в соответствии с пп. 1 п. 1 приложения к названному Приказу в структуру электронного многоцелевого документа входят:

- электронный стоимостный купон;

- электронный контрольный купон;

- электронный агентский купон;

- квитанция.

Наличие электронного стоимостного купона и квитанции обязательно.

Согласно п. 1 приложения к указанному Приказу квитанция обязательно оформляется и выдается (направляется в электронном виде по информационно-телекоммуникационной сети) пассажиру/лицу, оплатившему услугу. Квитанция - документ строгой отчетности.

При командировании работника за рубеж и выдаче ему под отчет иностранной валюты по расчетам с подотчетным лицом могут возникать курсовые разницы в связи с изменением курса иностранной валюты. В соответствии с Инструкцией по применению Единого плана счетов учет задолженности подотчетных лиц по выданным авансам в иностранных валютах одновременно следует вести в соответствующей иностранной валюте и в рублевом эквиваленте на дату выдачи денежных средств под отчет.

Расчеты по выданным авансам в иностранных валютах необходимо переоценивать на дату совершения операций по возврату ранее произведенных выплат в соответствующей иностранной валюте. Задолженность по принятым обязательствам в иностранных валютах переоценивают на дату совершения операций по оплате обязательства в иностранной валюте и на отчетную дату (на дату формирования регистра бухгалтерского учета) (п. 215 Инструкции по применению Единого плана счетов).

Расходы возмещаются учреждениями в пределах ассигнований, выделенных им из федерального бюджета на служебные командировки, либо (в случае использования ассигнований в полном объеме) за счет экономии средств, выделенных из федерального бюджета на содержание учреждений. Расходы, превышающие установленные размеры, а также иные расходы, связанные со служебными командировками (при условии, что они произведены с разрешения работодателя), возмещаются за счет экономии средств, выделенных из федерального бюджета на содержание учреждения, а также за счет средств, полученных от иной приносящей доход деятельности (п. 3 Постановления от 2 октября 2002 г. N 729).

Оформление командировки <1>. Перед тем как направить сотрудника в командировку, необходимо оформить соответствующий приказ: по форме N Т-9, если в командировку направляется один сотрудник, либо N Т-9а, если в командировку направляются несколько сотрудников. В приказе обязательно указывают фамилию и инициалы командируемого сотрудника, его должность, структурное подразделение, где он работает, а также цель, время и место командировки, а также источник оплаты командировочных расходов (за счет бюджетных средств учреждения, направившего сотрудника в командировку, или за счет внебюджетных средств).

<1> С января 2015 г. законодательством отменено оформление командировочных удостоверений и отчетов об исполнении задания, но многие учреждения по-прежнему их выписывают и заполняют. Считаем, что данный вопрос должен быть прописан в учетной политике учреждения.

Приказ о направлении сотрудника в командировку подписывает руководитель учреждения. Сотрудники, направляемые в командировку, должны ознакомиться с приказом и поставить на нем свою подпись. Приказ оформляют в одном экземпляре и хранят в архиве учреждения пять лет.

Учет работников, выбывающих (прибывших) в служебные командировки, ведут в журнале, форма которого предусмотрена Приложением 2 к Приказу Минздравсоцразвития России N 739н (см. далее).

**ЖУРНАЛ
учета работников, выбывающих в служебные командировки
из командирующей организации**

Нижегородский государственный университет им. Н.И. Лобачевского

(наименование организации)

N п/п	Фамилия, имя и отчество командируемого работника	Дата и номер командировочного удостоверения	Место командирования	
			наименование организации	пункт назначения
101	Маслова Татьяна Степановна	21.10.2014, N 1210	Министерство образования и	г. Москва

			науки РФ	
102	...			

В журнале выбытия содержатся сведения о фамилии, имени и отчестве командированного работника, дате и номере командировочного удостоверения, наименовании организации, в которую командировуется работник, пункте назначения.

Учет работников, прибывших в организацию, в которую они командированы, ведут в журнале учета, форма которого предусмотрена Приложением 3 к тому же Приказу Минздравсоцразвития России. В данном журнале содержатся сведения о фамилии, имени и отчестве работника, прибывшего в организацию, наименовании организации, выдавшей командировочное удостоверение, дате прибытия и дате выбытия (см. далее).

ЖУРНАЛ
учета работников, прибывших в организацию,
в которую они командированы

Нижегородский государственный университет им. Н.И. Лобачевского

(наименование организации)

№ п/п	Фамилия, имя и отчество командированного работника	Наименование организации, выдавшей командировочное удостоверение	Дата прибытия	Дата выбытия
32	Мухина С.А.	Пермский государственный национальный исследовательский университет	17.06.2015	18.06.2015
33	...			

Работодатель или уполномоченное им лицо приказом (распоряжением) назначает работника, ответственного за ведение журналов выбытия и прибытия. Это может быть работник кадровой службы, бухгалтер или другой, который в силу своих должностных обязанностей должен контролировать направление работников в служебные командировки.

Работодатель или уполномоченное им лицо обязаны обеспечить хранение этих документов в течение пяти лет со дня их оформления в установленном порядке.

Бухгалтерский учет <1>. Расчеты по командировкам нужно отражать по следующим аналитическим счетам и подстатьям КОСГУ:

20812 "Расчеты с подотчетными лицами по прочим выплатам" - в части оплаты суточных (подстатья 212 "Прочие выплаты");

20822 "Расчеты с подотчетными лицами по оплате транспортных услуг" - в части оплаты проездных документов (подстатья 222 "Транспортные услуги");

20826 "Расчеты с подотчетными лицами по оплате прочих услуг" - в части оплаты проживания (подстатья 226 "Прочие работы, услуги").

20891 "Расчеты с подотчетными лицами по оплате прочих расходов" - в части оплаты расходов протокольного характера в соответствии с российским законодательством при служебных командировках на территории иностранных государств (статья 290 "Прочие расходы").

<1> На момент выхода учебного пособия с 1 января 2016 г. все командировочные расходы относятся на подстатью 212 "Прочие выплаты" и учитываются на счете 20812 (Приказ Минфина России от 1 декабря 2015 г. N 190н "О внесении изменений в Указания о порядке применения бюджетной классификации Российской Федерации, утвержденные Приказом Министерства финансов Российской Федерации от 1 июля 2013 г. N 65н").

Дебиторская задолженность подотчетного лица отражается в сумме денежных средств, выданных ему по распоряжению руководителя учреждения на основании письменного заявления подотчетного лица с указанием назначения аванса, расчета (обоснования) размера аванса и срока, на который он выдается (п. 213 Инструкции по применению Единого плана счетов).

В бухгалтерском учете и казенных, и бюджетных учреждений операции выдачи денежных средств под отчет отражаются одинаково (табл. 4.16).

Таблица 4.16. Учет расчетов по командировкам

Содержание операции	Дебет	Кредит
1. Выданы под отчет суточные	20812560	20134610
2. Выдан под отчет аванс на проезд к месту командирования и обратно	20822560	20134610
3. Выдан под отчет аванс на проживание	20826560	20134610
4. Списаны расходы по оплате суточных	40120212	20812660
5. Списаны расходы по оплате транспортных услуг	40120222	20822660
6. Списаны расходы по оплате найма жилья	40120226	20826660
7. Внесен в кассу остаток неизрасходованного аванса на проживание	20134510	20826660
8. Учтены курсовые разницы на дату возврата иностранной валюты подотчетным лицом:		
- положительные;	20800560	40110171
- отрицательные	40110171	20800660

Отчет командированного работника. Работник по возвращении из командировки должен представить работодателю в течение трех рабочих дней:

1) авансовый отчет об израсходованных в связи с командировкой суммах и произвести окончательный расчет по выданному ему перед отъездом в командировку денежному авансу на командировочные расходы. Авансовый отчет работник составляет в одном экземпляре;

2) отчет о выполненной работе в командировке, согласованный с руководителем структурного подразделения работодателя, в письменной форме.

К авансовому отчету работник должен приложить все документы, подтверждающие произведенные расходы (накладные, чеки ККМ, проездные билеты, счета на оплату жилья и т.д.). Перечень этих документов приводят на оборотной стороне авансового отчета. Все документы, приложенные к отчету, нумеруют в порядке, в котором они приложены к отчету.

Работник должен сдать авансовый отчет в бухгалтерию, а бухгалтер обязан передать работнику отрывную часть отчета - расписку в том, что отчет принят к проверке.

Бухгалтер должен проверить целевое расходование средств, выданных работнику, а также наличие всех оправдательных документов, подтверждающих расходы.

Заполненный авансовый отчет утверждает руководитель организации или другой уполномоченный им сотрудник. Вместе с авансовым отчетом работник должен вернуть неизрасходованную сумму подотчетных денег. Если работник обоснованно израсходовал деньги на **большую** сумму по сравнению с полученной под отчет, то сумма перерасхода возмещается ему из кассы организации. Кассир, выдавая деньги из кассы, должен выписать расходный кассовый ордер. Номер и дату составления этого ордера указывают в строке "Перерасход выдан по кассовому ордеру" авансового отчета.

Авансовый отчет должен храниться в архиве учреждения пять лет. Если авансовый отчет не представлен работником в бухгалтерию в установленный срок или остаток неиспользованного аванса он не возвратил в кассу учреждения, то данная задолженность может быть удержана из заработной платы работника (ч. 2 ст. 13 ТК РФ). Решение об удержании должно быть принято руководителем учреждения не позднее одного месяца со дня окончания срока, установленного для возвращения аванса, и при условии, что работник не оспаривает оснований и размеров удержания. Если работник оспаривает наличие самой задолженности или срок для принятия решения об удержании пропущен, то не возвращенные работником суммы могут быть взысканы с него только через суд.

Пример 4.1. Работник учреждения О.Б. Смирнов направлен в командировку в Москву сроком на три дня - с 10 по 12 сентября 2015 г. По расчету бухгалтерии ему выдано 3 380 руб., а именно: суточные - 300 руб.; проезд - 1 980 руб.; проживание - 1 100 руб.

По возвращении из командировки Смирнов (подотчетное лицо) составил авансовый отчет, согласно которому осуществлены следующие расходы:

- стоимость железнодорожных билетов Нижний Новгород - Москва - 990 руб.; Москва - Нижний Новгород - 990 руб.,

- стоимость проживания в гостинице в сутки - 500 руб. (подтверждено счетом гостиницы).

После проверки авансового отчета выполнены бухгалтерские проводки, приведенные в табл. 4.17.

Таблица 4.17. Бухгалтерские проводки по учету командировочных расходов

Содержание операции	Дебет	Кредит	Сумма, руб.
1. 5 сентября: Смирнову О.Б. выданы денежные средства под отчет на командировочные расходы, в том числе:			
- суточные;	20812560	20134610	300
- проезд;	20822560		1 980
- проживание	20826560		1 100
2. 16 сентября: авансовый отчет представлен Смирновым О.Б. и утвержден в сумме 3 280 руб., в том числе:			
- суточные;	40120212	20812660	300
- проезд;	40120222	20822660	1 980

- проживание	40120226	20826660	1 000
3. Остаток неиспользованной подотчетной суммы на проживание, сданный Смирновым О.Б., оприходован в кассу	20134510	20826660	100

Операционные и хозяйственные расходы

Под **расходами на операционные и хозяйственные нужды** обычно подразумеваются расходы учреждения на приобретение канцелярских или хозяйственных принадлежностей, материальных ценностей, бензина на АЗС, оплата мелкого ремонта и т.п.

Оплачивая те или иные расходы, подотчетное лицо (работник) действует от имени учреждения, следовательно, должен соблюдать предельный размер расчетов наличными (100 000 руб. по одной сделке). Если работник нарушит этот установленный лимит расчетов, то учреждение может быть оштрафовано. Сумма штрафа составляет от 40 000 до 50 000 руб., налагается только на организацию, которая расплатилась наличными. За это же нарушение административный штраф может быть наложен и на руководителя организации - от 4 000 до 5 000 руб. (ст. 15.1 КоАП РФ).

Список подотчетных лиц, которым могут выдаваться наличные денежные средства под отчет для оплаты хозяйственных расходов, утверждает руководитель учреждения как отдельным приказом (распоряжением), так и в качестве приложения к приказу об учетной политике.

Денежные средства выдаются по распоряжению руководителя бухгалтерской службы или его заместителя под отчет на основании письменного заявления получателя с указанием назначения аванса и срока, на который он выдается. Аванс выдается в пределах сумм, определяемых целевым назначением. Работник, получивший деньги под отчет, должен представить в бухгалтерию авансовый отчет и приложить к нему все документы, подтверждающие произведенные расходы (накладные, товарные чеки, чеки ККМ и др.). На основании авансового отчета, утвержденного руководителем учреждения, бухгалтер должен отразить в учете расходы подотчетного лица.

Если работник приобрел те или иные материальные ценности у физического лица, необходимо составить и приложить к авансовому отчету закупочный акт, для которого предусмотрен типовой бланк <1>. Этот бланк применяется при покупке у физических лиц продуктов питания. Можно использовать данный бланк в качестве образца для составления акта при покупке у физических лиц других товарно-материальных ценностей.

<1> Форма закупочного акта утверждена Постановлением Госкомстата России от 25 декабря 1998 г. N 132.

Закупочный акт составляют в двух экземплярах. Первый экземпляр подотчетное лицо передает в бухгалтерию вместе с авансовым отчетом, а второй экземпляр остается у физического лица (продавца). Оба экземпляра подписывают работник учреждения, купивший товарно-материальные ценности, и продавец.

В акте указывают следующие данные о продавце:

- фамилию, имя и отчество;
- паспортные данные;
- домашний адрес.

Наличные деньги под отчет могут быть выданы при условии, что за конкретным подотчетным лицом нет задолженности по ранее выданному ему авансу.

Передача выданных под отчет денежных средств одним работником другому запрещается.

Основанием для выплаты работнику перерасхода по авансовому отчету или внесения в кассу неиспользованного аванса служит авансовый отчет, утвержденный руководителем.

Представительские расходы - это затраты организации по приему и обслуживанию представителей других организаций, участвующих в переговорах для установления и поддержания сотрудничества, а также участников, прибывших на заседания совета (правления) организации.

Полный перечень представительских расходов приведен в ст. 264 НК РФ. Согласно этой статье к представительским расходам относятся затраты:

- на проведение официального приема (завтрака, обеда, ужина или другого аналогичного мероприятия) представителей других организаций;
- на транспортное обеспечение представителей других организаций, связанное с их доставкой до места проведения встречи и обратно;
- на буфетное обслуживание лиц, участвующих во встрече во время переговоров;
- на оплату услуг переводчиков, не состоящих в штате учреждения.

Данный перечень является исчерпывающим, поэтому расходы на организацию отдыха, развлечений, оплату виз, проживание участников переговоров представительскими расходами не являются и не могут быть приняты в целях налогообложения.

Представительские расходы у казенных и бюджетных учреждений предусмотрены только для обслуживания иностранных делегаций. Затраты на прием и обслуживание иностранных делегаций и отдельных лиц производятся в тех случаях, когда это предусмотрено решениями Президента РФ или Правительства РФ либо определено межгосударственными или межправительственными договорами России.

Сметы расходов на прием и обслуживание иностранных делегаций и отдельных лиц утверждаются:

- руководителями федеральных органов исполнительной власти, которым выделены ассигнования на указанные цели, - в пределах этих ассигнований;
- руководителями других федеральных органов исполнительной власти - в пределах бюджетных ассигнований, предусмотренных на содержание центрального аппарата этих органов власти;
- руководителями органов исполнительной власти субъектов РФ, а также финансируемых за счет бюджетных средств организаций и учреждений - в пределах имеющихся в их распоряжении средств.

Представительские расходы у бюджетных учреждений другого уровня чаще всего возможны лишь в рамках внебюджетной деятельности, приносящей доход. На суммы, выданные под отчет на представительские расходы, в учете делается запись по дебету счета 20891560 "Увеличение дебиторской задолженности подотчетных лиц по оплате прочих расходов" и кредиту счета 20134610 "Выбытия из кассы".

Для контроля за расходованием подотчетных сумм рекомендуется установить предельные размеры (нормативы) отдельных видов представительских расходов. Такие нормативы утверждаются приказом руководителя учреждения.

После каждого приема делегации работник, ответственный за оформление представительских расходов, должен составить отчет. В отчете указывают дату и место проведения приема, его программу, участников встречи и сумму представительских расходов.

На суммы, списанные с подотчетного лица, в бухгалтерском учете ведется запись по дебету счета 40120290 "Прочие расходы" и кредиту счета 20891660 "Уменьшение дебиторской задолженности подотчетных лиц по оплате прочих расходов".

Корреспонденция счетов по расчетам с подотчетными лицами бюджетных учреждений систематизирована в табл. 4.18.

Таблица 4.18. Учет расчетов с подотчетными лицами

Содержание операции	Дебет	Кредит
1. Учреждением (согласно заявлению с указанием назначения аванса и срока, на который он выдается) сформирована дебиторская задолженность подотчетных лиц по выданным им под отчет денежным средствам при условии полного их отчета по ранее выданным авансам	20800560	20134610
2. Учреждением сформирована дебиторская задолженность подотчетных лиц по выданным им под отчет денежным средствам на выдачу заработной платы (стипендий, пенсий, пособий) работникам подразделений при отсутствии в них должности кассира	20800560	20134610, 20111610, 20127610
3. Учреждением сформирована дебиторская задолженность подотчетных лиц по выданным им под отчет денежным документам	20800560	20135610
4. Учреждением отражен возврат денежных документов подотчетными лицами	20135510	20800660
5. Учреждением сформирована дебиторская задолженность подотчетных лиц по выданным им под отчет денежным средствам для уплаты арендной платы за пользование имуществом	20824560	20134610
6. Учреждением отражена дебиторская задолженность по суммам, выданным под отчет работникам для оплаты услуг по содержанию имущества	20825560	20134610
7. Учреждением сформирована дебиторская задолженность подотчетных лиц по выданным им под отчет денежным средствам на приобретение объектов ОС	20831560	20134610
8. Учреждением сформирована дебиторская задолженность подотчетных лиц по выданным им под отчет денежным средствам на приобретение объектов НМА	20832560	20134610
9. Учреждением сформирована дебиторская задолженность подотчетных лиц по выданным им под отчет денежным средствам на приобретение материальных запасов	20834560	20134610
10. Учреждением отражен возврат в кассу остатков неиспользованных подотчетных сумм	20134510	20800660
11. Учреждением списана с бухгалтерского учета задолженность подотчетных лиц, признанная согласно законодательству РФ нереальной ко взысканию. Одновременно списанная задолженность принимается на забалансовый учет по дебету счета 04 "Задолженность неплатежеспособных дебиторов"	40120273	20800660
12. Учреждением удержана из заработной платы	30403830	20800660

своевременно не погашенная задолженность подотчетных лиц		
13. Учреждением сформирована дебиторская задолженность подотчетных лиц в сумме денежных средств, полученных с использованием карт, выданных органом Федерального казначейства через банкомат	20800560	21003660

Пример 4.2. Работнику учреждения С.С. Петрову выдано из кассы под отчет 5 050 руб. для приобретения канцелярских принадлежностей. Петров составил авансовый отчет с приложением всех документов, подтверждающих произведенные расходы, на сумму 5 050 руб.

Бухгалтерия учреждения должна сделать следующие бухгалтерские записи (табл. 4.19).

Таблица 4.19. Учет операций с подотчетными суммами

Содержание операции	Дебет	Кредит	Сумма, руб.
1. Выданы денежные средства подотчетному лицу (Петрову С.С.) для приобретения канцелярских принадлежностей	20834560	20134610	5 050
2. Приняты к бухгалтерскому учету канцелярские принадлежности, приобретенные Петровым С.С.	10536340	20834660	5 050
3. Списаны с бухгалтерского учета выданные в подразделения учреждения канцелярские принадлежности (основание - ведомость выдачи материальных ценностей на нужды учреждения)	40120272	10536440	5 050

Тесты

1. В какие сроки необходимо проводить выверку расчетов с подотчетными лицами в целях контроля за данным видом задолженности:

- а) один раз в квартал;
- б) не менее двух раз в год;
- в) ежемесячно;
- г) один раз в год?

2. Расчеты с подотчетными лицами за услуги связи учитываются на счете:

- а) 20826;
- б) 20821;
- в) 20812;
- г) 30403.

3. Выдача денег раздатчикам для выдачи заработной платы оформляется проводкой:

- а) Д 20820560 К 20134610;
- б) Д 20811560 К 20134610;
- в) Д 20612560 К 20134510;
- г) Д 20811560 К 20111610.

4. Поездка сотрудника в другую местность для выполнения служебного поручения по распоряжению руководителя вне места его постоянной работы - это:

- а) служебное поручение;
- б) командировка;
- в) служебные разъезды;
- г) путешествие.

5. При поездке сотрудника в командировку ему не оплачиваются:

- а) суточные;
- б) расходы по найму жилого помещения;
- в) расходы по проезду к месту командировки и обратно;
- г) расходы на питание в кафе.

6. В какой срок должен составляться авансовый отчет по подотчетным суммам, использованным на хозяйственные нужды:

- а) три дня;
- б) нет ограничения по сроку;
- в) 14 дней;
- г) срок устанавливает руководитель?

7. Что служит основанием для выдачи денежных средств под отчет на командировочные расходы:

- а) приказ руководителя;
- б) заявление работника;
- в) командировочное удостоверение;
- г) авансовый отчет?

8. Размер представительских расходов для бюджетных учреждений:

- а) неограничен;
- б) ограничен законодательно;
- в) для отдельных видов расходов рекомендуется предельный размер;
- г) устанавливается учетной политикой.

9. После приема делегации работник, составляя отчет по представительским расходам, указывает:

- а) место проведения приема и его программу;
- б) участников встречи;
- в) сумму представительских расходов;
- г) верны все варианты.

10. Аналитический учет расчетов с подотчетными лицами ведут:

- а) в журнале операций расчетов с подотчетными лицами;
- б) в авансовом отчете;
- в) в журнале операций расчетов с подотчетными лицами или в карточке учета средств при расчетах;
- г) нет правильного ответа.

11. Возврат остатка неиспользованной подотчетной суммы за проезд в кассу учреждения оформляется проводкой:

- а) Д 20826560 К 20134610;
- б) Д 20134510 К 20802660;
- в) Д 20134510 К 20822660;
- г) Д 20134510 К 20800660.

12. Предельный размер расчетов наличными деньгами между юридическими лицами установлен в размере:

- а) 10 000 руб.;
- б) 70 000 руб.;
- в) 60 000 руб.;
- г) 100 000 руб.

13. Авансовый отчет по подотчетным суммам, выданным работнику учреждения на командировочные расходы, следует составлять:

- а) в течение пяти рабочих дней с момента возвращения сотрудника из командировки;
- б) в течение трех рабочих дней с момента возвращения сотрудника из командировки;
- в) согласно учетной политике организации;
- г) нет ограничения по времени.

14. В соответствии с действующим законодательством (в рамках бюджетной деятельности) суточные оплачиваются из расчета:

- а) 150 руб. за каждый день нахождения сотрудника в командировке;
- б) 1 100 руб. за каждый день нахождения сотрудника в командировке;

- в) согласно учетной политике учреждения;
- г) 100 руб. за каждый день нахождения сотрудника в командировке.

15. Какой орган устанавливает нормы возмещения командировочных расходов при использовании на эти цели бюджетных средств:

- а) само учреждение, если это прописано в его учетной политике;
- б) орган местного самоуправления;
- в) орган казначейства;
- г) Правительство РФ?

4.4. Учет расчетов по суммам выявленных недостатков, хищений активов учреждений

Прежде чем приступить к составлению годовой отчетности, каждая организация в соответствии с российским законодательством обязана провести инвентаризацию своего имущества и обязательств.

Общие положения проведения инвентаризации

Инвентаризация - это проверка фактического наличия финансовых и нефинансовых активов учреждений и их обязательств путем сопоставления с данными бухгалтерского учета.

Порядок проведения инвентаризации регламентирован Методическими указаниями по инвентаризации имущества и финансовых обязательств, утвержденными Приказом Минфина России N 49, и Инструкцией по применению Единого плана счетов.

Инвентаризации подлежат все активы учреждений независимо от их местонахождения и все виды финансовых обязательств, а также активы, учитываемые на забалансовых счетах, например материальные ценности, принятые на ответственное хранение, материальные ценности, оплаченные по централизованному снабжению, бланки строгой отчетности, арендованные основные средства, переходящие спортивные кубки.

В соответствии с законодательством цель инвентаризации состоит в том, чтобы обеспечить достоверность показателей бухгалтерского учета и бухгалтерской (финансовой) отчетности, сохранность финансовых и нефинансовых активов учреждений. Инвентаризация позволяет установить реальность всех статей баланса и других форм отчетности учреждений. В ходе инвентаризации проверяются и документально подтверждаются их наличие, состояние и оценка.

Порядок проведения инвентаризации определяет руководитель учреждения. Таким образом, в учетной политике как минимум необходимо утвердить:

- количество инвентаризаций, проводимых в отчетном году;
- даты инвентаризаций;
- перечень имущества и обязательств, наличие, состояние и оценка которых проверяется при каждой инвентаризации;
- порядок урегулирования выявленных расхождений;
- порядок обязательных инвентаризаций.

По российскому законодательству проведение инвентаризации обязательно:

- при передаче имущества в аренду, выкупе, продаже, а также при преобразовании государственного или муниципального унитарного предприятия;

- перед составлением годовой бухгалтерской отчетности (кроме имущества, инвентаризация которого проводилась не ранее 1 октября отчетного года). Инвентаризация основных средств может проводиться один раз в три года, библиотечных фондов - один раз в пять лет. В организациях, расположенных в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях, инвентаризация товаров, сырья и материалов возможна в период их наименьших остатков;

- при смене материально ответственных лиц;

- при выявлении фактов хищения, злоупотребления или порчи имущества;

- в случае стихийного бедствия, пожара или других чрезвычайных ситуаций, вызванных экстремальными условиями;

- при реорганизации или ликвидации организации;

- в других случаях, предусмотренных российским законодательством.

В соответствии с названными Методическими указаниями для осуществления инвентаризации активов и обязательств назначается инвентаризационная комиссия. Для проведения инвентаризации в подразделениях могут создаваться рабочие инвентаризационные комиссии. При малом объеме работ и наличии в учреждении ревизионной комиссии проведение инвентаризаций допускается возлагать на нее.

Персональный состав постоянно действующих и рабочих инвентаризационных комиссий утверждает руководитель учреждения. В состав инвентаризационной комиссии включают представителей администрации, работников бухгалтерской службы, других специалистов учреждения. Отсутствие хотя бы одного члена комиссии при проведении инвентаризации служит основанием для признания ее результатов недействительными.

Кроме проверки состояния и наличия активов комиссии имеют право выносить на заседание постоянно действующей инвентаризационной комиссии предложения о списании отдельных объектов (групп) учета, об организации учета того или иного имущества и др.

До начала проверки фактического наличия активов инвентаризационной комиссии нужно получить последние на момент инвентаризации приходные и расходные документы или отчеты о движении материальных ценностей и денежных средств. Материально ответственные лица дают расписки о том, что к началу инвентаризации все расходные и приходные документы на имущество сданы в бухгалтерию или переданы комиссии и все ценности, поступившие на их ответственность, оприходованы, а выбывшие списаны в расход. Аналогичные расписки дают и лица, имеющие подотчетные суммы на приобретение или доверенности на получение имущества.

Инвентаризационная комиссия обеспечивает полноту и точность внесения в документы данных о фактических остатках основных средств, материальных запасов, денежных средств, другого имущества и финансовых обязательств, правильность и своевременность оформления материалов инвентаризации.

Фактическое наличие имущества при инвентаризации определяют путем обязательного подсчета, взвешивания, обмера.

Руководитель учреждения должен создать условия, обеспечивающие полную и точную проверку фактического наличия имущества, которая выполняется при обязательном участии материально ответственных лиц.

На имущество, находящееся на ответственном хранении, арендованное или полученное для переработки, составляются отдельные описи.

Если инвентаризация имущества проводится в течение нескольких дней, то помещения, где хранятся материальные ценности, при уходе инвентаризационной комиссии должны быть опечатаны. Во время перерывов в работе инвентаризационных комиссий (в обеденный перерыв, в ночное время, по другим причинам) описи должны храниться в сейфе (шкафу) в закрытом помещении, где проводится инвентаризация.

Далее остановимся на проведении инвентаризации отдельных объектов бухгалтерского учета в соответствии с Методическими указаниями по инвентаризации имущества и финансовых обязательств.

Правила проведения инвентаризации отдельных видов имущества и финансовых обязательств

Порядок инвентаризации нефинансовых активов (основных средств, произведенных и нематериальных активов).

До начала инвентаризации рекомендуется проверить:

- наличие и состояние инвентарных карточек, инвентарных книг, описей и других регистров аналитического учета;
- наличие и состояние технических паспортов или другой технической документации;
- наличие документов на произведенные активы, нематериальные активы, основные средства, сданные или принятые учреждением в аренду и на хранение.

При отсутствии документов необходимо обеспечить их получение или оформление. При обнаружении расхождений и неточностей в регистрах бухгалтерского учета или технической документации должны быть внесены соответствующие исправления и уточнения.

При инвентаризации зданий, сооружений и другой недвижимости комиссия проверяет наличие документов, подтверждающих право оперативного управления и нахождение указанных объектов в собственности учреждения. При инвентаризации произведенных активов проверяется наличие документов, подтверждающих право оперативного управления и законодательное закрепление за учреждением земли, ресурсов недр и т.п. При инвентаризации нематериальных активов необходимо проверить наличие документов, подтверждающих существование самого актива и исключительного права учреждения на результаты интеллектуальной деятельности (патентов, свидетельств, договоров уступки (приобретения) прав, других охранных документов), а также правильность и своевременность отражения этих активов в балансе.

Инвентаризация основных средств проводится комиссией путем осмотра объектов и записи их наименования, назначения, инвентарного номера, количества. Если объект подвергся восстановлению, реконструкции, переоборудованию и вследствие этого изменилось основное его назначение, то его вносят в опись под наименованием, соответствующим новому назначению.

Если комиссией установлено, что работы капитального характера или частичная ликвидация строений и сооружений не отражены в бухгалтерском учете, необходимо по соответствующим документам определить сумму увеличения или снижения балансовой стоимости объекта и привести в описи данные о произведенных изменениях.

Машины, оборудование и транспортные средства заносят в описи индивидуально с указанием заводского инвентарного номера, организации-изготовителя, года выпуска, назначения, мощности и т.д.

Однотипные предметы хозяйственного инвентаря, инструменты и т.д. одинаковой стоимости, поступившие одновременно в одно из структурных подразделений учреждения и отражаемые в типовой инвентарной карточке группового учета, в описях приводятся по наименованиям с указанием количества этих предметов.

Инвентаризация материальных запасов. Материальные запасы заносят в описи по каждому наименованию с указанием вида, группы, количества и других необходимых данных (артикула, сорта и проч.).

При хранении материальных запасов в разных изолированных помещениях у одного материально ответственного лица инвентаризация проводится последовательно по местам хранения. После проверки ценностей вход в помещение не допускается (например, опломбировывается) и комиссия переходит для работы в следующее помещение.

Комиссия в присутствии заведующего складом и других материально ответственных лиц проверяет фактическое наличие материальных запасов путем обязательного их пересчета, перевешивания или перемеривания. Не допускается вносить в опись данные об остатках ценностей со слов материально ответственных лиц или по данным учета без проверки их фактического наличия.

Материальные запасы, поступающие во время инвентаризации, принимаются материально ответственными лицами в присутствии членов инвентаризационной комиссии и приходуются по реестру после инвентаризации. Эти материальные ценности отражаются в отдельной описи под наименованием "Товарно-материальные ценности, поступившие во время инвентаризации". В описи указываются дата поступления, наименование поставщика, дата и номер приходного документа, наименование товара, количество, цена и сумма. Одновременно на приходном документе за подписью председателя инвентаризационной комиссии (или по его поручению - члена комиссии) делается отметка "после инвентаризации" со ссылкой на дату описи, в которую занесены эти ценности.

При длительном проведении инвентаризации в исключительных случаях и только с письменного разрешения руководителя и главного бухгалтера учреждения в процессе инвентаризации материальные запасы могут быть отпущены материально ответственными лицами в присутствии членов инвентаризационной комиссии. Эти ценности фиксируются в отдельной описи под наименованием "Товарно-материальные ценности, отпущенные во время инвентаризации". Оформляется опись по аналогии с документами на товарно-материальные ценности, поступившие во время инвентаризации. В расходных документах делается отметка за подписью председателя инвентаризационной комиссии или по его поручению - члена комиссии.

Предметы мягкого инвентаря, отправленные в стирку и ремонт, должны отражаться в инвентаризационной описи на основании ведомостей-накладных или квитанций организаций, оказывающих эти услуги. Предметы мягкого инвентаря, пришедшие в негодность и несписанные, в инвентаризационную опись не включаются, а составляется акт с указанием времени эксплуатации, причин негодности, возможности использования этих предметов в хозяйственных целях.

Тару заносят в описи по видам, целевому назначению и качественному состоянию (новая, бывшая в употреблении, требующая ремонта и т.д.). На тару, пришедшую в негодность, инвентаризационная комиссия составляет акт на списание с указанием причин порчи.

Инвентаризация денежных средств, денежных документов и документов строгой отчетности. Инвентаризация кассы также проводится в соответствии с Порядком ведения кассовых операций с банкнотами и монетой Банка России на территории Российской Федерации.

При подсчете фактического наличия денежных знаков и других ценностей в кассе принимаются к учету наличные деньги, бланки строгой отчетности (бланки ценных бумаг, квитанционные книжки, аттестаты, дипломы, бланки удостоверений, бланки трудовых книжек и вкладыши в них) и денежные документы (почтовые марки, марки государственной пошлины, вексельные марки, путевки в дома отдыха и санатории, авиабилеты и др.).

Проверка фактического наличия бланков ценных бумаг и других бланков документов строгой отчетности проводится по видам бланков (например, по акциям - именные и на предъявителя, привилегированные и обыкновенные) с учетом начальных и конечных номеров тех или иных бланков, а также по каждому месту хранения и материально ответственным лицам.

Инвентаризация денежных средств в пути проводится путем сверки сумм, числящихся на счетах бухгалтерского учета, с данными квитанций учреждения банка, почтового отделения, копий сопроводительных документов на сдачу выручки и т.п.

Инвентаризация денежных средств, находящихся в казначействе (банках) на лицевых счетах, проводится путем сверки остатков сумм, числящихся на соответствующих счетах по данным бухгалтерии учреждения, с данными выписок казначейства (банков).

Инвентаризация расчетов. Инвентаризация расчетов с бюджетом, покупателями, поставщиками, подотчетными лицами, работниками, другими дебиторами и кредиторами заключается в проверке обоснованности сумм, числящихся на соответствующих счетах расчетов бухгалтерского учета. Например,

проверке должен быть подвергнут счет "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" по материалам, оплаченным, но находящимся в пути, поступившим без документов.

По задолженности работникам выявляются невыплаченные суммы по оплате труда, подлежащие перечислению на счет депонентов, а также суммы и причины возникновения переплат работникам, невостревования депонентской задолженности и др.

При инвентаризации подотчетных сумм проверяются отчеты подотчетных лиц по выданным авансам на командировочные, хозяйственные расходы, представительские расходы, а также суммы выданных авансов по каждому подотчетному лицу (даты выдачи, целевое назначение).

Инвентаризационная комиссия путем документальной проверки должна также установить:

а) правильность расчетов с финансовыми органами, государственными внебюджетными фондами и другими организациями;

б) правильность и обоснованность числящейся в бухгалтерском учете суммы задолженности по недостачам и хищениям;

в) правильность и обоснованность сумм дебиторской, кредиторской и депонентской задолженности, включая суммы дебиторской и кредиторской задолженности, по которым истекли сроки исковой давности.

Порядок регулирования инвентаризационных разниц

В ходе инвентаризации может сложиться ситуация, когда комиссия выявит либо излишки (превышение фактических данных над данными бухгалтерского учета), либо недостачи (превышение данных бухгалтерского учета над фактическими данными) имущества. В соответствии с Федеральным законом "О бухгалтерском учете" выявленные расхождения подлежат регистрации в бухгалтерском учете в отчетном периоде, к которому относится дата, по состоянию на которую проводилась инвентаризация.

Выявленные при инвентаризации неучтенные объекты нефинансовых активов (излишки) принимаются к бухгалтерскому учету по их текущей оценочной стоимости, установленной для целей бухгалтерского учета на дату принятия расхождения к бухгалтерскому учету.

Недостача имущества и его порча в пределах норм естественной убыли относятся на затраты производства (расходы), сверх норм - за счет виновных лиц. Если виновные лица не установлены или суд отказал во взыскании с них, то убытки от недостачи имущества и его порчи списываются на финансовые результаты организации.

В документах, представляемых для оформления списания недостач и порчи ценностей сверх норм естественной убыли, должны быть:

- решения следственных или судебных органов, подтверждающие отсутствие виновных лиц либо отказ во взыскании ущерба с виновных лиц;

- или заключение о факте порчи ценностей, полученное от отдела технического контроля или соответствующих специализированных организаций (инспекций по качеству и др.).

Взаимный зачет излишков и недостач в результате пересортицы может быть допущен только в виде исключения за один и тот же проверяемый период, у одного и того же проверяемого лица, в отношении материальных ценностей одного и того же наименования и в тождественных количествах. О допущенной пересортице материально ответственные лица представляют подробные объяснения инвентаризационной комиссии. В том случае, когда при зачете недостач излишками по пересортице стоимость недостающих ценностей выше стоимости ценностей, оказавшихся в излишке, эта разница в стоимости относится на виновных лиц. Если конкретные виновники пересортицы не установлены, то суммовые разницы рассматриваются как недостачи сверх норм убыли.

На разницу в стоимости от пересортицы в сторону недостачи, образовавшейся не по вине материально ответственных лиц, в протоколах инвентаризационной комиссии должны быть даны объяснения о причинах, по которым такая разница не отнесена на виновных лиц.

Предложения о регулировании выявленных при инвентаризации расхождений фактического наличия ценностей и данных бухгалтерского учета представляются на рассмотрение руководителю. Окончательное решение о зачете недостач излишками по пересортице принимает руководитель учреждения.

Оформление результатов инвентаризации

Документы, которые используются для оформления инвентаризации, определены Приказом Минфина России "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 академиями наук, государственными (муниципальными) учреждениями, и Методических указаний по их применению" и систематизированы в табл. 4.20.

Таблица 4.20. Формы регистров бухгалтерского учета

Документ	Краткая характеристика
Инвентаризационная опись ценных бумаг	Применяется для отражения результатов инвентаризации ценных бумаг, а также финансовых вложений учреждений в ценные бумаги. В описи указываются наименование ценной бумаги и ее эмитента, серия и номер; стоимость по номиналу единицы ценной бумаги, код валюты, в которой номинирована ценная бумага, курс Банка России на дату проведения инвентаризации; количество принадлежащих учреждению ценных бумаг; номинальная стоимость имеющегося пакета ценных бумаг в иностранной валюте (в рублевом эквиваленте, рассчитанном по курсу, указанному в описи), в рублях; первоначальная стоимость ценных бумаг в рублях
Инвентаризационная опись остатков на счетах учета денежных средств	Применяется для отражения результатов инвентаризации остатков денежных средств учреждения на счетах в учреждениях Банка России, кредитных организациях. В документе указываются: наименование кредитной организации, номер счета в ней; код валюты по ОКВ; остаток денежных средств на дату инвентаризации в иностранной валюте; курс Банка России на дату инвентаризации, остаток на счете на дату инвентаризации в рублях. Кроме того, в описи выполняется запись о подтверждении к началу инвентаризации данных о наличии денежных средств банковскими выписками
Инвентаризационная опись задолженности по кредитам, займам (ссудам)	Применяется для отражения результатов инвентаризации задолженности по кредитам, займам (ссудам), находящимся на учете в учреждении. Заполняется в разрезе видов задолженности по заемщикам и кредитным соглашениям в соответствии с номерами счетов бухгалтерского учета. В документе отражаются: сумма задолженности в рублях и в иностранной валюте (по основному долгу, начисленным и неуплаченным процентам, штрафным санкциям за нецелевое использование средств, штрафам (пеням) за несвоевременный возврат и неуплату процентов); сумма задолженности, подтвержденная и не подтвержденная дебиторами; сумма просроченной задолженности (с истекшим сроком исковой давности)
Инвентаризационная опись	Применяется для отражения результатов инвентаризации

<p>(сличительная ведомость) бланков строгой отчетности и денежных документов</p>	<p>бланков строгой отчетности и денежных документов, проведенной в учреждении. В описи путем сопоставления фактического наличия объекта учета с данными бухгалтерского учета выявляются расхождения. Инвентаризационная опись составляется комиссией учреждения по видам документов и материально ответственными лицам с указанием места проведения инвентаризации, распиской материально ответственного лица. В документе отражаются: наименование и код бланков строгой отчетности, единица измерения; фактическое наличие (цена, количество); данные бухгалтерского учета (количество, сумма); результаты инвентаризации (по недостатке и излишкам - количество и сумма)</p>
<p>Инвентаризационная опись (сличительная ведомость) по объектам нефинансовых активов</p>	<p>Применяется для отражения результатов проведенной инвентаризации объектов нефинансовых активов. В описи путем сопоставления фактического наличия объекта учета с данными бухгалтерского учета выявляются расхождения. Составляется комиссией учреждения по материально ответственным лицам с указанием места проведения инвентаризации, распиской материально ответственного лица. В документе отражаются: наименование и код объекта учета, инвентарный номер, единица измерения; фактическое наличие объекта учета (цена, количество); данные бухгалтерского учета (количество, сумма); результаты инвентаризации (по недостатке и излишкам - количество и сумма)</p>
<p>Инвентаризационная опись наличных денежных средств</p>	<p>Применяется для отражения результатов проведенной инвентаризации наличных денежных средств в кассе учреждения. Формируется комиссией учреждения. В документе отражаются: наличие денежных средств в кассе учреждения фактически и по учетным данным (цифрами и прописью), недостача и излишки, выявленные по результатам инвентаризации; номера последних приходного и расходного кассовых ордеров</p>
<p>Инвентаризационная опись расчетов с покупателями, поставщиками и прочими дебиторами и кредиторами</p>	<p>Применяется для отражения результатов проведенной инвентаризации расчетов с покупателями, поставщиками, иными дебиторами и кредиторами (за исключением расчетов по долговым обязательствам, по которым составляются отдельные инвентаризационные описи). Формируется комиссией учреждения. В документе указываются: сведения о дебиторской (кредиторской) задолженности; наименование дебитора (кредитора) - в случае отражения расчетов по обязательным платежам в бюджеты бюджетной системы РФ; сумма задолженности учреждения по платежам (переплатам по платежам в бюджеты) - по видам платежей в разрезе соответствующих бюджетов бюджетной системы РФ, в которые подлежит перечислению задолженность, номер счета бухгалтерского учета; общая сумма задолженности по данным бухгалтерского учета, в том числе подтвержденная дебиторами (кредиторами), не подтвержденная дебиторами (кредиторами), а также сумма задолженности с истекшим сроком исковой давности</p>
<p>Инвентаризационная опись</p>	<p>Применяется для отражения результатов проведенной</p>

расчетов по поступлениям	инвентаризации расчетов по доходам (доходным поступлениям) учреждений. Формируется комиссией учреждения. В документе отражаются: данные бухгалтерского учета, номер счета бухгалтерского учета, общая сумма задолженности плательщика ("Всего"), в том числе подтвержденная дебитором, не подтвержденная дебитором, а также сумма задолженности с истекшим сроком исковой давности
Ведомость расхождений по результатам инвентаризации	Применяется для отражения установленных (выявленных) расхождений с данными бухгалтерского учета, а именно: недостач или излишков по нефинансовым и финансовым активам в количественном и стоимостном выражении. Документ служит основанием для составления акта о результатах инвентаризации (код формы 0504835)

Материальная ответственность работника за недостачу, порчу имущества

В соответствии с законодательством (ст. 238 ТК РФ) работник обязан возместить работодателю причиненный ему прямой действительный ущерб. Неполученные доходы (упущенная выгода) взысканию с работника не подлежат. Под **прямым действительным ущербом** следует понимать реальное уменьшение наличного имущества работодателя или ухудшение состояния этого имущества, а также необходимость для работодателя произвести затраты либо излишние выплаты на приобретение, восстановление имущества, возмещение ущерба, причиненного работником третьим лицам.

При определении размера ущерба нужно исходить из текущей восстановительной стоимости материальных ценностей на день обнаружения ущерба. Под **текущей восстановительной стоимостью** подразумевается сумма денежных средств, которая необходима для восстановления указанных активов. Может быть установлен особый порядок определения размера подлежащего возмещению ущерба, причиненного работодателю хищением, умышленной порчей, недостачей или утратой отдельных видов имущества и других ценностей, а также в тех случаях, когда фактический размер причиненного ущерба превышает его номинальный размер.

Законодательством предусмотрено два вида материальной ответственности (ст. 241 ТК РФ):

- 1) полная;
- 2) ограниченная.

Полная материальная ответственность работника состоит в его обязанности возмещать причиненный ущерб, недостачу в полном размере.

Письменные договоры о полной индивидуальной или коллективной (бригадной) материальной ответственности, т.е. о возмещении работодателю причиненного ущерба в полном размере за недостачу вверенного работникам имущества, заключаются с работниками, достигшими 18 лет и непосредственно обслуживающими или использующими денежные, товарные ценности либо иное имущество (ст. 244 ТК РФ) <1>.

<1> См. также Перечень должностей и работ, замещаемых или выполняемых работниками, с которыми работодатель может заключать письменные договоры о полной индивидуальной материальной ответственности за недостачу вверенного имущества, и Перечень работ, при выполнении которых может вводиться полная коллективная (бригадная) материальная ответственность за недостачу вверенного работникам имущества, утвержденные Постановлением Минтруда России от 31 декабря 2002 г. N 85.

Ограниченную материальную ответственность несут работники за порчу или уничтожение по небрежности материалов, полуфабрикатов, готовых изделий, инструментов, специальной одежды и других предметов, выданных в личное пользование, если ущерб причинен в ходе трудового процесса. Данная ответственность не может превышать среднего месячного заработка виновного работника на день выявления ущерба. Материальная ответственность свыше среднего месячного заработка допускается в случаях, предусмотренных законодательством.

По общему правилу за причиненный ущерб работник несет материальную ответственность в пределах своего среднего месячного заработка, если иное не предусмотрено ТК РФ или другими федеральными законами. Материальную ответственность в пределах среднего месячного заработка несут все работники, в том числе должностные лица, если нет основания для возложения на них ответственности в более высоком размере.

Порядок исчисления среднего заработка для выплат работнику (отпуска, увольнение и т.п.) установлен ст. 139 ТК РФ, а также Постановлением Правительства РФ <1>. В коллективном договоре могут быть предусмотрены и иные периоды для расчета средней заработной платы, если это не ухудшает положение работников.

<1> См. Положение об особенностях порядка исчисления средней заработной платы: Постановление Правительства РФ от 24 декабря 2007 г. N 922.

Сумма причиненного ущерба, не превышающая среднего месячного заработка, взыскивается с виновного работника по распоряжению работодателя. Распоряжение может быть сделано не позднее одного месяца со дня окончательного установления работодателем размера причиненного работником ущерба.

До принятия решения о возмещении ущерба конкретными работниками работодатель обязан провести проверку, чтобы установить размер причиненного ущерба и причины его возникновения. Для этого учреждение имеет право создать комиссию с участием соответствующих специалистов.

Истребование от работника письменного объяснения для установления причины возникновения ущерба обязательно. В случае отказа или уклонения работника от представления такого объяснения составляется акт (ст. 247 ТК РФ).

При несоблюдении работодателем установленного порядка взыскания ущерба работник имеет право обжаловать действия работодателя в суде.

Работодатель взыскивает причиненный ущерб в судебном порядке (ст. 248 ТК РФ):

- если месячный срок истек либо работник не согласен добровольно возместить причиненный ущерб;

- если сумма причиненного ущерба, подлежащая взысканию с работника, превышает его средний месячный заработок.

Для этого работодателю придется подготовить пакет документов, например:

- исковое заявление о возмещении суммы причиненного ущерба;
- копию приказа о приеме работника на работу;
- копию трудового договора с работником;
- копию акта о результатах инвентаризации;
- копию договора о полной материальной ответственности (при его наличии);
- должностную инструкцию работника;

- документы, связанные с проведением служебной проверки.

Работник, виновный в причинении ущерба работодателю, может добровольно возместить этот ущерб полностью или частично. По соглашению сторон допускается возмещение ущерба с рассрочкой платежа. В этом случае работник представляет работодателю письменное обязательство о возмещении ущерба с указанием конкретных сроков платежей. При увольнении работника, который дал письменное обязательство о добровольном возмещении ущерба, но отказался его возместить, непогашенная задолженность взыскивается в судебном порядке.

С согласия работодателя работник может передать ему для возмещения причиненного ущерба равноценное имущество или исправить поврежденное имущество.

Ущерб, недостача возмещаются независимо от привлечения работника к дисциплинарной, административной или уголовной ответственности за действия или бездействие, которыми причинен ущерб работодателю.

Бухгалтерский учет расчетов по недостаче, хищению и прочему ущербу имуществу бюджетного учреждения

После утверждения изменений, внесенных Приказом Минфина России от 29 августа 2014 г. N 89н, в частности, изменилось название и перечень хозяйственных фактов, подлежащих отражению на счете 20900 "Расчеты по ущербу и иным доходам", существенно расширился, что, конечно, должно привести к повышению качества бухгалтерского учета в государственных (муниципальных) учреждениях.

Расчеты по недостачам, хищениям, потерям от порчи нефинансовых и финансовых активов, выявленным в результате инвентаризации, и по иным доходам отражаются в бухгалтерском учете на счете 20900 "Расчеты по ущербу и иным доходам", а именно (п. 221 Инструкции по применению Единого плана счетов):

20930 "Расчеты по компенсации затрат";

20940 "Расчеты по суммам принудительного изъятия";

20970 "Расчеты по ущербу нефинансовым активам";

20980 "Расчеты по иным доходам".

На счетах расчетов по ущербу и по иным доходам учитываются расчеты по суммам:

- выявленных недостач, хищений денежных средств, иных ценностей;

- потерь от порчи материальных ценностей, другим суммам причиненного ущерба имуществу учреждения, подлежащим возмещению виновными лицами в установленном российским законодательством порядке;

- предварительной оплаты, не возвращенной контрагентом в случае расторжения договоров (иных соглашений), в том числе по решению суда;

- задолженности подотчетных лиц, своевременно не возвращенной (не удержанной из заработной платы);

- задолженности за неотработанные дни отпуска при увольнении работника до окончания рабочего года, в счет которого он уже получил ежегодный оплачиваемый отпуск;

- излишне произведенных выплат;

- принудительного изъятия, в том числе для возмещения ущерба в соответствии с российским законодательством при возникновении страховых случаев;

- ущерба, причиненного вследствие действий (бездействия) должностных лиц организации;

- иного ущерба, а также иным доходам, возникающим в ходе хозяйственной деятельности учреждения, не отраженным на счетах расчетов 20500 "Расчеты по доходам".

Задолженность дебиторов по ущербу и по иным доходам в иностранных валютах одновременно учитывается в соответствующей иностранной валюте и в рублевом эквиваленте на дату начисления задолженности (признания доходов). Переоценка расчетов плательщиков по ущербу и иным доходам в иностранной валюте осуществляется на дату совершения операций по оплате (возврату) расчетов в соответствующей иностранной валюте. Положительные (отрицательные) курсовые разницы, возникшие при расчете рублевого эквивалента, относятся на увеличение (уменьшение) расчетов по доходам в иностранной валюте с включением курсовых разниц от переоценки активов в финансовый результат текущего финансового года.

Для ведения бухгалтерского учета расчетов по ущербу имуществу применяются счета аналитического учета в зависимости от объекта учета и содержания хозяйственной операции:

20971 "Расчеты по ущербу основным средствам";

20972 "Расчеты по ущербу нематериальным активам";

20973 "Расчеты по ущербу непроизведенным активам";

20974 "Расчеты по ущербу материальных запасов";

20981 "Расчеты по недостачам денежных средств";

20982 "Расчеты по недостачам иных финансовых активов";

20983 "Расчеты по иным доходам".

Чаще всего недостача, ущерб, причиненные организации, определяются в процессе инвентаризации. Инвентаризацию имущества, финансовых активов и обязательств субъект учета проводит в установленном им в учетной политике порядке, руководствуясь положениями российского законодательства.

Недостача (порча) имущества в пределах норм естественной убыли не учитывается на счете 20900 "Расчеты по ущербу и иным доходам", а по распоряжению руководителя списывается на расходы учреждения либо себестоимость готовой продукции, работ, услуг (п. 111 Инструкции по применению Единого плана счетов).

Аналитический учет ведут в карточке учета средств и расчетов по виновным лицам, ответственным за возмещение причиненного ущерба, виду имущества и (или) сумм ущерба, в том числе по выявленным хищениям, недостачам. Синтетический учет учреждения осуществляют в журнале операций расчетов с дебиторами по доходам.

Операции по счету 20900 "Расчеты по ущербу и иным доходам" оформляются бухгалтерскими записями, систематизированными в табл. 4.21 (излишки) и табл. 4.22 (недостача, ущерб, списание).

Таблица 4.21. Бухгалтерский учет излишков, выявленных при инвентаризации

Содержание операции	Дебет	Кредит
Учреждением приняты к бухгалтерскому учету на основании решения инвентаризационной комиссии, утвержденного руководителем учреждения, излишки нефинансовых активов, выявленные при инвентаризации (при проведении проверок), по текущей оценочной стоимости, установленной на дату их		40110180

принятия к бухгалтерскому учету:		
- основных средств;	10110310, 10120310, 10130310	
- нематериальных активов;	10220320, 10230320	
- произведенных активов;	10311330, 10312330, 10313330	
- материальных запасов	10520340, 10530340	

Таблица 4.22. Бухгалтерский учет фактов недостачи
нефинансовых и финансовых активов и причиненного им ущерба

Содержание операции	Дебет	Кредит
1. Учреждением сформирована дебиторская задолженность на суммы недостач, хищений, потерь имущества, являющегося нефинансовыми активами (основных средств, нематериальных и произведенных активов, материальных запасов). Одновременно с бухгалтерского учета списывается на уменьшение первоначальной стоимости сумма накопленной амортизации по амортизируемым объектам:	20971560 - 20974560	40110172
- основных средств;	10400410	10100410
- нематериальных активов.	10409420	10201420
Списана с бухгалтерского учета остаточная стоимость недостающих объектов:		
- основных средств;	40110172	10100410
- нематериальных активов.		10201420
Списана с бухгалтерского учета балансовая стоимость объектов произведенных активов.	40110172	10310430
Списана с бухгалтерского учета балансовая (фактическая) стоимость материальных запасов	40110172	10500440
2. Учреждением сформирована дебиторская задолженность на недостачу, хищение финансовых активов:	20981560	
- наличных денежных средств в кассе учреждения;		20134610
- денежных средств в иностранной валюте на счете в кредитной организации при наличии решения суда о признании кредитной организации банкротом		20127610
3. Учреждением сформирована дебиторская задолженность на суммы выявленных недостач, хищений денежных	20982560	40110172

<p>документов, финансовых вложений и иных финансовых активов, за исключением денежных средств.</p> <p>Одновременно с бухгалтерского учета списывается балансовая стоимость:</p> <ul style="list-style-type: none"> - денежных документов; - финансовых вложений 	40110172	20135610 20431530, 20434530 - 20453550
4. Погашена виновным лицом недостача нефинансовых и финансовых активов наличными денежными средствами в кассу учреждения	20134510	20970660, 20980660
5. Погашена виновным лицом недостача нефинансовых и финансовых активов в безналичном порядке	20111510	20970660, 20980660
6. Учтено возмещение ущерба виновными лицами из заработной платы (иных выплат) на сумму удержаний, произведенных в порядке, предусмотренном законодательством РФ	30403830	20970660, 20980660
<p>7. Учреждением отражено в бухгалтерском учете возмещение ущерба виновными лицами в натуральной форме:</p> <ul style="list-style-type: none"> - основных средств; - нематериальных активов; - материальных запасов; - денежных документов и финансовых вложений. <p>Одновременно активы, поступившие в учреждение, принимаются к бухгалтерскому учету (см. операции 6, 9 - 11)</p>	40110172	20971660 20972660 20974660 20982660
8. Приняты к бухгалтерскому учету объекты основных средств, поступившие в натуральной форме, в порядке возмещения ущерба, причиненного виновным лицом	10110310, 10120310, 10130310	40110172
9. Приняты к бухгалтерскому учету объекты нематериальных активов, поступившие в натуральной форме, в порядке возмещения ущерба, причиненного виновным лицом <*>	10210320, 10220320, 10230320	40110172
10. Приняты к бухгалтерскому учету объекты материальных запасов, поступившие в натуральной форме, в порядке возмещения ущерба, причиненного виновным лицом	10520340, 10530340	40110172
11. Приняты к бухгалтерскому учету денежные документы, поступившие в натуральной форме, в порядке возмещения ущерба, причиненного виновным лицом	20135510	40110172
<p>12. Списана с бухгалтерского учета сумма недостачи, хищения нефинансовых и финансовых активов при отсутствии конкретных виновников, а также при отказе во взыскании судом.</p> <p>Одновременно дебиторская задолженность принимается на</p>	40110172	20970660, 20980660

забалансовый учет по дебету счета 04 "Задолженность неплатежеспособных дебиторов"		
13. Списана с бухгалтерского учета сумма недостачи, хищения нефинансовых и финансовых активов в связи с приостановлением согласно законодательству РФ предварительного следствия, уголовного дела или принудительного взыскания, а также в связи с признанием виновного лица неплатежеспособным. Одновременно дебиторская задолженность принимается на забалансовый учет по дебету счета 04 "Задолженность неплатежеспособных дебиторов"	40110173	20930660, 20940660, 20970660, 20980660
14. Учреждением учтены суммы восстановленной задолженности неплатежеспособных дебиторов по выявленным недостачам, хищениям, потерям, ранее списанным с балансового учета. Одновременно дебиторская задолженность списывается с забалансового учета по кредиту счета 04 "Задолженность неплатежеспособных дебиторов". Далее сумма недостачи может быть возмещена наличными деньгами, в безналичном порядке, а также в натуральной форме	20930560, 20940560, 20970560, 20980560	40110173
15. Учреждением учтена положительная курсовая разница по расчетам по ущербу и иным доходам	20900560	40110171
16. Учреждением учтена отрицательная курсовая разница по расчетам по ущербу и иным доходам	40110171	20900660
17. Учреждением сформирована дебиторская задолженность в сумме начисленного дохода по компенсации причиненных виновными лицами затрат, а также по суммам ущерба, подлежащего возмещению по решению суда, в виде компенсации расходов, связанных с судопроизводством (уплата государственной пошлины, оплата судебных издержек)	20930560	40110130
18. Учреждением сформирована дебиторская задолженность в сумме начисленного дохода за неотработанные дни отпуска при увольнении работника до окончания рабочего года, в счет которого работник уже получил ежегодный оплачиваемый отпуск, а также других излишне произведенных выплат	20930560	40110130
19. Учреждением сформирована дебиторская задолженность в сумме предварительной оплаты, не возвращенной контрагентом при расторжении договоров (иных соглашений), в том числе по решению суда, ведении претензионной работы	20930560	40110130
20. Учреждением сформирована дебиторская задолженность подотчетных лиц, своевременно не возвращенная ими (не удержанная из заработной платы), в том числе в случае оспаривания удержаний	20930560	20800660
21. Учреждением учтены поступившие на лицевой счет денежные средства во исполнение требования о возврате аванса	20111510	20930660
22. Учреждением удержана из заработной платы сумма	30403830,	20930660,

компенсации затрат	30211830	30403730
--------------------	----------	----------

<*> Одним из признаков принятия к бухгалтерскому учету актива в качестве нематериального является отсутствие материально-вещественной формы, тем не менее данная проводка приведена в Инструкции по применению Плана счетов бухгалтерского учета бюджетных учреждений.

Рассмотрим пример отражения результатов инвентаризации в рамках деятельности, приносящей доход.

Пример 4.3. Перед составлением годового отчета учреждение провело инвентаризацию, в процессе которой были выявлены:

- а) излишек продуктов питания на сумму 300 руб.;
 - б) недостача ГСМ в пределах норм естественной убыли - 400 руб.;
- запасных частей, балансовая стоимость которых - 1 200 руб., а восстановительная - 1 400 руб.
- Недостачу виновное лицо погашает наличными деньгами в кассу учреждения.

В бухгалтерском учете учреждения описанную ситуацию необходимо отразить следующим образом (табл. 4.23, мнение автора).

Таблица 4.23. Учет результатов инвентаризации
(деятельность, приносящая доход)

Содержание операции	Дебет	Кредит	Сумма, руб.
1. Приняты к бухгалтерскому учету излишки продуктов питания, выявленные при инвентаризации	10532340	40110180	300
2. Списана с бухгалтерского учета недостача ГСМ в пределах норм естественной убыли	10970272	10533440	400
3. Учреждением отражена недостача запасных частей:			
- по балансовой стоимости;	20974560	10536440	1 200
- на разницу между балансовой и восстановительной стоимостью	20974560	40140180	200
4. Поступили наличными в кассу учреждения денежные средства от виновного лица в погашение недостачи	20134510	20974660	1 400
5. Доходы будущих периодов учтены в доходах текущего отчетного периода	40140180	40110180	200

Счет 20940 "Расчеты по суммам принудительного изъятия" используется для бухгалтерского учета следующих сумм:

- поступлений в результате применения мер гражданско-правовой ответственности, включая штрафы, пени и неустойки за нарушение российского законодательства о размещении заказов на

поставки товаров, выполнение работ, оказание услуг;

- поступлений сумм задатков и залогов в обеспечение заявок на участие в конкурсе (аукционе), а также в обеспечение исполнения контрактов (договоров) в соответствии с российским законодательством;

- возмещения ущерба в соответствии с российским законодательством, в том числе при возникновении страховых случаев;

- иных сумм принудительного изъятия.

Соответствующие бухгалтерские проводки представлены в табл. 4.24.

Таблица 4.24. Бухгалтерский учет расчетов по суммам принудительного изъятия

Содержание операции	Дебет	Кредит
1. Учреждением сформирована дебиторская задолженность в сумме начисленного дохода от принудительного изъятия	20941560	40110140
2. Учреждением учтены суммы ущерба в виде начисленных процентов за пользование чужими денежными средствами вследствие неправомерного удержания этих сумм, уклонения от их возврата, иной просрочки в их уплате либо неосновательного получения или сбережения, а также суммы расходов, связанных с судопроизводством	20941560	40110140
3. Учреждением учтены поступившие суммы принудительного изъятия наличными в кассу	20134510	20941660
4. Учреждением учтены поступившие суммы принудительного изъятия на лицевой счет, открытый в органе казначейства, а также на валютный счет	20111510, 20127510	20941660
5. Учреждением учтено уменьшение расчетов с дебиторами по доходам прекращением встречного требования зачетом в случае принятия решения об удержании суммы начисленных штрафных санкций путем выплаты исполнителю государственного (муниципального) контракта суммы, уменьшенной на сумму неустойки (пеней, штрафов). Здесь в 18-м разряде кода счета бюджетного учета указывается код вида финансового обеспечения (деятельности) 2 - приносящая доход деятельность (собственные доходы учреждения)	30200830	20941660
6. Учреждением учтено уменьшение расчетов с дебиторами по доходам прекращением встречного требования зачетом в случае принятия решения об удержании суммы начисленных штрафных санкций путем выплаты исполнителю государственного (муниципального) контракта суммы, уменьшенной на сумму неустойки (пеней, штрафов), если договор оплачивается за счет средств субсидии на финансовое обеспечение выполнения государственного (муниципального) задания по оказанию государственных (муниципальных) услуг (выполнению работ). Здесь в 18-м разряде кода счета бюджетного учета указывается код вида финансового обеспечения (деятельности) 2 - приносящая доход деятельность (собственные доходы учреждения)	30406830	20941660

Тесты

1. Для проведения инвентаризации назначается:

- а) комиссия по трудовым спорам;
- б) комиссия учреждения совместно с прокуратурой;
- в) исправительная комиссия для взыскания с виновников порчи и хищения денежных средств;
- г) инвентаризационная комиссия.

2. Кто возглавляет и формирует состав участников данной комиссии (см. вопрос 1):

- а) главный бухгалтер учреждения;
- б) руководитель учреждения (или его заместитель);
- в) учредитель;
- г) казначейство района?

3. В каком из перечисленных документов не отражаются результаты инвентаризации:

- а) в инвентаризационной описи;
- б) в акте инвентаризации наличных денежных средств;
- в) в акте инвентаризации безналичных денежных средств в иностранной валюте;
- г) в акте инвентаризации расчетов с покупателями, поставщиками и прочими кредиторами и дебиторами?

4. Какой проводкой оформляется в бухгалтерском учете выявленная недостача денежных документов:

- а) Д 20935560 К 20135610;
- б) Д 20930560 К 40110172;
- в) Д 20111510 К 20905660;
- г) Д 20981560 К 20135610?

5. Что рекомендуется проверять до начала инвентаризации:

- а) инвентарные карточки, инвентарные книги и другие регистры аналитического учета;
- б) техническую документацию;
- в) наличие документов на основные средства, сданные или принятые организацией в аренду;
- г) все ответы верны?

6. Основной целью инвентаризации активов учреждений является:

- а) установление расхождений фактического наличия активов и данных бухгалтерского учета;
- б) выявление недостач и подтверждение несоответствия занимаемой должности материально ответственного лица;

в) обеспечение достоверности показателей бухгалтерского учета, сохранность финансовых и нефинансовых активов;

г) нет верного ответа.

7. Возмещение ущерба в соответствии с российским законодательством при возникновении страховых случаев учитывается на счете:

а) 20111;

б) 20930;

в) 20940;

г) нет верного ответа.

8. Выявленные при инвентаризации неучтенные объекты нефинансовых активов принимаются к бухгалтерскому учету в оценке:

а) по текущей рыночной стоимости, установленной для целей бухгалтерского учета на дату принятия к бухгалтерскому учету расхождения;

б) по текущей оценочной стоимости, установленной для целей бухгалтерского учета на дату принятия к бухгалтерскому учету расхождения;

в) по текущей оценочной стоимости, установленной для целей бухгалтерского учета на дату утверждения результатов инвентаризации;

г) нет верного ответа.

9. Какой проводкой оформляется в учете погашение выявленной недостачи канцелярских принадлежностей на сумму 12 000 руб. в безналичном порядке:

а) Д 20974560 К 20135610;

б) Д 20974660 К 10536440;

в) Д 20111510 К 20974660;

г) Д 20111610 К 20974560?

10. Какой проводкой оформляются в учете выявленные излишки мягкого инвентаря - иного движимого имущества:

а) Д 10525340 К 40110180;

б) Д 10535340 К 40110172;

в) Д 10535340 К 40110180;

г) Д 20974560 К 40110172?

11. Какой проводкой оформляется в учете формирование дебиторской задолженности подотчетных лиц, своевременно не возвращенной ими:

а) Д 20930560 К 20800560;

б) Д 20930560 К 20800660;

в) Д 20111510 К 20800660;

г) Д 20940560 К 20800660?

Контрольные вопросы и задания

1. На каком счете учитываются расчеты с дебиторами по доходам?
2. Охарактеризуйте виды доходов, получаемых учреждениями.
3. Что входит в состав безвозмездных поступлений?
4. На каком счете учитываются авансы, выданные поставщикам за услуги связи?
5. Каковы особенности учета авансовых платежей?
6. Опишите порядок отражения в учете операций по реализации закрепленного за учреждением имущества.
7. Опишите порядок отражения в учете операций по реализации имущества в рамках деятельности, приносящей доход.
8. Кто может быть подотчетным лицом учреждения?
9. Как отражается в бюджетном учете списание командировочных расходов?
10. Назовите срок, в течение которого подотчетное лицо должно отчитаться по командировке.
11. Что такое представительские расходы?
12. Назовите виды материальной ответственности за причиненный материальный ущерб.
13. Перечислите аналитические счета к счету 20900 "Расчеты по ущербу и иным доходам".
14. Что такое норма естественной убыли?
15. Каким первичным документом оформляется недостача денежных средств в кассе учреждения?
16. Назовите общий срок исковой давности.
17. Составьте корреспонденцию счетов по учету продажи готовой продукции.

Ответы на тесты

К п. 4.1 "Учет расчетов с дебиторами по доходам":

№ вопроса	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Вариант ответа	в	б	б	а	а	а	в	в	г	а, б

К п. 4.2 "Учет расчетов по выданным авансам" и к п. 4.3 "Бухгалтерский учет расчетов с подотчетными лицами":

№ вопроса	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Вариант ответа	в	б	б	б	г	г	а, б	б	г	в

№ вопроса	11	12	13	14	15
Вариант ответа	в	г	б	г	г

К п. 4.4 "Учет расчетов по суммам выявленных недостатков, хищений активов учреждений":

№ вопроса	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
Вариант ответа	г	б	в	г	г	в	в	б	в	в	б

Глава 5. БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ ОБЯЗАТЕЛЬСТВ И ФИНАНСОВОГО РЕЗУЛЬТАТА ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ГОСУДАРСТВЕННЫХ (МУНИЦИПАЛЬНЫХ) УЧРЕЖДЕНИЙ

5.1. Учет расчетов с персоналом по оплате труда

5.2. Учет расчетов по обязательному социальному страхованию и обязательному страхованию от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний

5.3. Учет расчетов с поставщиками и подрядчиками

5.4. Учет расчетов с бюджетом по налогам и сборам

5.5. Учет доходов и расходов бюджетных учреждений

5.1. Учет расчетов с персоналом по оплате труда

Заработная плата - вознаграждение за труд в зависимости от квалификации работника, сложности, количества, качества и условий выполняемой работы, а также выплаты компенсационного и стимулирующего характера (ст. 129 ТК РФ). Из норм данной статьи ТК РФ следует, что заработная плата включает в себя различные выплаты, которые подразделяются на следующие составные части заработной платы:

- основную заработную плату, представляющую собой вознаграждение за труд в зависимости от квалификации работника, сложности, количества, качества и условий выполняемой работы;

- компенсационную часть, включающую в себя доплаты и надбавки, в том числе за работу в условиях, отклоняющихся от нормальных, работу в особых климатических условиях и на территориях, подвергавшихся радиоактивному загрязнению, и др.;

- стимулирующую часть, в которую входят доплаты и надбавки в виде премий, поощрений и т.д.

Формы и системы оплаты труда выбирает руководство организации в отдельности для каждого участка или группы работников. Та или иная форма оплаты труда может быть закреплена в коллективном договоре. Устанавливая условия оплаты труда, работодатель обязан соблюдать все гарантии, предоставляемые ТК РФ.

Организация оплаты труда определяется тремя элементами: нормированием, тарифной системой и формами оплаты труда.

Нормирование позволяет учесть количество затраченного труда, тарифная система - качественно оценить сам труд, и, наконец, формы оплаты труда определяют расчет заработной платы.

Основными формами оплаты труда являются повременная, сдельная и аккордная. Первые две формы оплаты труда имеют свои системы: простую повременную, повременно-премиальную, прямую сдельную, сдельно-премиальную, сдельно-прогрессивную, косвенно-сдельную.

При повременных (простая повременная) системах оплата производится за определенное количество отработанного времени независимо от объема выполненных работ. При этом труд работников может оплачиваться:

- по часовым тарифным ставкам;
- по дневным тарифным ставкам;
- на основе установленного оклада.

Заработок рабочего исчисляют умножением часовой или дневной тарифной ставки его разряда на количество отработанных им часов или дней.

Если работнику установлена часовая ставка, то заработная плата начисляется за количество часов, которое он фактически отработал в конкретном месяце:

Количество часов, фактически отработанных работником \times Часовая ставка = Сумма заработной платы.

Если работнику установлена дневная ставка, то заработная плата начисляется за количество дней, которое он фактически отработал в конкретном месяце:

Дневная ставка \times Количество дней, фактически отработанных работником = Сумма заработной платы.

Заработок других категорий работников определяют исходя из установленных для них окладов. Если они отработали неполное число рабочих дней, то их заработок исчисляют делением установленной ставки на календарное количество рабочих дней и умножением полученного результата на количество оплачиваемых за счет учреждения рабочих дней.

При **прямой сдельной системе оплаты труда** рабочих осуществляется за число единиц изготовленной ими продукции и выполненных работ на основе твердых сдельных расценок, установленных с учетом необходимой квалификации.

Заработную плату можно рассчитать следующим образом:

Сдельная расценка на единицу изготовленной продукции \times Количество изготовленной продукции = Сумма заработной платы.

Сдельная расценка определяется по формуле:

Часовая (дневная) ставка \times Часовая (дневная) норма выработки = Сдельная расценка.

Сдельно-премиальная система оплаты труда рабочих предусматривает премирование за перевыполнение норм выработки и достижение определенных качественных показателей (отсутствие брака, отсутствие рекламаций и т.п.).

При **сдельно-прогрессивной системе** оплата повышается за выработку сверх нормы.

При **косвенно-сдельной системе** оплата труда наладчиков, комплектовщиков, помощников мастеров и других рабочих осуществляется в процентах к заработку основных рабочих обслуживаемого участка. Заработок при сдельной форме оплаты труда рассчитывается по документам о выработке (наряду на сдельную работу, маршрутному листу, рапорту о выработке и др.).

Учет выработки при сдельной форме можно организовать, если имеется возможность измерить и подсчитать объем работ, выполненных каждым работником, в натуральном измерении и установить на работы плановые нормированные задания (в натуральном выражении) в единицу времени. В связи с этим документация по учету выработки должна обеспечить бухгалтерскую службу данными о количестве выработанной продукции, соответствии объема выполненных работ количеству израсходованных при этом материалов, сырья, об уровне выполнения норм выработки и размере заработной платы.

Аккордная форма оплаты труда предполагает исчисление совокупного заработка за выполнение определенных стадий работы или производство определенного объема продукции.

Оплата труда на комиссионной основе предусматривает вознаграждение за труд в виде фиксированного процента от выручки (дохода), которую получает организация в результате деятельности работника. Данная система обычно устанавливается работникам, занятым в процессе продажи продукции, товаров, выполнения работ, оказания услуг:

$$\text{Выручка, полученная по результатам деятельности работника} \times \text{Процент от выручки} = \text{Сумма заработной платы.}$$

В этом случае бухгалтеру необходимо вести учет выручки, поступившей не только от покупателей, но и от конкретного работника.

Работнику также может быть установлен минимальный размер оплаты труда, который выплачивается независимо от количества проданной продукции (товаров, работ, услуг). Минимальный размер оплаты труда работника устанавливается в трудовом договоре и не может быть ниже закрепленного законодательством (с 1 января 2016 г. - 6 204 руб.).

Система плавающих окладов. При такой системе заработок работников зависит от результатов их работы, прибыли, полученной учреждением, и суммы денежных средств, которая может быть направлена на выплату заработной платы.

Руководитель учреждения может ежемесячно издавать приказ о повышении или понижении оплаты труда на определенный коэффициент, что зависит от суммы денежных средств, которая может быть направлена на выплату заработной платы.

Система плавающих окладов устанавливается с согласия работников и фиксируется в коллективном (трудовом) договоре.

Сумма заработной платы работника рассчитывается так:

$$\text{Оклад работника} \times \text{Коэффициент повышения (понижения)} = \text{Сумма заработной платы.}$$

Коэффициент повышения (понижения) заработной платы руководитель определяет самостоятельно и утверждает своим приказом. Коэффициент можно рассчитать по формуле:

$$\text{Коэффициент повышения (понижения) заработной платы} = \frac{\text{Сумма средств, направляемая на выплату заработной платы}}{\text{Фонд оплаты труда, установленный в штатном расписании.}}$$

Системы оплаты труда работников федеральных бюджетных учреждений устанавливаются коллективными договорами, соглашениями, локальными нормативными актами в соответствии с трудовым законодательством, иными нормативными правовыми актами РФ, содержащими нормы трудового права.

Системы оплаты труда работников федеральных бюджетных учреждений устанавливаются с учетом:

- единого тарифно-квалификационного справочника работ и профессий рабочих и единого квалификационного справочника должностей руководителей, специалистов и служащих (ст. 143 ТК РФ);

- базовых окладов (базовых должностных окладов), базовых ставок заработной платы по профессиональным квалификационным группам и рекомендаций Российской трехсторонней комиссии по регулированию социально-трудовых отношений (ст. 144 ТК РФ);

- перечня видов выплат компенсационного характера;
- перечня видов выплат стимулирующего характера в учреждениях;
- мнения профсоюзов работников данной отрасли (ст. 135 ТК РФ).

Размеры окладов (должностных окладов), ставок заработной платы определяет руководитель учреждения на основе требований к профессиональной подготовке и уровню квалификации, которые необходимы для ведения соответствующей профессиональной деятельности (профессиональных квалификационных групп), с учетом сложности и объема выполняемой работы.

Выплаты компенсационного характера устанавливаются к окладам (должностным окладам), ставкам заработной платы работников по соответствующим профессиональным квалификационным группам в процентах к окладам (должностным окладам), ставкам или в абсолютных размерах, если иное не закреплено федеральными законами или указами Президента РФ. К выплатам компенсационного характера в федеральных бюджетных учреждениях относятся:

- выплаты работникам, занятым на тяжелых работах, работах с вредными и (или) опасными и иными особыми условиями труда;
- выплаты за работу в местностях с особыми климатическими условиями;
- выплаты за работу в условиях, отклоняющихся от нормальных (при выполнении работ разной квалификации, совмещении профессий (должностей), сверхурочной работе, работе в ночное время и при выполнении работ в других условиях, отклоняющихся от нормальных);
- надбавки за работу со сведениями, составляющими государственную тайну, их засекречиванием и рассекречиванием, а также за работу с шифрами.

Перечень видов выплат стимулирующего характера в федеральных бюджетных учреждениях составляют:

- выплаты за интенсивность и высокие результаты работы;
- выплаты за качество выполняемых работ;
- выплаты за стаж непрерывной работы, выслугу лет;
- премиальные выплаты по итогам работы.

Размеры и условия выплат стимулирующего характера определяются коллективными договорами, соглашениями, локальными нормативными актами.

Заработная плата руководителей учреждений, их заместителей и главных бухгалтеров состоит из должностного оклада, выплат компенсационного и стимулирующего характера.

К основному персоналу учреждения относятся работники, непосредственно обеспечивающие выполнение основных функций, для реализации которых создано учреждение. Перечни должностей и профессий работников учреждений, которые относятся к основному персоналу по видам экономической деятельности, устанавливаются федеральными государственными органами и учреждениями - главными распорядителями средств федерального бюджета по согласованию с Минздравсоцразвития России.

Заработная плата должна быть не только правильно рассчитана, но и выдана в соответствии с нормами трудового законодательства (ст. 136 ТК РФ):

- каждому работнику при начислении и выплате заработной платы должен выдаваться расчетный листок, содержащий сведения о размере и составных частях заработной платы, а также о произведенных удержаниях. Форма расчетного листка ТК РФ не определена, она утверждается работодателем с учетом мнения представительного органа работников. Таким образом, расчетному листку придается сила локального нормативного акта, что служит дополнительной гарантией прав работников;

- расчетный листок должен выдаваться не реже чем один раз в месяц при окончательном расчете по итогам работы за месяц;

- заработная плата должна выплачиваться в месте выполнения работы, которое (в том числе конкретное рабочее место, удаленное от месторасположения организации) определено правилами внутреннего трудового распорядка, иными локальными нормативными актами либо трудовым договором. Кроме того, коллективным или трудовым договором с конкретным работником может быть предусмотрено перечисление заработной платы на указанный работником счет в банке. Соответствующее изменение может быть внесено в трудовой договор и после его заключения;

- заработная плата выплачивается не реже чем каждые полмесяца в день, установленный правилами внутреннего трудового распорядка, коллективным, трудовым договорами. При совпадении дня выплаты с выходным или нерабочим праздничным днем заработная плата выплачивается накануне этого дня. Отпускные выплачиваются не позднее чем за три дня до начала отпуска;

- условия перечисления (сроки, порядок, размеры) определяются коллективным или трудовым договором;

- заработная плата выплачивается непосредственно работнику. Исключения из этого правила могут быть установлены федеральным законом или трудовым договором. В трудовом договоре стороны свободны прописать любой способ выплаты заработной платы, например ее перечисление на счет супруги (одного из родителей, детей) работника, выдачу заработной платы наличными по доверенности, оформленной работником.

Учет рабочего времени

Рабочим временем является время, в течение которого работник должен выполнять возложенные на него трудовые обязанности. В Российской Федерации нормальная продолжительность рабочего времени не может превышать 40 часов в неделю (исходная норма для работников всех организаций независимо от формы собственности).

Для некоторых работников законодательством установлена сокращенная продолжительность рабочего дня. Это касается, например, лиц в возрасте от 16 до 18 лет, работников с вредными условиями труда - не более 36 часов в неделю, лиц в возрасте до 16 лет - не более 24 часов в неделю, учащихся в возрасте до 18 лет, работающих в течение учебного года и в период каникул, - не более 12 часов в неделю, а инвалидов I и II групп - не более 35 часов в неделю.

По соглашению с администрацией учреждения работники могут работать в режиме неполного рабочего времени.

Статьей 154 ТК РФ установлена **оплата часов ночной работы** (с 22 до 6 часов). Однако общая продолжительность рабочего времени (включая ночное) одного работника не должна превышать 40 часов в неделю.

Час ночной работы оплачивается в повышенном размере, предусмотренном коллективным договором учреждения. Продолжительность ночной работы (смены) сокращается на один час. Постановлением Правительства РФ от 22 июля 2008 г. N 554 "О минимальном размере повышения оплаты труда за работу в ночное время" определено, что минимальный размер повышения оплаты труда за работу в ночное время составляет 20% часовой тарифной ставки (оклада (должностного оклада), рассчитанного за час работы) за каждый час работы в ночное время.

Сверхурочные работы допускаются в исключительных случаях и с разрешения профкома учреждения. Работа в сверхурочное время оплачивается за первые два часа не менее чем в полуторном

размере, за последующие часы - не менее чем в двойном размере за каждый час сверхурочной работы (ст. 152 ТК РФ). Сверхурочные работы не должны превышать для каждого работника 4 часов в течение двух дней подряд и 120 часов в год. Компенсация сверхурочных часов отгулом допускается. Исчерпывающий перечень случаев, когда работников можно привлечь к сверхурочной работе (с их письменного согласия), установлен ст. 99 ТК РФ. Если у работника ненормированный рабочий день и он работал сверхурочно без приказа руководителя, доплата не начисляется. Работники привлекаются к сверхурочным работам на основании приказа руководителя организации. В приказе указывают причину и время сверхурочных работ, работников, которые их выполняют, и сумму доплаты за работу в сверхурочное время. Порядок расчета доплаты за сверхурочную работу зависит от формы оплаты труда: повременной или сдельной.

При повременной оплате труда сумма доплаты рассчитывается следующим образом:

$$\text{Количество часов, отработанных сверхурочно} \times \text{Часовая ставка работника} \times \text{Коэффициент доплаты} = \text{Сумма доплаты.}$$

Работа в выходные и праздничные дни компенсируется работнику предоставлением другого дня отдыха или по соглашению сторон в денежной форме. Работа в выходные и праздничные дни оплачивается не менее чем в двойном размере (ст. 153 ТК РФ).

Оплата очередных отпусков (ст. 114 - 128 ТК РФ). Оплачиваемый отпуск должен предоставляться работнику ежегодно. Право на отпуск за первый год возникает у работника по истечении шести месяцев его непрерывной работы в данном учреждении. По соглашению сторон оплачиваемый отпуск работнику может быть предоставлен и до истечения шести месяцев (ст. 122 ТК РФ).

До истечения шести месяцев непрерывной работы оплачиваемый отпуск по заявлению работника должен быть предоставлен:

- женщинам - перед отпуском по беременности и родам или непосредственно после него;
- работникам в возрасте до 18 лет;
- работникам, усыновившим ребенка (детей) в возрасте до трех месяцев;
- в других случаях, предусмотренных федеральными законами.

Отпуск за второй и последующие годы работы может быть предоставлен в любое время года в соответствии с графиком отпусков. Не предоставлять отпуск работнику в течение двух лет подряд запрещается.

Ежегодный основной оплачиваемый отпуск предоставляется работникам продолжительностью 28 календарных дней. При этом в период отпуска не включаются праздничные дни (ст. 126 ТК РФ). Ежегодный основной оплачиваемый отпуск продолжительностью более 28 календарных дней (удлиненный основной отпуск) предоставляется отдельным категориям работников в соответствии с российским законодательством. Например, ежегодный основной оплачиваемый отпуск работникам в возрасте до 18 лет предоставляется продолжительностью 31 календарный день в удобное для них время (ст. 267 ТК РФ), а работникам учреждений высшего образования - 56 календарных дней (Постановление Правительства РФ от 14 мая 2015 г. N 466 "О ежегодных основных удлиненных оплачиваемых отпусках").

Часть ежегодного оплачиваемого отпуска, превышающая 28 календарных дней, по письменному заявлению работника может быть заменена денежной компенсацией. При суммировании ежегодных оплачиваемых отпусков или перенесении ежегодного оплачиваемого отпуска на следующий рабочий год денежной компенсацией могут быть заменены часть каждого ежегодного оплачиваемого отпуска, превышающая 28 календарных дней, или любое количество дней из этой части.

Не допускается замена денежной компенсацией ежегодного основного оплачиваемого отпуска и ежегодных дополнительных оплачиваемых отпусков беременным женщинам и работникам в возрасте до 18 лет, а также ежегодного дополнительного оплачиваемого отпуска работникам, занятым на работах с вредными и (или) опасными условиями труда, за работу в соответствующих условиях (за исключением выплаты денежной компенсации за неиспользованный отпуск при увольнении).

Средний дневной заработок для оплаты отпусков и выплаты компенсации за неиспользованные отпуска исчисляется за последние 12 календарных месяцев путем деления суммы начисленной заработной платы на 12 и на 29,3 (среднемесячное число календарных дней). Для определения суммы отпускных необходимо полученный средний дневной заработок умножить на количество дней отпуска.

Кроме очередного ежегодного отпуска некоторые категории работников имеют право на **дополнительный оплачиваемый отпуск**. К таким категориям относятся:

- работники, занятые на работах с вредными или опасными условиями труда;
- работники, имеющие особый характер работы;
- работники с ненормированным рабочим днем;
- работники, работающие в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях;
- работники, предоставление дополнительных отпусков которым предусмотрено федеральными законами (например, "чернобыльцы"). Минимальная продолжительность ежегодного дополнительного оплачиваемого отпуска составляет семь календарных дней. Продолжительность ежегодного дополнительного оплачиваемого отпуска конкретного работника устанавливается трудовым договором на основании отраслевого (межотраслевого) соглашения и коллективного договора с учетом результатов специальной оценки условий труда.

Учреждения могут самостоятельно устанавливать дополнительные отпуска для работников (например, коллективными договорами или локальными нормативными актами). Продолжительность ежегодных основного и дополнительных оплачиваемых отпусков работников исчисляется в календарных днях и максимальным пределом не ограничивается (ст. 120 ТК РФ). При исчислении общей продолжительности ежегодного оплачиваемого отпуска дополнительные оплачиваемые отпуска суммируются с ежегодным основным оплачиваемым отпуском.

Согласно ст. 136 ТК РФ отпуска оплачиваются не позднее чем за три дня до их начала. При нарушении установленного срока работодатель обязан выплатить причитающуюся сотруднику сумму с процентами (денежной компенсацией) в размере не ниже 1/300 действующей в это время ставки рефинансирования Банка России от не выплаченных в срок сумм за каждый день задержки, начиная со следующего дня после установленного срока выплаты по день фактического расчета включительно. Размер выплачиваемой работнику денежной компенсации может быть повышен по условиям коллективного договора, локального нормативного акта или трудового договора. Обязанность выплаты указанной денежной компенсации возникает независимо от наличия вины работодателя (ст. 236 ТК РФ).

Работникам, совмещающим работу с обучением, ТК РФ предоставляет определенные гарантии и компенсации, только если учебное заведение имеет государственную аккредитацию, работник обучается в нем успешно и получает образование соответствующего уровня впервые.

Обучающимся работникам в соответствующих случаях предоставляют дополнительный отпуск с сохранением среднего заработка либо отпуск без сохранения заработной платы.

Продолжительность дополнительного отпуска и отпуска без сохранения заработной платы зависит от того, в каком учебном заведении учится работник. В ст. 173 - 176 ТК РФ указана продолжительность дополнительного отпуска в зависимости от учебного заведения.

Учебный отпуск предоставляется только после предъявления работником справки-вызова учебного заведения. Форма этой справки утверждена Приказом Минобразования России от 13 мая 2003 г. N 2057.

Если же сотрудник совмещает работу и учебу в образовательном учреждении, которое не имеет государственной аккредитации, учебный отпуск ему не положен. Для этих случаев гарантии и компенсации работникам устанавливаются коллективным или трудовым договором (ст. 173 ТК РФ).

Оплата перерывов в работе кормящих матерей. Для кормящих матерей и женщин, имеющих детей в возрасте до полутора лет, определены дополнительные перерывы. Время этих перерывов засчитывается в рабочее время и подлежит оплате: при повременной оплате - полная дневная ставка, при

сдельной оплате - средний заработок.

Оплата времени выполнения государственных и общественных обязанностей (времени участия в судебных заседаниях в качестве общественных обвинителей, экспертов или свидетелей; осуществления избирательного права и т.д.) производится на основе среднего заработка по месту работы, который рассчитывают исходя из заработной платы за 12 последних месяцев, предшествовавших наступлению события.

Работа по совместительству. Работник учреждения может выполнять как основную, так и дополнительную работу (работать по совместительству). Перечень лиц, которые не допускаются к работе по совместительству, приведен в ст. 282 ТК РФ.

В соответствии со ст. 60.2 ТК РФ под совмещением подразумевается дополнительная работа у одного и того же работодателя по другой профессии (должности), которая носит срочный характер. При совмещении работа выполняется с письменного согласия работника в течение установленной продолжительности рабочего дня (смены) наряду с работой, определенной трудовым договором, дополнительной работой по другой или такой же профессии (должности) за дополнительную плату (ст. 151 ТК РФ).

Трудовые договоры по совместительству заключаются с неограниченным числом работодателей. Сотрудник может выполнять работу как по месту основной работы, так и у других работодателей. В зависимости от этого совместительство является внутренним или внешним. Однако не всякая работа считается совместительством. Продолжительность рабочего времени по совместительству не должна превышать четырех часов в день и 16 часов в неделю (ст. 284 ТК РФ).

Совместители имеют право на ежегодный оплачиваемый отпуск и дополнительные отпуска. Отпуск предоставляется одновременно с отпуском на основной работе. Если продолжительность отпуска на работе по совместительству меньше, чем по основной работе, то на разницу в днях можно предоставить совместителю отпуск без сохранения заработной платы.

Выплата по договорам гражданско-правового характера. Договор гражданско-правового характера (подряда, поручения, аренды, купли-продажи и др.) заключается между организацией и работниками, привлекаемыми со стороны для выполнения конкретных работ, которые учреждение не может выполнить своими силами. Такие договоры составляются не менее чем в двух экземплярах: один выдается исполнителю, другой остается у учреждения. Форму договоров учреждение разрабатывает самостоятельно на основе типовых договоров гражданско-правового характера. Договоры регистрирует бухгалтерия или отдел кадров.

Выполненные работы принимаются в порядке, предусмотренном договором, и оплачиваются по счету-заявлению исполнителя, форму которого также разрабатывает учреждение. Вместе с содержанием заявления заявителю необходимо указать дату договора, фамилию, имя, отчество, паспортные данные, сведения о льготах по налогам и другие типовые сведения.

Оплату работ по счету-заявлению разрешает руководитель учреждения. Приемка-сдача работ, выполненных работником, оформляется актом о приемке работ, выполненных по трудовому договору (контракту), заключенному на время проведения определенной работы. Акт служит основанием для окончательного или поэтапного расчета сумм оплаты выполненных работ.

В акте указывают наименование выполненных работ, суммы платы за выполненные работы, суммы аванса и всего к выплате (с учетом аванса, предоплаты). Акт может применяться по трудовому и гражданско-правовому договорам.

Отпуск по беременности и родам. Такой отпуск предоставляется на основании заявления работницы и медицинского свидетельства, в котором указан предполагаемый срок родов. Продолжительность отпуска составляет (ст. 255 ТК РФ):

- при нормальных родах - 70 календарных дней до родов и 70 календарных дней после родов;
- при осложненных родах - 70 календарных дней до родов и 86 календарных дней после родов;

- при рождении двух и более детей - 84 календарных дня до родов и 110 календарных дней после родов.

За все время нахождения работницы в отпуске по беременности и родам ей на основании листка нетрудоспособности, выданного лечебным учреждением, где женщина состоит на учете, выплачивается пособие в размере среднего заработка.

Пособия по временной нетрудоспособности выплачивают из средств ФСС с четвертого дня болезни (первые три дня начисляет и оплачивает работодатель). Основанием для выплаты пособий служат листки нетрудоспособности, выдаваемые лечебными учреждениями.

Размер пособия по временной нетрудоспособности зависит от страхового стажа работы сотрудника (табл. 5.1) и его среднего заработка за последние два года, предшествовавшие наступлению события нетрудоспособности.

Таблица 5.1. Размер пособия по временной нетрудоспособности

Размер пособия в % к среднему заработку	Лица, имеющие право на пособие
100	Застрахованное лицо, имеющее страховой стаж восемь и более лет
80	Застрахованное лицо, имеющее страховой стаж от пяти до восьми лет
60	Застрахованное лицо, имеющее страховой стаж менее пяти лет
	В случае заболевания или травмы, наступивших в течение 30 календарных дней после прекращения работы по трудовому договору, служебной или иной деятельности, в течение которой лица подлежат обязательному социальному страхованию
50	При амбулаторном лечении ребенка - за первые 10 календарных дней в размере, определяемом в зависимости от продолжительности страхового стажа застрахованного лица, за последующие дни - в размере 50% среднего заработка
	При стационарном лечении ребенка - в размере, определяемом в зависимости от продолжительности страхового стажа застрахованного лица

Первичные документы и регистры бухгалтерского учета

Заработная плата работникам начисляется на основании первичных документов.

Для учета рабочего времени и начисления заработной платы применяются следующие документы.

Штатное расписание применяется для оформления структуры, штатного состава и штатной численности учреждения. Штатное расписание содержит перечень структурных подразделений, должностей, сведения о количестве штатных единиц, должностных окладах, надбавках, месячном фонде заработной платы и утверждается приказом (распоряжением) руководителя учреждения или уполномоченного им лица. Изменения в штатное расписание вносятся в соответствии с приказом (распоряжением) руководителя организации или уполномоченного им лица.

Приказы (распоряжения) о приеме работника (работников) на работу применяются для оформления и учета лиц, принимаемых на работу по трудовому договору (контракту), составляются лицом, ответственным за прием на работу в учреждение. В приказах указываются наименование

структурного подразделения, профессия (должность), испытательный срок, а также условия приема на работу и характер предстоящей работы (по совместительству, в порядке перевода из другой организации, для замещения временно отсутствующего работника и др.).

Подписанный руководителем или уполномоченным на это лицом приказ объявляют работнику (работникам) под расписку. На основании приказа в трудовую книжку вносят запись о приеме на работу, заполняют в отделе персонала личную карточку, а в бухгалтерии открывают лицевой счет работника.

Учетная карточка научного, научно-педагогического работника применяется в научных, научно-исследовательских, научно-производственных, образовательных и других учреждениях и организациях, осуществляющих деятельность в сфере образования, науки и технологии, для учета научных работников.

Такую карточку заполняют на основании соответствующих документов (диплома доктора наук и кандидата наук, аттестата доцента, профессора и проч.), а также сведений, сообщенных о себе работником. На каждого научного и научно-педагогического работника ведут также личную карточку.

Карточка-справка используется для регистрации справочных сведений о заработной плате работника, в которой помимо общих сведений о нем отражаются начисления сумм по всем видам оплаты, удержанные суммы по видам и сумма к выдаче. Карточку-справку заполняют на основании расчетно-платежной ведомости.

Карточка-справка может быть использована для получения сведений, например о суммах выплаченного гонорара.

Табель учета использования рабочего времени и расчета заработной платы заполняют по установленной форме лица, назначенные приказом по учреждению в целом или в разрезе структурных подразделений (отделов, отделений, факультетов, лабораторий и др.). Табель открывается ежемесячно за два-три дня до начала расчетного периода на основании табеля за прошлый месяц.

Записи в табель новых сотрудников и исключение из него работников проводятся только на основании документов по учету личного состава: приказов о приеме на работу, переводе, увольнении. В таблице регистрируются случаи отклонения от нормального использования рабочего времени. В верхней части строки на каждого работника, в отношении которого были такие отклонения (сверхурочные), записывают часы отклонений, в нижней части проставляют условные обозначения отклонений, а также часы работы в ночное время.

Если у одного и того же работника в один и тот же период в использовании рабочего времени произошли отклонения двух видов, одно из которых - работа в ночное время, то в нижней части строки заполняют дробью, числитель которой - условное обозначение отклонений, знаменатель - ночные часы. При наличии более двух отклонений в один день фамилию работника в таблице повторяют два раза.

В конце месяца работник, ответственный за ведение табеля, определяет общее количество дней (часов) явок, дней (часов) неявок, а также количество часов по видам переработок (замещение, работа в праздничные дни, ночные часы и другие виды оплаты) и записывает их в соответствующие графы. Заполненный табель подписывает лицо, ведущее табельный учет.

Заполненный табель и другие документы, оформленные необходимыми подписями, в установленные сроки сдают в бухгалтерию для проведения расчетов, после утверждения табеля руководителем учреждения этот табель используют для составления расчетно-платежной ведомости.

График отпусков предназначен для отражения сведений о времени распределения ежегодных оплачиваемых отпусков работников всех структурных подразделений учреждения на календарный год по месяцам. График отпусков - сводный график. При его составлении учитывают нормы законодательства, специфику деятельности учреждения и пожелания работника.

График отпусков визируют руководитель отдела персонала, руководители структурных подразделений и утверждает руководитель учреждения или уполномоченное им лицо. При переносе срока отпуска на другое время с согласия работника и руководителя структурного подразделения в график отпусков вносят соответствующие изменения.

Записка-расчет об исчислении среднего заработка при предоставлении отпуска, увольнении и других случаях применяется для расчета среднего заработка для определения сумм оплаты отпуска, компенсации при увольнении и других случаях в соответствии с действующим законодательством.

Сведения о виде отпуска, датах начала и окончания отпуска, его продолжительности, периоде, за который предоставляется отпуск, проставляют на основании приказа. Номер записки-расчета соответствует номеру приказа, являющегося основанием для предоставления отпуска. В заголовочной части записки-расчета указывают все необходимые реквизиты, период, за который предоставляется отпуск, а также количество дней основного, дополнительного или (в свободной графе) иного вида отпуска.

Таблицу "Заработная плата по месяцам" записки-расчета заполняют на основании карточки-справки, если расчетный период при исчислении среднего заработка составляет 12 месяцев (например, оплата времени обучения на курсах повышения квалификации).

В записке-расчете приводят сумму начислений за отпуск, удержаний и причитающуюся на руки работнику.

Расчетно-платежная ведомость применяется для отражения начисления заработной платы и выплат, произведенных работникам в течение месяца и причитающихся в окончательный расчет, удержанных из заработной платы налогов и других сумм.

Основанием для начисления заработной платы служат: приказы руководителя учреждения о зачислении, увольнении и перемещении сотрудников в соответствии с утвержденными штатами и ставками заработной платы; табель учета использования рабочего времени и расчета заработной платы; записка-расчет об исчислении среднего заработка при предоставлении отпуска, увольнении и других случаях, иные документы.

Работникам, не состоящим в штате учреждения, работающим по договорам и разовым заказам, заработную плату начисляют по договорам оказания услуг и актам выполненных работ.

Расчетно-платежная ведомость составляется по учреждению, подписывается исполнителем. Заработная плата выплачивается с разрешения руководителя учреждения и главного бухгалтера.

В конце ведомости кассир должен сделать надпись о фактически выплаченной сумме и о неполученной сумме заработной платы, сверить эти суммы с общим итогом по платежной или расчетно-платежной ведомости и скрепить надпись своей подписью. В централизованных бухгалтериях расчетно-платежную ведомость составляют в отдельности на каждое обслуживаемое учреждение, ее подписывают руководитель соответствующего обслуживаемого учреждения, руководитель группы учета и исполнитель. Разрешение на выплату заработной платы дают руководитель учреждения, при котором создана централизованная бухгалтерия, и главный бухгалтер.

Платежная ведомость применяется в тех случаях, когда разовые расчеты по заработной плате при уходе в отпуск или увольнении не совпадают с составлением общего расчета, т.е. в межрасчетный период. Начисленные и выплаченные суммы по этим расчетам включают в расчетно-платежную ведомость текущего месяца. При этом по графе "Сумма к выдаче" напротив данной фамилии делают прочерк, а выплаченную сумму записывают в графу "Выплаты в межрасчетный период".

Порядок оформления платежной ведомости аналогичен порядку, предусмотренному для расчетно-платежной ведомости.

Реестр депонированных сумм составляет кассир учреждения, если сотрудники не получили соответствующих выплат. Указываются: наименование структурного подразделения; номер платежной ведомости; фамилия, имя, отчество лица, не получившего заработную плату, денежное довольствие или стипендию; табельный номер и сумма.

Книгу аналитического учета депонированной заработной платы, денежного довольствия и стипендий заполняют на основании реестра депонированных сумм. В книге указывают: табельный номер; фамилию, имя, отчество лица, не получившего заработную плату, денежное довольствие или стипендию; месяц, номер платежной ведомости, сумму. При получении работником соответствующих сумм указывают

номер расходного кассового ордера, а также сумму задолженности по оставшейся депонированной оплате с начала года.

В табл. 5.2 приведены бухгалтерские записи по начислению основной и дополнительной оплаты труда в рамках бюджетной и внебюджетной деятельности учреждения.

Таблица 5.2. Бухгалтерские записи по начислению основной и дополнительной оплаты труда

Содержание операции	Дебет	Кредит
1. Учреждением принята к бухгалтерскому учету задолженность по оплате труда работникам (по должностным окладам, почасовой оплате, воинским и специальным званиям; отпускные, пособия за первые три дня временной нетрудоспособности и др.)	40120211	30211730
2. Учреждением принята к бухгалтерскому учету задолженность по оплате труда работникам, занятым производством готовой продукции, выполнением работ, оказанием услуг	10900211	30211730
3. Учреждением принята к бухгалтерскому учету задолженность по оплате труда работникам, связанным с приобретением (строительством) объектов основных средств	10611310	30211730
4. Учреждением принята к бухгалтерскому учету задолженность по выплате компенсаций работникам	40120262	30262730
5. Учреждением принята к бухгалтерскому учету задолженность по оплате труда работникам, связанным с приобретением произведенных активов	10613330	30211730
6. Учреждением принята к бухгалтерскому учету задолженность по дополнительным выплатам и компенсациям, начисленным в соответствии с законодательством (подъемным пособиям, ежемесячному пособию на рождение ребенка, за использование личного автомобиля в служебных целях и др.)	40120212	30212730
7. Учреждением принята к бухгалтерскому учету задолженность по оплате труда лиц, не состоящих в штате учреждения, по договорам гражданско-правового характера за услуги связи	40120221	30221730
8. Учреждением принята к бухгалтерскому учету задолженность по оплате труда лиц, не состоящих в штате учреждения, по договорам гражданско-правового характера за транспортные услуги	40120222	30222730
9. Органом ФСС отражена задолженность по суммам начисленных: пособия по временной нетрудоспособности начиная с четвертого дня болезни; пособия по уходу за ребенком до достижения им возраста полутора лет; санаторно-курортного обслуживания работников и членов их семей; единовременного пособия на рождение ребенка, - а также по суммам других выплат за счет средств государственного социального страхования (начисляет и выдает пособия ФСС)	30302830	30213730

Бухгалтерский учет удержаний из заработной платы

Согласно ст. 137 ТК РФ удержания из заработной платы работника производятся только в случаях, предусмотренных трудовым законодательством и иными федеральными законами. Заработная плата, излишне выплаченная работнику (в том числе при неправильном применении трудового законодательства или иных нормативных правовых актов, содержащих нормы трудового права), не может быть с него взыскана, за исключением случаев:

- счетной ошибки;
- когда орган по рассмотрению индивидуальных трудовых споров признал вину работника в невыполнении норм труда или простое;
- когда заработная плата была излишне выплачена работнику в связи с его неправомерными действиями, установленными судом.

Все удержания, предусмотренные российским законодательством, можно разделить на три группы, представленные в табл. 5.3.

Таблица 5.3. Виды удержаний из заработной платы работников

Вид удержаний	Характеристика удержаний
Обязательные	НДФЛ; по исполнительным листам и надписям нотариальных контор в пользу юридических и физических лиц
По инициативе учреждения	За причиненный материальный ущерб, возмещение неотработанного аванса, выданного работнику в счет заработной платы; для погашения неизрасходованного и своевременно не возвращенного аванса, выданного в связи со служебной командировкой или переводом на другую работу в другую местность, брак и др.
По инициативе работника	Квартплата (по спискам, представленным ЖКО); за содержание ребенка в ведомственных дошкольных учреждениях; членские профсоюзные взносы

Общий размер всех удержаний при каждой выплате заработной платы не может превышать 20%, а в случаях, предусмотренных федеральными законами, - 50% заработной платы, причитающейся работнику.

Ограничения, установленные ТК РФ, не распространяются на удержания из заработной платы при отбывании исправительных работ, взыскании алиментов на несовершеннолетних детей, возмещении вреда, причиненного работодателем здоровью работника, возмещении вреда лицам, понесшим ущерб в связи со смертью кормильца, и возмещении ущерба, причиненного преступлением. Размер удержаний из заработной платы в этих случаях не может превышать 70%. Не допускаются удержания из выплат, на которые в соответствии с федеральным законом не обращается взыскание.

Плательщиками НДФЛ признаются физические лица, получающие различные доходы. При определении налоговой базы учитываются все доходы работника, полученные им как в денежной, так и в натуральной форме, а также доходы в виде материальной выгоды.

Материальная выгода связана с предоставлением физическому лицу определенных благ помимо обычного дохода. Это, например, проценты по вкладам, размещенным в кредитной организации, беспроцентный заем. НДФЛ с материальной выгоды работник должен уплачивать самостоятельно. Однако он может поручить уплату налога учреждению.

Если из дохода работника по его распоряжению, решению суда или иных органов производятся какие-либо удержания, такие удержания не уменьшают налоговую базу по НДФЛ.

Налоговая база определяется в отдельности по каждому виду доходов, в отношении которых установлены различные налоговые ставки. Нужно помнить, что налоговая база определяется в отдельности по каждому виду доходов, в отношении которых установлены разные налоговые ставки. В большинстве случаев налог исчисляется по ставке 13%, но для некоторых доходов установлены специальные налоговые ставки. По этим ставкам облагаются доходы, полученные:

- в виде дивидендов, - 13% с 1 января 2015 г.;
- в виде материальной выгоды, которая возникает при получении работником от учреждения займа или ссуды, кроме займов на строительство или покупку жилья на территории РФ, - 35%;
- от участия в конкурсах, играх и других мероприятиях, проводимых при рекламе товаров, - 35%;
- от работников учреждения, которые не являются налоговыми резидентами РФ, - 30%.

Не подлежат налогообложению:

- 1) государственные пособия, за исключением пособий по временной нетрудоспособности (включая пособие по уходу за больным ребенком), а также иные выплаты и компенсации, выплачиваемые в соответствии с законодательством, пособия по безработице, беременности и родам;
- 2) государственные пенсии, назначаемые в порядке, установленном законодательством;
- 3) алименты, получаемые налогоплательщиком;
- 4) суммы единовременной материальной помощи и др.

При определении размера налоговой базы налогоплательщик имеет право получить стандартные налоговые вычеты, на сумму которых уменьшается доход работника:

- в размере 3 000 руб. за каждый месяц - для лиц, получивших или перенесших лучевую болезнь и другие заболевания, связанные с радиационным воздействием вследствие катастрофы на Чернобыльской АЭС либо с работами по ликвидации последствий катастрофы на Чернобыльский АЭС, и др.;
- в размере 500 руб. - для Героев Советского Союза и Героев Российской Федерации, а также лиц, награжденных орденом Славы трех степеней, и др.;
- в размере 1 400 руб. - на первого и второго ребенка, 3 000 руб. - на третьего (действует до месяца, в котором доход, исчисленный нарастающим итогом с начала налогового периода, превысит 350 000 руб.: начиная с месяца, в котором доход превысил 350 000 руб., вычет не применяется).

При исчислении НДФЛ сумма материальной выгоды на налоговые вычеты не уменьшается.

Налоговый вычет расходов на содержание детей производится на каждого ребенка в возрасте до 18 лет, а также на каждого учащегося дневной формы обучения, аспиранта, ординатора, студента, курсанта в возрасте до 24 лет у родителей, опекунов или попечителей. Вдовам (вдовцам), одиноким родителям, опекунам или попечителям налоговый вычет производится в двойном размере и прекращается с месяца, следующего за их вступлением в брак.

Кроме названных налоговых вычетов налогоплательщики имеют право на социальные, имущественные и профессиональные вычеты.

Порядок удержания алиментов определен Семейным кодексом РФ (далее - СК РФ).

Алименты выплачиваются на основании следующих документов:

а) соглашения об уплате алиментов, которое заключается между лицом, обязанным уплачивать алименты, и их получателем, а при недееспособности указанных лиц - между их законными представителями. Соглашение заключается в письменной форме, подлежит нотариальному удостоверению и имеет силу исполнительного листа;

б) решения суда по исполнительному листу (при отсутствии соглашения об уплате алиментов);

в) заявления плательщика алиментов, если он изъявил добровольное желание платить алименты (без решения суда или указанного ранее соглашения) и подал заявление об уплате алиментов в бухгалтерию по месту своей работы.

Поступившие в бухгалтерию учреждения исполнительные листы или заявления плательщиков регистрируют в специальном журнале или карточке и хранят как бланки строгой отчетности. О поступлении исполнительных документов бухгалтерия сообщает судебному исполнителю и взыскателю.

При отсутствии соглашения об уплате алиментов они взыскиваются судом ежемесячно в размере: **на одного ребенка** - одной четверти; **на двух детей** - одной трети; **на трех и более детей** - половины заработка или иного дохода родителей. Размер этих долей может быть уменьшен или увеличен судом с учетом материального или семейного положения сторон и иных заслуживающих внимания обстоятельств. Перечень видов заработной платы и иного дохода, из которых удерживаются алименты на несовершеннолетних детей, утверждает Правительство РФ.

При отсутствии соглашения родителей об уплате алиментов на несовершеннолетних детей и в случаях, когда родитель, обязанный уплачивать алименты, имеет нерегулярный заработок либо получает доход полностью или частично в натуральной форме либо у него отсутствует доход и др., суд вправе определить размер алиментов в твердой денежной сумме или одновременно в долях в соответствии с СК РФ.

Пример 5.1. С работника В.А. Власова бухгалтерия на основании поступившего исполнительного листа удерживает алименты на содержание двух несовершеннолетних детей.

За февраль Власову начислена заработная плата - 14 500 руб., он имеет право на стандартный налоговый вычет по НДФЛ на содержание двух несовершеннолетних детей (2 800 руб.).

Сумма НДФЛ за февраль составит 1 521 руб. $((14\,500 \text{ руб.} - 2\,800 \text{ руб.}) \times 13\%)$. Алименты удерживаются с суммы заработной платы за минусом НДФЛ.

Причитающаяся к удержанию сумма алиментов составит 4 326 руб. 33 коп. $((14\,500 \text{ руб.} - 1\,521 \text{ руб.}) \times 1/3)$, где $1/3$ - размер удерживаемых алиментов на содержание двух несовершеннолетних детей, предусмотренный СК РФ.

Статьей 120 СК РФ предусматриваются отдельные случаи прекращения алиментных обязательств. Так, алиментные обязательства, установленные соглашением об уплате алиментов, прекращаются в случаях: смерти одной из сторон; истечения срока действия соглашения об уплате алиментов; наступления оснований, предусмотренных соглашением об уплате алиментов.

Выплата алиментов, взыскиваемых в судебном порядке, прекращается в случаях:

- достижения ребенком 18 лет или приобретения несовершеннолетними детьми полной дееспособности до достижения ими совершеннолетия (вступления в брак, эмансипации);

- усыновления (удочерения) ребенка, на содержание которого взыскивались алименты;

- признания судом восстановления трудоспособности получателя алиментов или отсутствия у него нужды в помощи;

- вступления нетрудоспособного нуждающегося в помощи бывшего супруга получателя алиментов в новый брак;

- смерти лица, получающего алименты, или лица, обязанного уплачивать алименты.

Если сотрудник, имеющий обязанности по исполнительным документам, увольняется, то учреждение обязано в трехдневный срок сообщить судебному исполнителю по месту исполнения решения о взыскании алиментов о новом месте работы или жительства сотрудника, если оно известно учреждению (ст. 111 СК РФ).

В контрольный лист, который прилагается к исполнительному листу, вносят данные о суммах произведенных удержаний, а также об оставшейся задолженности, после чего документ заверяют печатью учреждения. В течение трех дней он должен быть отправлен заказным письмом в службу судебных приставов или суд по месту жительства должника. Если данных о новом месте жительства должника нет, то исполнительный лист пересылают в суд по местонахождению учреждения.

Удержания за причиненный материальный ущерб. Полная или частичная материальная ответственность работников за ущерб, причиненный учреждению, предусматривается ТК РФ. Ущерб возмещается в размере полной материальной ответственности: при исполнении работником трудовых обязанностей; недостаче ценностей, вверенных работнику на основании специального письменного договора или полученных по разовому документу; умышленном причинении ущерба; причинении ущерба в результате преступных действий работника, установленных приговором суда; разглашении сведений, составляющих охраняемую законом тайну (служебную, коммерческую или иную), в случаях, предусмотренных федеральными законами, и др. (подробнее см. в п. 4.4 учебного пособия).

Удержания по договору займа. Учреждение может предоставлять своим работникам денежные средства по договору займа, в котором указывают сумму займа, срок, на который он выдается, а также порядок возврата займа и т.д. Размер займа и срок его погашения законодательно не ограничены. Все это определяется договором. Если срок займа в договоре не указан, то работник обязан вернуть деньги в течение 30 дней после предъявления требований к нему.

Удержание стоимости форменной одежды. Бюджетные учреждения могут выдавать работникам форменную одежду (в большинстве случаев бесплатно). Стоимость бесплатно выданной форменной одежды может быть удержана из заработной платы, если работник увольняется и не возвращает одежду, испортил или потерял форменную одежду до окончания срока ее носки. В этом случае сумма удержаний определяется по формуле:

$$\text{Стоимость одежды} - \text{Стоимость одежды} \times \frac{\text{Установленный срок носки}}{\text{Фактический срок носки}} = \text{Сумма удержаний}.$$

Если по законодательству форменная одежда работнику не положена, то порядок удержания ее стоимости устанавливается по договоренности между работником и учреждением. И в первом, и во втором случаях сумма ежемесячного удержания не может превышать 20% заработной платы работника, причитающейся к выплате.

При увольнении с работником производится полный расчет: выплачиваются заработная плата за время, фактически отработанное в месяце увольнения, и компенсация за неиспользованный отпуск. В некоторых случаях увольняемым работникам выплачиваются: выходное пособие в размере двухнедельного среднего заработка; выходное пособие в размере месячного среднего заработка; средняя заработная плата за период трудоустройства на новое место работы. Работникам, которые увольняются в связи с сокращением численности или штата, выплачиваются: выходное пособие в размере среднего месячного заработка и средняя заработная плата за период трудоустройства, но не свыше двух месяцев со дня увольнения (с зачетом выходного пособия).

Выплаты при увольнении отражаются в учете в том же порядке, что и основная заработная плата.

Заработную плату за время, отработанное до увольнения, компенсацию за неиспользованный отпуск и выходное пособие выплачивают в день увольнения. В этот же день работнику выдают трудовую книжку, где указывают основание увольнения (соответствующую статью ТК РФ), а также номер и дату приказа об увольнении.

Выходное пособие в размере двухнедельного среднего заработка выплачивают, если работник не соответствует занимаемой должности или выполняемой работе вследствие состояния здоровья; призван на военную службу или направлен на альтернативную гражданскую службу; на работе восстановлен работник, ранее выполнявший эту работу; работник отказался от перевода в связи с перемещением работодателя в другую местность.

Бухгалтерские записи по удержаниям и выдаче заработной платы представлены в табл. 5.4.

Таблица 5.4. Бухгалтерский учет удержаний и выдачи заработной платы

Содержание операции	Дебет	Кредит
1. Учтено удержание из заработной платы работников сумм добровольного страхования, профсоюзных взносов, по исполнительным листам	30211830	30403730
2. Учтено удержание из заработной платы работников задолженности по не погашенным своевременно подотчетным суммам, полученным ранее на операционные и хозяйственные цели, а также задолженности по недостатке финансовых и нефинансовых активов	30211830, 30403830,	30403730, 20800660, 20900660,
3. Учтено удержание из заработной платы работников задолженности по не погашенным своевременно подотчетным суммам, полученным ранее на командировочные расходы: - суточные; - проезд; - проживание	30403830	 20812660 20822660 20822660
4. Учтено удержание из заработной платы работников за услуги банка в случае ее перечисления на пластиковые карты	30211830	30403730
5. Бюджетным учреждением учтено погашение кредиторской задолженности перед работниками по оплате труда (перечисление на пластиковые карты за вычетом услуг банка)	30211830	20111610
6. Казенным учреждением учтено погашение кредиторской задолженности перед работниками по оплате труда (перечисление на пластиковые карты за вычетом услуг банка)	30211830	30405211
7. Учтено погашение кредиторской задолженности перед работниками по оплате труда наличными деньгами из кассы	30211830	20134610

В связи с задержкой выплаты заработной платы более чем на 15 дней работники имеют право не выходить на работу (ст. 142 ТК РФ). О приостановке работы они должны сообщить руководителю письменно. Причем ТК РФ не установлен никакой предупредительный срок, следовательно, работник в тот же день, когда он известил о приостановлении работы, может покинуть свое рабочее место и не возвращаться на него до тех пор, пока не получит письменное уведомление о том, что работодатель готов выплатить ему заработную плату. На следующий день после получения данного сообщения работник должен явиться на работу.

Если работник не получил заработную плату в течение пяти дней, отведенных для ее получения, то бухгалтер обязан ее депонировать и сдать на счет учреждения, открытый в органах Федерального казначейства или кредитных организациях.

При сдаче неполученных сумм на депонент согласно Порядку ведения кассовых операций в обязанности кассира входит следующее:

- в документах на выплату заработной платы напротив фамилии лиц, которым заработная плата не была выплачена, поставить штамп или сделать отметку от руки "Депонировано";
- в конце ведомости указать фактически выплаченные и подлежащие депонированию суммы, сверить их с общим итогом по платежной ведомости и скрепить надпись своей подписью;
- составить реестр депонированных сумм;
- указать в ведомости номер и дату расходного кассового ордера.

На суммы депонированной заработной платы в учете учреждения выполняется запись по дебету счета 30211830 "Уменьшение кредиторской задолженности по расчетам по оплате труда" и кредиту счета 30402730 "Увеличение кредиторской задолженности по расчетам с депонентами". Депонированную сумму необходимо учитывать в течение срока исковой давности, равного трем годам. И лишь по его истечении работодатель вправе списать суммы кредиторской задолженности, не востребованной работниками.

На суммы списанной депонированной заработной платы в учете учреждения осуществляется запись по дебету счета 30402830 "Уменьшение кредиторской задолженности по расчетам с депонентами" и кредиту счета 40110173 "Чрезвычайные доходы от операций с активами", и одновременно списанная задолженность принимается на забалансовый учет по дебету счета 20 "Списанная задолженность, не востребованная кредиторами".

Если руководитель учреждения допустил нарушение, связанное с выплатой заработной платы, он может быть привлечен к дисциплинарной, административной и уголовной ответственности.

Дисциплинарная ответственность руководителя учреждения возможна, если представительный орган работников обратится к работодателю с заявлением о нарушении трудового законодательства, а также условий коллективного и трудового договоров. Согласно ст. 195 ТК РФ за несвоевременную выплату заработной платы к руководителю вправе применить одно из дисциплинарных взысканий (замечание, выговор или увольнение).

Государственные инспекторы труда при контроле за соблюдением трудового законодательства вправе предъявлять работодателям и их представителям обязательные для исполнения предписания о привлечении виновных лиц к дисциплинарной ответственности либо об их отстранении от должности (ст. 357 ТК РФ).

Административная ответственность предполагает наложение санкций, предусмотренных ст. 5.27 КоАП РФ. В частности, могут быть наложены следующие административные штрафы:

- на должностных лиц - от 1 000 до 5 000 руб.;
- на юридических лиц - от 30 000 до 50 000 руб.

Вместо наложения штрафа данной статьей предусмотрена санкция в виде административного приостановления деятельности на срок до 90 суток.

Если в течение 12 месяцев должностное лицо неоднократно уличат в задержке выплат сотрудникам, ему грозит дисквалификация на срок от одного года до трех лет (п. 3 ст. 4.5, п. 2 ст. 5.27 КоАП РФ).

Уголовная ответственность. Частичная невыплата свыше трех месяцев заработной платы, пенсий, стипендий, пособий и иных выплат, совершенная из корыстной или иной личной заинтересованности руководителем учреждения, руководителем обособленного структурного подразделения учреждения, влечет за собой штраф в размере до 120 000 руб. или в размере заработной платы или иного дохода

осужденного за период до одного года, либо лишение права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью на срок до одного года, либо лишение свободы на срок до одного года. Под частичной невыплатой следует понимать осуществление платежа в размере менее половины подлежащей выплате суммы.

При полной невыплате заработной платы и иных социальных платежей свыше двух месяцев или их выплате в размере ниже установленного федеральным законом минимального размера оплаты труда осужденный может быть наказан, в частности, штрафом в размере от 100 000 до 500 000 руб. или лишением свободы на срок до трех лет. Названная норма Уголовного кодекса РФ может применяться к руководителям лишь в том случае, если задержка выплаты заработной платы свыше двух месяцев была вызвана корыстной или иной личной заинтересованностью.

Если те же действия имели тяжкие последствия, то это влечет за собой штраф в размере от 200 000 до 500 000 руб. либо лишение свободы на срок от двух до пяти лет с лишением права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью на срок до пяти лет или без такового.

Учет расчетов по выплате стипендий

Материальная поддержка студентов, аспирантов и докторантов осуществляется из **средств федерального бюджета**, выделяемых:

- на стипендиальное обеспечение и премирование в соответствии с российским законодательством;
- на оказание помощи нуждающимся студентам, аспирантам, докторантам и организацию культурно-массовой и физкультурно-оздоровительной работы, санаторно-курортного лечения и отдыха;
- для выплаты аспирантам и докторантам ежегодного пособия на приобретение научной литературы;
- для выплаты студентам из числа детей-сирот и детей, оставшихся без попечения родителей, ежегодного пособия на приобретение учебной литературы и письменных принадлежностей;
- на социальную поддержку в виде выплаты компенсации в связи с удорожанием питания в студенческих столовых, оплаты льготного проезда на железнодорожном, авиационном, речном и автомобильном транспорте;
- для выплаты именных стипендий, а также из внебюджетных средств.

Размер государственной **академической стипендии** определяется образовательным учреждением самостоятельно, но не может быть меньше размера стипендии, установленного законом.

Размер государственной **социальной стипендии** определяется образовательным учреждением самостоятельно, но не может быть меньше полуторакратного размера стипендии, установленного законом для учреждения соответствующего уровня профессионального образования.

Бухгалтерский учет расчетов со студентами по начислению и выплате стипендий осуществляется на счете 30291 "Расчеты по прочим расходам". Операции по счету оформляются бухгалтерскими записями, представленными в табл. 5.5.

Таблица 5.5. Бухгалтерский учет расчетов со студентами по стипендиям

Содержание операции	Дебет	Кредит
1. Учреждением сформирована кредиторская задолженность на суммы стипендии, начисленной студентам и учащимся	40120290	30291730
2. Удержаны из стипендий для перечисления на банковские карты суммы добровольного страхования и по исполнительным листам	30291830	30403730

3. Выданы из кассы учреждения суммы стипендии	30291830	20134610
4. Учреждением сформирована кредиторская задолженность на депонированные суммы вовремя не выплаченных стипендий	30291830	30402730

Тесты

1. Тарифная ставка - это:

- а) размер оплаты труда в зависимости от его сложности;
- б) фиксированный размер оплаты труда за выполнение трудовых обязанностей определенной сложности, квалификации за единицу времени;
- в) величина, которая отражает сложность труда и квалификацию работника.

2. Минимальная заработная плата - это:

- а) размер месячной заработной платы, установленный федеральным законом за труд квалифицированного работника;
- б) размер месячной заработной платы, установленный федеральным законом за труд неквалифицированного работника;
- в) выплата работникам стандартного социального пакета.

3. К выплатам компенсационного характера в бюджетных учреждениях относятся выплаты:

- а) за работу в условиях Крайнего Севера;
- б) работникам, занятым на работах с вредными (опасными) и иными особыми условиями труда;
- в) за работу в местностях с особыми климатическими условиями.

4. К выплатам стимулирующего характера в бюджетных учреждениях относятся выплаты:

- а) за соблюдение трудовой дисциплины;
- б) за качество выполняемых работ;
- в) за стаж непрерывной работы.

5. Оплату больничного листа рассчитывают исходя:

- а) из минимального размера оплаты труда работника;
- б) из средней заработной платы за два года и страхового стажа работника;
- в) из средней заработной платы за 12 месяцев и страхового стажа работника.

6. Работникам, имеющим страховой стаж менее пяти лет, выплачивается:

- а) 50% пособия по временной нетрудоспособности;
- б) 80% пособия по временной нетрудоспособности;
- в) 60% пособия по временной нетрудоспособности.

7. Начисление заработной платы работникам оформляется проводкой:

- а) Д 30211830 К 40120211;
- б) Д 40102263 К 30213730;
- в) Д 40120211 К 30211730.

8. Удержание из заработной платы НДФЛ оформляется проводкой:

- а) Д 30211830 К 30403730;
- б) Д 30211830 К 30301730;
- в) Д 30211830 К 30305730.

9. Начисление пенсии, пособия и прочих социальных выплат оформляется проводкой:

- а) Д 40120261 К 30260730;
- б) Д 40120212 К 30212730;
- в) Д 30211830 К 30403730.

10. Выдача из кассы заработной платы оформляется проводкой:

- а) Д 30211830 К 20134610;
- б) Д 30211830 К 30402730;
- в) Д 30211830 К 20111610.

11. Удержания по исполнительным листам являются:

- а) обязательными;
- б) добровольными;
- в) осуществляемыми по инициативе налоговой службы.

12. К удержаниям по инициативе организации относятся:

- а) НДФЛ;
- б) удержания за причиненный материальный ущерб;
- в) профсоюзные взносы.

13. НДФЛ с дивидендов удерживается в размере:

- а) 9% выплаченной суммы дивидендов;
- б) 13% выплаченной суммы дивидендов;
- в) 35% выплаченной суммы дивидендов.

14. Алименты на одного ребенка удерживаются в размере:

- а) $\frac{1}{4}$ заработной платы;

б) $\frac{1}{8}$ заработной платы;

в) $\frac{1}{2}$ заработной платы.

15. Отпускные работникам рассчитывают исходя из среднего заработка за последние:

а) 12 месяцев;

б) 24 месяца;

в) 6 месяцев.

**5.2. Учет расчетов по обязательному социальному страхованию
и обязательному страхованию от несчастных случаев
на производстве и профессиональных заболеваний**

Плательщиками страховых взносов выступают следующие страхователи:

1) лица, производящие выплаты и иные вознаграждения физическим лицам:

а) организации;

б) индивидуальные предприниматели;

в) физические лица, не признаваемые индивидуальными предпринимателями;

2) индивидуальные предприниматели, адвокаты, нотариусы, занимающиеся частной практикой, и иные лица, занимающиеся в установленном законодательством порядке частной практикой.

ФСС регистрирует страхователей - юридических лиц в срок, не превышающий трех рабочих дней со дня получения сведений из налогового органа, а ПФР регистрирует страхователей - юридических лиц, индивидуальных предпринимателей в срок, не превышающий трех рабочих дней со дня получения сведений из налогового органа, адвокатов и нотариусов, занимающихся частной практикой, - в срок, не превышающий трех рабочих дней со дня получения сведений из территориального органа Минюста России. Документ, подтверждающий факт регистрации в ПФР (а для организаций - и в ФСС), направляется страхователю в электронной форме с усиленной квалифицированной электронной подписью, в том числе через Интернет, и на адрес электронной почты, указанный в ЕГРЮЛ, а также через единый портал государственных услуг. Для подтверждения регистрации указанные страхователи не должны получать документ на бумажном носителе. Этот документ они могут получить по запросу в течение трех рабочих дней.

Объектом обложения страховыми взносами признаются выплаты и иные вознаграждения, начисляемые плательщиками страховых взносов в пользу физических лиц в рамках трудовых отношений и гражданско-правовых договоров, предметом которых являются выполнение работ, оказание услуг, по договорам авторского заказа, в пользу авторов произведений по договорам об отчуждении исключительного права на произведения науки, литературы, искусства, издательским лицензионным договорам, лицензионным договорам о предоставлении права использования произведения науки, литературы, искусства, в том числе вознаграждения, начисляемые организациями по управлению правами на коллективной основе в пользу авторов произведений по договорам, заключенным с пользователями, а также выплаты и иные вознаграждения, начисляемые в пользу физических лиц, подлежащих обязательному социальному страхованию в соответствии с федеральными законами о конкретных его видах.

Не относятся к объекту обложения страховыми взносами выплаты и иные вознаграждения, производимые в рамках гражданско-правовых договоров, предметом которых является переход права собственности или иных вещных прав на имущество (имущественные права), и договоров, связанных с передачей в пользование имущества (имущественных прав), за исключением договоров авторского заказа, договоров об отчуждении исключительного права на произведения науки, литературы, искусства, издательских лицензионных договоров, лицензионных договоров о предоставлении права использования произведения науки, литературы, искусства.

Не подлежат обложению страховыми взносами:

1) государственные пособия, выплачиваемые в соответствии с законодательством РФ, законодательными актами субъектов РФ, решениями представительных органов местного самоуправления, в том числе пособия по безработице, а также пособия и иные виды обязательного страхового обеспечения по обязательному социальному страхованию;

2) все виды установленных законодательством компенсационных выплат (в пределах норм), связанных:

а) с возмещением вреда, причиненного увечьем или иным повреждением здоровья;

б) с бесплатным предоставлением жилых помещений, оплатой жилого помещения и коммунальных услуг, питания и продуктов, топлива или соответствующего денежного возмещения;

в) с оплатой стоимости и (или) выдачей полагающегося натурального довольствия, а также с выплатой денежных средств взамен этого довольствия;

г) с оплатой стоимости питания, спортивного снаряжения, оборудования, спортивной и парадной формы, получаемых спортсменами и работниками физкультурно-спортивных организаций для тренировочного процесса и участия в спортивных соревнованиях, а также спортивными судьями для участия в спортивных соревнованиях;

д) с увольнением работников, за исключением:

- компенсации за неиспользованный отпуск;

- суммы выплат в виде выходного пособия и среднего месячного заработка на период трудоустройства в части, превышающей в целом трехкратный размер среднего месячного заработка или шестикратный размер среднего месячного заработка для работников, уволенных из организаций, расположенных в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях;

- компенсации руководителю, заместителям руководителя и главному бухгалтеру организации в части, превышающей трехкратный размер среднего месячного заработка;

е) с возмещением расходов на профессиональную подготовку, переподготовку и повышение квалификации работников;

ж) с расходами физического лица в связи с выполнением работ, оказанием услуг по договорам гражданско-правового характера;

з) с трудоустройством работников, уволенных в связи с осуществлением мероприятий по сокращению численности или штата, реорганизацией либо ликвидацией организации, в связи с прекращением физическими лицами деятельности в качестве индивидуальных предпринимателей, прекращением полномочий нотариусами, занимающимися частной практикой, и прекращением статуса адвоката, а также в связи с прекращением деятельности иными физическими лицами, чья профессиональная деятельность в соответствии с федеральными законами подлежит государственной регистрации и (или) лицензированию;

и) с выполнением физическим лицом трудовых обязанностей, в том числе в связи с переездом на работу в другую местность, за исключением:

- выплат в денежной форме за работу с тяжелыми, вредными и (или) опасными условиями труда, кроме компенсационных выплат в размере, эквивалентном стоимости молока или других равноценных пищевых продуктов,

- выплат в иностранной валюте взамен суточных, производимых в соответствии с законодательством РФ российскими судоходными компаниями членам экипажей судов заграничного плавания, а также выплат в иностранной валюте личному составу экипажей российских воздушных судов, выполняющих международные рейсы,

- компенсационных выплат за неиспользованный отпуск, не связанных с увольнением работников;

3) суммы единовременной материальной помощи, оказываемой плательщиками страховых взносов:

а) физическим лицам - в связи со стихийным бедствием или другим чрезвычайным обстоятельством в целях возмещения причиненного им материального ущерба или вреда их здоровью, а также физическим лицам, пострадавшим от террористических актов на территории РФ;

б) работнику - в связи со смертью члена (членов) его семьи;

в) работникам (родителям, усыновителям, опекунам) - при рождении (усыновлении, удочерении) ребенка, выплачиваемой в течение первого года после рождения (усыновления, удочерения), но не более 50 000 руб. на каждого ребенка;

4) стоимость проезда работников к месту проведения отпуска и обратно и стоимость провоза багажа весом до 30 кг, оплачиваемые плательщиком страховых взносов лицам, работающим и проживающим в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях, в соответствии с законодательством РФ, трудовыми договорами и (или) коллективными договорами. В случае проведения отпуска указанными работниками за пределами территории РФ не подлежит обложению страховыми взносами стоимость проезда или перелета (включая стоимость провоза багажа весом до 30 кг), рассчитанная от места отправления до пункта пропуска через Государственную границу РФ, в том числе международного аэропорта, в котором работники проходят пограничный контроль в пункте пропуска через Государственную границу РФ;

5) стоимость форменной одежды и обмундирования, выдаваемых работникам в соответствии с законодательством РФ, а также государственным служащим федеральных органов государственной власти бесплатно или с частичной оплатой и остающихся в их личном постоянном пользовании;

6) суммы материальной помощи, оказываемой работодателями своим работникам, не превышающие 4 000 руб. на одного работника за расчетный период;

7) суммы платы за обучение работников по основным профессиональным образовательным программам и дополнительным профессиональным программам;

8) суммы, выплачиваемые организациями (индивидуальными предпринимателями) своим работникам на возмещение затрат по уплате процентов по займам (кредитам) на приобретение и (или) строительство жилого помещения;

9) суммы денежного довольствия, продовольственного и вещевого обеспечения и иных выплат, получаемых военнослужащими, лицами рядового и начальствующего состава органов внутренних дел РФ, федеральной противопожарной службы, лицами начальствующего состава федеральной фельдъегерской связи, сотрудниками учреждений и органов уголовно-исполнительной системы, таможенных органов РФ и органов по контролю за оборотом наркотических средств и психотропных веществ, имеющими специальные звания, - в связи с исполнением обязанностей военной службы и службы в указанных органах в соответствии с законодательством РФ;

10) суммы выплат и иных вознаграждений по трудовым договорам и гражданско-правовым договорам, в том числе по договорам авторского заказа в пользу иностранных граждан и лиц без гражданства, временно пребывающих на территории РФ, кроме случаев, предусмотренных федеральными законами о конкретных видах обязательного социального страхования.

Учет расчетов по страховым взносам в учреждениях осуществляется на следующих счетах:

30302 "Расчеты по страховым взносам на обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством";

30307 "Расчеты по страховым взносам на обязательное медицинское страхование в Федеральный ФОМС";

30308 "Расчеты по страховым взносам на обязательное медицинское страхование в территориальный ФОМС" (до 2012 г.);

30310 "Расчеты по страховым взносам на обязательное пенсионное страхование на выплату страховой части трудовой пенсии";

30311 "Расчеты по страховым взносам на обязательное пенсионное страхование на выплату накопительной части трудовой пенсии" (до 2014 г.).

С 2014 г. взносы в ПФР перечисляются одним платежным поручением без распределения на накопительную и страховую части пенсии с применением кода бюджетной классификации, предназначенного для учета страховых взносов на обязательное пенсионное страхование в РФ, зачисляемых в ПФР на выплату страховой части трудовой пенсии. Страховые взносы на страховую и накопительную части пенсии распределяет ПФР с учетом варианта пенсионного обеспечения (0,0% или 6,0%), выбранного застрахованным лицом.

Аналитический учет по счетам ведут в многографной карточке или карточке учета средств и расчетов в разрезе зачисляемых видов платежей.

Предельная величина базы для начисления страховых взносов на обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством, уплачиваемых в ФСС, представлена в табл. 5.6.

Таблица 5.6. Предельная величина базы для начисления страховых взносов в ФСС на обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством

Год	Коэффициент индексации базы (с 1 января соответствующего года)	База для начисления страховых взносов с учетом ее индексации (в отношении каждого физического лица)	Основание
2015-й	1,073	670 000 руб.	Постановление Правительства РФ от 4 декабря 2014 г. N 1316
2014-й	1,098	624 000 руб.	Постановление Правительства РФ от 30 ноября 2013 г. N 1101
2013-й	1,11	568 000 руб.	Постановление Правительства РФ от 10 декабря 2012 г. N 1276

Тарифы страховых взносов, уплачиваемых в ПФР, на 2015 - 2016 гг. для страхователей, производящих выплаты физическим лицам (за исключением плательщиков страховых взносов, для которых Федеральным законом от 24 июля 2009 г. N 212-ФЗ установлены пониженные тарифы страховых взносов), систематизированы в табл. 5.7.

Таблица 5.7. Тарифы страховых взносов в ПФР
 на 2015 - 2016 гг. для страхователей,
 производящих выплаты физическим лицам

Год	Подлежащий индексации максимальный размер базы в отношении каждого физического лица	Коэффициент индексации базы	Предельная величина базы для начисления страховых взносов	Тариф страхового взноса	Для лиц 1966 года рождения и старше на финансирование страховой пенсии	Для лиц 1967 года рождения и моложе			
						Вариант пенсионного обеспечения - 0,0% на финансирование накопительной пенсии		Вариант пенсионного обеспечения - 6,0% на финансирование накопительной пенсии	
						на финансирование страховой пенсии	на финансирование накопительной пенсии	на финансирование страховой пенсии	на финансирование накопительной пенсии
2015-й	624 000 руб.	1,7	711 000 руб.	В границах установленной предельной величины базы для начисления страховых взносов					
				22,0%	22,0%, из них: 6,0% - солидарная часть тарифа страховых взносов; 16,0% - индивидуальная часть тарифа страховых взносов	22,0%, из них: 6,0% - солидарная часть тарифа страховых взносов; 16,0% - индивидуальная часть тарифа страховых взносов	0,0% - индивидуальная часть тарифа страховых взносов	16,0%, из них: 6,0% - солидарная часть тарифа страховых взносов; 10,0% - индивидуальная часть тарифа страховых взносов	6,0% - индивидуальная часть тарифа страховых взносов
				Свыше установленной предельной величины базы для начисления страховых взносов					
				10,0%	10,0% - солидарная часть тарифа страховых взносов	10,0% - солидарная часть тарифа страховых взносов	0,0%	10,0% - солидарная часть тарифа страховых взносов	0,0%

2016-й	- <*>	- (1,8)	- <***>	В границах установленной предельной величины базы для начисления страховых взносов					
				22,0%	22,0%, из них: 6,0% - солидарная часть тарифа страховых взносов; 16,0% - индивидуальная часть тарифа страховых взносов	22,0%, из них: 6,0% - солидарная часть тарифа страховых взносов; 16,0% - индивидуальная часть тарифа страховых взносов	0,0% - индивидуальная часть тарифа страховых взносов	16,0%, из них: 6,0% - солидарная часть тарифа страховых взносов; 10,0% - индивидуальная часть тарифа страховых взносов	6,0% - индивидуальная часть тарифа страховых взносов
				Свыше установленной предельной величины базы для начисления страховых взносов					
				10,0%	10,0% - солидарная часть тарифа страховых взносов	10,0% - солидарная часть тарифа страховых взносов	0,0%	10,0% - солидарная часть тарифа страховых взносов	0,0%

<*> Предельная величина базы для начисления страховых взносов на обязательное пенсионное страхование, уплачиваемых в ПФР, установленная Правительством РФ с учетом определенного на соответствующий год размера средней заработной платы в РФ, увеличенного в 12 раз, будет определена позднее.

<*> Размер базы для начисления страховых взносов с учетом повышающих коэффициентов будет установлен позднее.

Синтетический учет операций ведут в соответствии с содержанием факта хозяйственной жизни: в журнале операций по оплате труда, журнале операций с безналичными денежными средствами - в части оплаты расчетов по платежам; в журнале по прочим операциям - в части иных операций.

Бухгалтерские проводки по учету расчетов с государственными внебюджетными фондами представлены в табл. 5.8.

Таблица 5.8. Бухгалтерский учет расчетов с государственными внебюджетными фондами

Содержание операции	Дебет	Кредит
1. Учреждением сформирована кредиторская задолженность в сумме взносов на обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством, а также страховых взносов на обязательное пенсионное страхование, начисленных от фонда оплаты труда штатных работников	40120213	30302730 (30310730)
2. Учреждением сформирована кредиторская задолженность в сумме взносов на обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством, а также страховых взносов на обязательное пенсионное страхование, начисленных от фонда оплаты труда штатных работников, занятых приобретением (строительством) объектов основных средств	10601310	30302730, 30310730
3. Учреждением сформирована кредиторская задолженность в сумме взносов на обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством, а также страховых взносов на обязательное пенсионное страхование, начисленных от фонда оплаты труда штатных работников, занятых производством продукции, выполнением работ, оказанием услуг	10660213	30302730, 30310730
4. Учреждением сформирована кредиторская задолженность в сумме взносов на обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством, а также страховых взносов на обязательное пенсионное страхование, начисленных от фонда оплаты труда штатных работников, занятых приобретением (созданием) нематериальных активов	10602320	30302730, 30310730
5. Учреждением сформирована кредиторская задолженность в сумме взносов на обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством, а также страховых взносов на обязательное пенсионное страхование, начисленных от фонда оплаты	10604340	30302730, 30310730

труда штатных работников, занятых приобретением материальных запасов		
6. Учреждением сформирована кредиторская задолженность в сумме взносов на обязательное медицинское страхование в Федеральный ФОМС, начисленных от фонда оплаты труда штатных работников	40201213	30307730
7. Учреждением сформирована кредиторская задолженность в соответствии с законодательством РФ в сумме взносов на обязательное медицинское страхование в Федеральный ФОМС, начисленных от фонда оплаты труда штатных работников, занятых приобретением (строительством) объектов основных средств	10601310	30307730
8. Учреждением сформирована кредиторская задолженность в сумме взносов на обязательное медицинское страхование в Федеральный ФОМС, начисленных от фонда оплаты труда штатных работников, занятых производством продукции, выполнением работ, оказанием услуг	10660213	30307730
9. Учреждением сформирована кредиторская задолженность в сумме взносов на обязательное медицинское страхование в Федеральный ФОМС, начисленных от фонда оплаты труда штатных работников, занятых приобретением материальных запасов	10604340	30307730
10. Учреждением сформирована кредиторская задолженность в сумме взносов на обязательное пенсионное страхование, обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством, а также на обязательное медицинское страхование в Федеральный ФОМС, начисленных:		30310730, 30307730
- по договорам гражданско-правового характера за услуги связи;	40120221	
- по договорам гражданско-правового характера за транспортные услуги;	40120222	
- по договорам гражданско-правового характера за коммунальные услуги;	40120223	
- по договорам гражданско-правового характера за услуги по содержанию имущества;	40120225	
- по договорам гражданско-правового характера за выполнение прочих работ, оказание прочих услуг	40120226	
11. Учреждением сформирована кредиторская задолженность на суммы начисленных пособий по временной нетрудоспособности (начиная с четвертого дня болезни), в связи с материнством, а также других выплат из средств ФСС	30302830	30203730
12. Бюджетным учреждением погашена задолженность в сумме страховых взносов на обязательное пенсионное страхование, обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством, а также на обязательное медицинское	30310730, 30302730, 30307730	20111610

страхование в Федеральный ФОМС, начисленных от фонда оплаты труда штатных работников, а также по договорам гражданско-правового характера за оказание работ, услуг денежными средствами с лицевого счета		
13. Казенным учреждением погашена задолженность в сумме страховых взносов на обязательное пенсионное страхование, обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством, а также на обязательное медицинское страхование в Федеральный ФОМС, начисленных от фонда оплаты труда штатных работников, а также по договорам гражданско-правового характера за оказание работ, услуг денежными средствами	30310730, 30302730, 30307730	30405213

Тесты

1. Объектом обложения страховыми взносами для плательщиков страховых взносов не признаются выплаты и иные вознаграждения:

а) производимые в рамках гражданско-правовых договоров, предметом которых является переход права собственности или иных вещных прав на имущество;

б) по трудовым договорам и гражданско-правовым договорам, предметом которых являются выполнение работ, оказание услуг, выплачиваемые плательщиками страховых взносов в пользу физических лиц;

в) начисляемые плательщиками страховых взносов в пользу физических лиц по трудовым договорам и гражданско-правовым договорам, предметом которых являются выполнение работ, оказание услуг.

2. Тариф страховых взносов в ПФР в 2015 г. составляет:

а) 30%;

б) 20%;

в) 22%.

3. В базу для начисления страховых взносов включаются:

а) суммы единовременной материальной помощи, оказываемой плательщиками страховых взносов физическим лицам в связи со стихийным бедствием;

б) вознаграждения, выплачиваемые плательщиком страховых взносов физическим лицам за выполнение работ, оказание услуг;

в) компенсационные выплаты, связанные с возмещением вреда, причиненного увечьем или иным повреждением здоровья.

4. Регистром синтетического учета страховых взносов является:

а) журнал операций расчетов с подотчетными лицами;

б) журнал операций расчетов с дебиторами по доходам;

в) журнал операций расчетов по оплате труда.

5. Расчетным периодом по страховым взносам признается:

- а) календарный год;
- б) полугодие;
- в) I квартал.

6. Начисление страховых взносов в ФСС с заработной платы штатных работников, занятых выполнением государственного задания, отражается бухгалтерской записью:

- а) Д 10960213 К 30302730;
- б) Д 30302830 К 30213730;
- в) Д 40120213 К 30302730.

7. Каков порядок начисления пособий по временной нетрудоспособности, по беременности и родам:

- а) первые три дня оплачивает ФСС, последующие дни - учреждение;
- б) первые три дня оплачивает учреждение, последующие - ФСС;
- в) пособие за все дни нетрудоспособности оплачивает ФСС?

8. Погашение задолженности по страховым взносам перед Федеральным ФОМС отражается бухгалтерской записью:

- а) Д 30307830 К 20111610;
- б) Д 30308830 К 20127610;
- в) Д 30307730 К 20111510.

9. Начисление взносов на обязательное пенсионное страхование с заработной платы работников, занятых в коммерческой деятельности, отражается бухгалтерской проводкой:

- а) Д 30310830 К 40120213;
- б) Д 40120213 К 30311730;
- в) Д 10960213 К 30310730.

10. Начисление взносов на обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством от фонда оплаты труда штатных работников, занятых созданием нематериальных активов, отражается бухгалтерской проводкой:

- а) Д 10602320 К 40120213;
- б) Д 40120213 К 30302730;
- в) Д 10960320 К 30302730.

11. Тариф страховых взносов в ФФОМС РФ в 2015 г. составляет:

- а) 2,9%;
- б) 5,1%;
- в) 3%.

12. Начисление взносов на обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством от фонда оплаты труда штатных работников, занятых приобретением оборудования, отражается бухгалтерской проводкой:

- а) Д 10602310 К 30302730;
- б) Д 40120213 К 30302730;
- в) Д 10611310 К 30302730.

**Расчеты по обязательному социальному страхованию
от несчастных случаев на производстве
и профессиональных заболеваний**

Основной источник правового регулирования страхования от производственного травматизма - Федеральный закон от 24 июля 1998 г. N 125-ФЗ "Об обязательном социальном страховании от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний". Он определяет субъекты страхования, объект и базу для начисления взносов, порядок их расчета, уплаты и др.

Лица, которые обязаны платить страховые взносы, называются страхователями. Согласно названному Федеральному закону к ним относятся:

- российские организации;
- иностранные организации, которые ведут деятельность на территории РФ и нанимают на работу российских граждан;
- физические лица.

Указанным Федеральным законом установлены страховые тарифы в процентах к начисленной оплате труда (доходу) застрахованных, а в соответствующих случаях - к сумме вознаграждения по гражданско-правовому договору в зависимости от видов экономической деятельности по классам профессионального риска в следующих размерах:

Класс профессионального риска	Тариф, %	Класс профессионального риска	Тариф, %
I	0,2	XVII	2,1
II	0,3	XVIII	2,3
III	0,4	XIX	2,5
IV	0,5	XX	2,8
V	0,6	XXI	3,1
VI	0,7	XXII	3,4
VII	0,8	XXIII	3,7
VIII	0,9	XXIV	4,1
IX	1,0	XXV	4,5
X	1,1	XXVI	5,0

XI	1,2	XXVII	5,5
XII	1,3	XXVIII	6,1
XIII	1,4	XXIX	6,7
XIV	1,5	XXX	7,4
XV	1,7	XXI	8,1
XVI	1,9	XXXII	8,5

Класс профессионального риска - это уровень производственного травматизма, профессиональной заболеваемости и расходов на обеспечение по страхованию, сложившихся по видам экономической деятельности страхователей. Изменения связаны с заменой в 2003 г. Общесоюзного классификатора отраслей народного хозяйства Общероссийским классификатором видов экономической деятельности.

Страховые взносы на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний уплачиваются в размере 60% страховых тарифов, установленных Федеральным законом:

1) организациями любых организационно-правовых форм - в части начисленных по всем основаниям независимо от источников финансирования выплат в денежной и (или) натуральной формах (включая в соответствующих случаях вознаграждения по гражданско-правовым договорам) работникам, являющимся инвалидами I - III групп;

2) следующими категориями работодателей:

а) общественными организациями инвалидов (в том числе созданными как союзы общественных организаций инвалидов), среди членов которых инвалиды и их законные представители составляют не менее 80%;

б) организациями, уставный капитал которых полностью состоит из вкладов общественных организаций инвалидов и в которых среднесписочная численность инвалидов составляет не менее 50%, а доля заработной платы инвалидов в фонде оплаты труда - не менее 25%;

в) учреждениями, которые созданы для достижения образовательных, культурных, лечебно-оздоровительных, физкультурно-спортивных, научных, информационных и иных социальных целей, а также для оказания правовой и иной помощи инвалидам, детям-инвалидам и их родителям, единственными собственниками имущества которых являются указанные общественные организации инвалидов.

Взносы на обязательное социальное страхование учитываются на счете 30306 "Расчеты на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний" (табл. 5.9).

Таблица 5.9. Бухгалтерский учет взносов на обязательное социальное страхование

Содержание операции	Дебет	Кредит
1. Учреждением сформирована кредиторская задолженность в сумме взноса по тарифам на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве, начисленного от фонда оплаты труда штатных работников в рамках бюджетной и внебюджетной деятельности	40120213, 10900213	30306730

2. Учреждением сформирована кредиторская задолженность в сумме взноса по тарифам на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве, начисленного от фонда оплаты труда штатных работников, занятых приобретением (строительством) объектов основных средств	10601310	30306730
3. Учреждением сформирована кредиторская задолженность в сумме взносов, начисленных по тарифам на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний, по договорам гражданско-правового характера за услуги связи	40120221	30306730
4. Учреждением сформирована кредиторская задолженность в сумме взносов, начисленных по тарифам на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний, по договорам гражданско-правового характера за транспортные услуги	40120222	30306730
5. Учреждением сформирована кредиторская задолженность в сумме взносов, начисленных по тарифам на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний, по договорам гражданско-правового характера за услуги по содержанию имущества	40101225	30306730
6. Учреждением сформирована кредиторская задолженность в сумме взносов, начисленных по тарифам на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний, по договорам гражданско-правового характера за оказание прочих услуг	40120226	30306730
7. Казенным учреждением погашена задолженность по взносам согласно тарифам на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний, начисленным от фонда оплаты труда штатных работников, денежными средствами с лицевого счета	30306830	30405213
8. Бюджетным учреждением погашена задолженность по взносам согласно тарифам на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний, начисленным по договорам гражданско-правового характера за оказание услуг связи, денежными средствами с лицевого счета, открытого в органах казначейства	30306830	20111610
9. Бюджетным учреждением погашена задолженность по взносам согласно тарифам на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний, начисленным по договорам гражданско-правового характера за прочие работы и услуги, денежными средствами с лицевого счета, открытого в органах казначейства	30306830	20111610

Тесты

1. Федеральный закон, который регулирует отношения в области обязательного социального страхования от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний:

- а) от 24 июля 2009 г. N 212-ФЗ "О страховых взносах в...";
- б) от 24 июля 1998 г. N 125-ФЗ "Об обязательном социальном страховании...";
- в) от 15 декабря 2001 г. N 167-ФЗ "Об обязательном пенсионном страховании...".

2. К несчастному случаю на производстве можно отнести событие, которое произошло:

- а) на территории учреждения, на других объектах, закрепленных за учреждением, в течение рабочего времени, а также при следовании к месту работы или с работы на транспорте работодателя;
- б) при ликвидации последствий катастроф, аварий и других чрезвычайных ситуаций;
- в) все варианты верны.

3. Укажите счет расчетов по обязательному страхованию от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний:

- а) 30305;
- б) 30306;
- в) 30307.

4. Какой проводкой оформляется операция начисления платежей по обязательному страхованию от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний работникам, занятым в производстве продукции, выполнении работ, оказании услуг (внебюджетная деятельность):

- а) Д 10960213 К 30306730;
- б) Д 40120213 К 30306730;
- в) Д 10990213 К 30306730?

5. Что влечет за собой наступление несчастного случая:

- а) необходимость перевода застрахованного на другую работу;
- б) временную или стойкую утрату трудоспособности;
- в) все перечисленное?

6. К какому классу профессионального риска относятся бюджетные учреждения:

- а) I;
- б) II;
- в) III?

7. Какой проводкой оформляется операция начисления платежей по обязательному страхованию от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний работникам, занятым в строительстве сооружений:

- а) Д 10104310 К 30306730;

б) Д 10601310 К 30306730;

в) Д 10641310 К 30306730?

8. Какой проводкой оформляется операция начисления платежей по обязательному страхованию от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний работникам, занятым в строительстве сооружений по договору подряда:

а) Д 10104310 К 30306730;

б) Д 10601310 К 30306730;

в) Д 10960310 К 30306730?

9. Какой проводкой оформляется операция погашения задолженности по платежам обязательного страхования от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний с лицевого счета бюджетного учреждения:

а) Д 30306730 К 20111610;

б) Д 30306830 К 20134610;

в) Д 30306830 К 20111610?

10. Какой проводкой оформляется операция погашения задолженности по платежам обязательного страхования от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний с лицевого счета казенного учреждения:

а) Д 30306830 К 20111610;

б) Д 30306830 К 20134610;

в) Д 30306830 К 30405213?

5.3. Учет расчетов с поставщиками и подрядчиками

К поставщикам и подрядчикам относятся организации, поставляющие сырье, материалы и др., а также оказывающие услуги разных видов (отпуск энергии, пара, воды, газа и т.п.) и выполняющие разные работы (капитальный и текущий ремонт основных средств, капитальное строительство и проч.).

Для обобщения информации о расчетах с поставщиками и подрядчиками в бухгалтерском учете учреждений предназначено два счета:

20600 "Расчеты по выданным авансам" (подробно см. в п. 4.2);

30200 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками".

На счете 30200 учитывают расчеты учреждения с поставщиками за поставленные материальные ценности и оказанные услуги, с подрядчиками за выполненные работы, начисление и выплату сумм заработной платы, денежного довольствия и стипендий, а также уплату пенсий, пособий и иных социальных выплат.

Аналитический учет данных расчетов ведут в журнале операций по расчетам с поставщиками и подрядчиками, карточке учета средств и расчетов в разрезе статей экономической классификации расходов (табл. 5.10).

Таблица 5.10. Соответствие экономической статьи коду счетов
"Расчеты по выданным авансам"
и "Расчеты с поставщиками и подрядчиками"

ЭКР	Статья расходов	Счет 206 ("Авансы")	Счет 302 ("Поставщики")
221	Услуги связи	20621	30221
222	Транспортные услуги	20622	30222
223	Коммунальные услуги	20623	30223
224	Арендная плата за пользование имуществом	20624	30224
225	Работы, услуги по содержанию имущества	20625	30225
226	Прочие работы, услуги	20626	30226
290	Прочие расходы	20691	30291
310	Увеличение стоимости основных средств	20631	30231
320	Увеличение стоимости нематериальных активов	20632	30232
330	Увеличение стоимости произведенных активов	20633	30233
340	Увеличение стоимости материальных запасов	20634	30234

Бухгалтерские записи по учету расчетов с поставщиками и подрядчиками представлены в табл. 5.11.

Таблица 5.11. Бухгалтерский учет расчетов с поставщиками и подрядчиками за выполненные работы, оказанные услуги

Содержание операции	Дебет	Кредит
1. Учреждением сформирована кредиторская задолженность поставщикам и подрядчикам за услуги связи	40120221	30221730
2. Учреждением сформирована кредиторская задолженность поставщикам и подрядчикам за транспортные услуги	40120222	30222730
3. Учреждением сформирована кредиторская задолженность поставщикам и подрядчикам за коммунальные услуги	40120223	30223730
4. Учреждением сформирована кредиторская задолженность поставщикам и подрядчикам за оказание услуг по содержанию имущества	40120225	30225730
5. Учреждением сформирована кредиторская задолженность поставщикам и подрядчикам за оказание прочих услуг	40120226	30226730
6. Учреждением сформирована кредиторская задолженность поставщикам за объекты основных средств	10601310	30231730
7. С лицевого счета, открытого казенному учреждению в органах казначейства, погашена кредиторская задолженность	30221830	30405221

поставщикам за услуги связи		
8. С лицевого счета, открытого казенному учреждению в органах казначейства, погашена кредиторская задолженность поставщикам за транспортные услуги	30222830	30405222
9. С лицевого счета, открытого казенному учреждению в органах казначейства, погашена кредиторская задолженность поставщикам за коммунальные услуги	30206830	30405223
10. С лицевого счета, открытого бюджетному учреждению в органах казначейства, погашена кредиторская задолженность поставщикам по арендной плате за пользование имуществом	30224830	20111610
11. С лицевого счета, открытого бюджетному учреждению в органах казначейства, погашена кредиторская задолженность подрядчику за нематериальный актив	30232830	20111610
12. Бюджетным учреждением погашена кредиторская задолженность перед поставщиками и подрядчиками (по субсчетам) с валютного счета	30200830	20127610
13. Бюджетным учреждением погашена кредиторская задолженность перед поставщиками и подрядчиками с лицевого счета, открытого в органах казначейства, за приобретенные объекты основных средств	30231830	20111610

Пример 5.2. Казенное учреждение для ведения основной деятельности (уборки территории) ежедневно эксплуатирует транспортные средства. Чтобы сохранить их в технически исправном состоянии, учреждение систематически проводит профилактические осмотры, а при необходимости - ремонт транспортных средств. В случае ремонта, когда требуются специалисты и специальное оборудование, учреждение обращается к услугам сторонних организаций, с которыми заключает договор, где указываются стоимость и объем проводимых работ, а также необходимые для ремонта запчасти. Стоимость запчастей в таком договоре, как и стоимость самой услуги по ремонту, учитывается по подстатье 225 "Работы, услуги по содержанию имущества".

Казенное учреждение заключило договор со сторонней организацией на капитальный ремонт автомобиля ГАЗ СА3 35071. Договорная стоимость ремонта - 35 400 руб. Согласно приложенной к договору смете стоимость услуг по ремонту составляет 25 960 руб. (в том числе НДС - 3 960 руб.); стоимость использованных при ремонте запчастей - 9 440 руб. (в том числе НДС - 1 440 руб.). По окончании ремонта подписан акт о выполненных работах.

Бухгалтерские операции представлены в табл. 5.12.

Таблица 5.12. Бухгалтерский учет расчетов за работы по ремонту автотранспорта

Содержание операции	Операция		Сумма, руб.	Первичные документы	Регистры учета
	Дебет	Кредит			
Пример 5.2. Подрядный способ					
1. Перечислен аванс по счету-фактур	120625560	130405225	7 080	Договор, счет, платежное поручение, ведомость	Журнал операций по банковскому счету; журнал

е за оказание услуг по ремонту				расчетов с дебиторами	операций расчетов с поставщиками и подрядчиками
2. Отражено оказание услуг сторонней организации (подрядчику)	140120225	130225730	35 400	Акт выполненных работ	Журнал операций расчетов с поставщиками и подрядчиками
3. Отражено уменьшение задолженности путем зачета аванса	130225830	120625660	7 080	Договор, счет, платежное поручение, ведомость расчетов с дебиторами	Журнал операций расчетов с поставщиками и подрядчиками
4. Отражено погашение задолженности перед подрядчиком за оказанные услуги	130225830	130405225	28 320	Договор, счет, счет-фактура, акт выполненных работ, платежное поручение, ведомость расчетов с дебиторами	Журнал операций по банковскому счету; журнал операций расчетов с поставщиками и подрядчиками
Пример 5.3. Подрядный способ (со своими запчастями)					
1. Оприходованы запчасти	110536340	130234730	3 000	Счет-фактура, накладная	Журнал операций расчетов с поставщиками и подрядчиками
2. Отражено погашение задолженности перед поставщиком запчастей	130234830	130405340	3 000	Договор, счет, счет-фактура, накладная, платежное поручение, ведомость расчетов с дебиторами	Журнал операций по банковскому счету; журнал операций расчетов с поставщиками и подрядчиками
3. Запчасти переданы в подразделение для ремонта	11053340 МОЛ <*> - Маслов	110536440 МОЛ - Игнатов	3 000	Требование-накладная	Журнал операций расчетов с поставщиками и подрядчиками
4. Перечислен аванс по счету-фактуре за оказание услуг по	120625560	130405225	5 900	Договор, счет, платежное поручение, ведомость расчетов с дебиторами	Журнал операций по банковскому счету; журнал операций расчетов с

ремонту					поставщиками и подрядчиками
5. Отражены услуги сторонней организации (подрядчика)	140120225	130225730	29 500	Акт выполненных работ	Журнал операций расчетов с поставщиками и подрядчиками
6. Отражено уменьшение задолженности путем зачета аванса	130225830	120625660	5 900	Договор, счет, платежное поручение, ведомость расчетов с дебиторами	Журнал операций расчетов с поставщиками и подрядчиками
7. Отражено погашение задолженности перед подрядчиком за оказанные услуги	130225830	130405225	23 600	Договор, счет, счет-фактура, акт выполненных работ, платежное поручение, ведомость расчетов с дебиторами	Журнал операций по банковскому счету; журнал операций расчетов с поставщиками и подрядчиками
8. Списаны на расходы использованные для ремонта запчасти	140120272	110536440 МОЛ - Маслов	3 000	Акт на списание материальных ценностей	Журнал операций по выбытию и перемещению нефинансовых активов
Пример 5.4. Хозяйственный способ					
1. Оприходованы запчасти	110536340	130234730	3 000	Счет-фактура, накладная	Журнал операций расчетов с поставщиками и подрядчиками
2. Отражено погашение задолженности перед поставщиком запчастей	130234830	130405340	3 000	Договор, счет, счет-фактура, накладная, платежное поручение, ведомость расчетов с дебиторами	Журнал операций по банковскому счету; журнал операций расчетов с поставщиками и подрядчиками
3. Запчасти переданы в подразделение для ремонта	110536340 МОЛ - Маслов	110536340 МОЛ - Игнатов	3 000	Требование-накладная	Журнал операций расчетов с поставщиками и подрядчиками
4. Списаны на расходы	140120272	110536440 МОЛ -	3 000	Акт на списание материальных	Журнал операций по

использованные для ремонта запчасти		Маслов		ценностей	выбытию и перемещению нефинансовых активов
-------------------------------------	--	--------	--	-----------	--

<*> МОЛ - материально ответственное лицо.

Пример 5.3. Казенное учреждение заключило договор со сторонней организацией на капитальный ремонт автомобиля ЗИЛ 45065. Договорная стоимость работ по ремонту составляет 29 500 руб. (в том числе НДС - 4 500 руб.). Запчасти для проведения ремонта учреждение приобрело самостоятельно на сумму 3 000 руб. (без НДС). Запчасти оприходованы на склад (материально ответственное лицо - И.И. Игнатов) и переданы в эксплуатацию согласно требованию-накладной (материально ответственное лицо - Н.И. Маслов). Затем по акту передачи были доставлены в ремонтную организацию. По окончании ремонта подписан акт о выполненных работ.

Бухгалтерские проводки по операциям представлены в табл. 5.12 (бюджетная деятельность).

Бывают ситуации, когда работу выполняет сторонняя организация, а запчасти, необходимые для ремонта, приобретает бюджетное учреждение. Стоимость таких запчастей, используемых при ремонте и приобретенных самостоятельно, относят на статью 340 "Увеличение стоимости материальных запасов".

Еще один способ проведения ремонта транспортных средств - собственными средствами, т.е. хозяйственным способом.

Пример 5.4. Казенное учреждение имеет на балансе автомобиль ГАЗ 3110. Для выполнения ремонта были приобретены запчасти на сумму 5 900 руб. (в том числе НДС - 900 руб.), которые оприходованы на склад (материально ответственное лицо - И.И. Игнатов). Запчасти согласно требованию-накладной переданы под отчет Н.И. Маслову. По окончании ремонта оформлен акт о выполненных работах (бюджетная деятельность).

Отражение операций в бюджетном бухгалтерском учете показано в табл. 5.12.

Тесты

1. Для бухгалтерского учета расчетов с поставщиками и подрядчиками предусмотрены счета:

- а) 30200;
- б) 30200, 20600, 30400;
- в) 20600.

2. Учет расчетов с поставщиками и подрядчиками ведут в разрезе статей:

- а) классификации доходов;
- б) функциональной классификации расходов;
- в) экономической классификации расходов.

3. Авансовые платежи поставщикам за материалы по договору поставки должны составлять от общей суммы договора не более:

- а) 30%;
- б) 20%;

в) 50%.

4. Признание в бухгалтерском учете учреждения задолженности поставщику за ремонт объектов основных средств оформляется бухгалтерской проводкой:

а) Д 10631310 К 30225730;

б) Д 40120225 К 30225730;

в) Д 20625660 К 30225830.

5. В каких учетных регистрах ведут аналитический учет расчетов с поставщиками за поставленные материальные запасы:

а) в карточке учета средств и расчетов;

б) в журнале операций по расчетам с дебиторами по доходам;

в) согласно учетной политике учреждения?

6. Признание в бухгалтерском учете учреждения задолженности поставщику за приобретение и обновление справочно-информационных баз данных оформляется проводкой:

а) Д 10631310 К 30231730;

б) Д 40120290 К 30291730;

в) Д 40120226 К 30226730.

7. Признание в бухгалтерском учете учреждения задолженности поставщику за услуги отопления оформляется проводкой:

а) Д 40120290 К 30291730;

б) Д 40120223 К 30223730;

в) Д 20623660 К 30223830.

8. Признание в бухгалтерском учете учреждения уменьшения задолженности поставщику путем зачета аванса за приобретение объектов основных средств оформляется проводкой:

а) Д 10601310 К 30231730;

б) Д 20631560 К 30231730;

в) Д 20631660 К 30231830.

5.4. Учет расчетов с бюджетом по налогам и сборам

Для формирования информации о состоянии расчетов по обязательным платежам в бюджеты законодательством предусмотрен счет 30300 "Расчеты по платежам в бюджеты". Аналитический учет по данному счету учреждения могут вести в многографной карточке или карточке учета средств и расчетов в разрезе бюджетов и соответственно зачисляемых видов платежей.

Синтетический учет операций осуществляется в соответствии с содержанием хозяйственной операции:

- в журнале операций расчетов с поставщиками и подрядчиками - в части начисленных сумм НДФЛ;
- в журнале по прочим операциям - в части других налогов и иных операций;

- в журнале операций с безналичными денежными средствами - в части платежей в бюджеты.

Остановимся на некоторых налогах и платежах.

Налог на доходы физических лиц

При исчислении НДФЛ учреждения должны руководствоваться гл. 23 НК РФ. Напомним, что при определении налоговой базы по этому налогу учитываются все доходы налогоплательщика, которые получены им как в денежной, так и в натуральной форме или право на распоряжение которыми у него возникло, а также доходы в виде материальной выгоды, определяемой в соответствии со ст. 212 НК РФ (подробно см. в п. 5.1 учебного пособия).

Для учета расчетов с бюджетом по НДФЛ предназначен счет 30301 "Расчеты по налогу на доходы физических лиц".

Бухгалтерские записи бюджетного учреждения по учету расчетов с бюджетом по НДФЛ систематизированы в табл. 5.13.

Таблица 5.13. Бухгалтерский учет расчетов с бюджетом по НДФЛ

Содержание операции	Дебет	Кредит
1. Учреждением сформирована кредиторская задолженность работникам в сумме начисленной заработной платы и вознаграждений за выполнение ими трудовых или иных обязанностей, выполнение работ, оказание услуг	40120211, 10900211	30211730
2. Учреждением сформирована кредиторская задолженность бюджету в сумме НДФЛ, удержанной из заработной платы и вознаграждений физических лиц	30211830	30301730
3. Учреждением с лицевого счета погашена кредиторская задолженность бюджету по НДФЛ	30301830	20111610

Налог на прибыль

Объектом налогообложения по этому налогу является полученная налогоплательщиком прибыль, которой признается превышение суммы полученных доходов над величиной произведенных расходов. Объект налогообложения определяется по правилам гл. 25 НК РФ (ст. 247).

К **доходам** относятся:

- 1) доходы от реализации товаров (работ, услуг) и имущественных прав;
- 2) внереализационные доходы.

Доходы от реализации определяются в порядке, установленном ст. 249 НК РФ, а внереализационные доходы - в порядке, установленном ст. 250 НК РФ.

При исчислении налоговой базы по налогу на прибыль организаций бюджетные и автономные учреждения не учитывают полученные и использованные по назначению субсидии и гранты. При этом учреждения-налогоплательщики обязаны вести отдельный учет доходов (расходов), полученных (произведенных) в рамках целевого финансирования. При отсутствии такого учета указанные средства включаются в налоговую базу по налогу на прибыль на дату их получения.

Получаемые бюджетными и автономными учреждениями доходы от коммерческой деятельности, включая внереализационные доходы, облагаются налогом на прибыль в общеустановленном порядке.

Соответственно, расходы, фактически осуществленные учреждениями в связи с ведением коммерческой деятельности, учитываются в целях налогообложения, если они удовлетворяют следующим условиям (ст. 252 НК РФ):

- произведенный учреждением расход является обоснованным (экономически оправданным);
- имеется документальное подтверждение произведенного расхода;
- расход осуществлен учреждением в связи с ведением деятельности, направленной на получение дохода.

Сроки и порядок уплаты налога на прибыль установлены ст. 287 НК РФ.

По итогам отчетного периода (I квартала, первого полугодия, девяти месяцев) уплачивается авансовый платеж по налогу на прибыль, исчисленный на основе фактически полученной в отчетном периоде прибыли. Срок уплаты авансового платежа - не позднее 28 календарных дней со дня окончания соответствующего отчетного периода. По истечении налогового периода (календарного года) подлежит уплате налог на прибыль, рассчитанный на основе фактически полученной в налоговом периоде прибыли. Налог на прибыль по итогам года уплачивается не позднее 28 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом.

В указанные сроки в налоговые органы подается и налоговая декларация по налогу на прибыль организаций (ст. 289 НК РФ).

За нарушение установленных законодательством сроков уплаты налога взыскиваются пени. Нарушение правил учета доходов и расходов, а также неполная уплата налога на прибыль влекут за собой наложение на учреждение штрафов, предусмотренных ст. 120, 122 НК РФ.

Неуплата или неполная уплата сумм налога (сбора) в результате занижения налоговой базы, иного неправильного исчисления налога (сбора) или других неправомерных действий (бездействия), если такое деяние не содержит признаков налоговых правонарушений, влечет за собой взыскание штрафа в размере 20% неуплаченной суммы налога (сбора). Неуплата или неполная уплата сумм налога (сбора), совершенные умышленно, влекут за собой взыскание штрафа в размере 40% неуплаченной суммы налога (сбора).

Ставка налога на прибыль - 20%, при этом сумма налога, исчисленная по налоговой ставке 2%, зачисляется в федеральный бюджет; по налоговой ставке 18% - в бюджеты субъектов РФ. Заметим, что законами субъектов РФ ставка налога может быть понижена для некоторых категорий налогоплательщиков (но не может быть ниже 13,5%).

В соответствии с п. 1.1 ст. 284 НК РФ учреждения, осуществляющие образовательную и (или) медицинскую деятельность, применяют ставку налога на прибыль 0% при соблюдении условий, перечисленных в ст. 284.1 НК РФ:

1) если организация имеет лицензию на осуществление образовательной и (или) медицинской деятельности, выданную в соответствии с законодательством РФ;

2) если доходы организации за налоговый период от осуществления образовательной и (или) медицинской деятельности, а также от выполнения НИР и (или) ОКР, учитываемые при определении налоговой базы в соответствии с НК РФ, составляют не менее 90% ее доходов, учитываемых при определении налоговой базы в соответствии с гл. 25 НК РФ, либо если организация за налоговый период не имеет доходов, учитываемых при определении налоговой базы в соответствии с гл. 25 НК РФ;

3) если в штате организации, осуществляющей медицинскую деятельность, численность медицинского персонала, имеющего сертификат специалиста, в общей численности работников непрерывно в течение налогового периода составляет не менее 50%;

4) если в штате организации непрерывно в течение налогового периода числятся не менее 15 работников;

5) если организация не совершает в налоговом периоде операций с векселями и финансовыми инструментами срочных сделок.

Задолженность учреждения перед бюджетом по налогу на прибыль, исчисленному в соответствии с гл. 25 НК РФ, учитывается на счете 30303 "Расчеты по налогу на прибыль организаций".

Бухгалтерские проводки систематизированы в табл. 5.14.

Таблица 5.14. Бухгалтерский учет расчетов с бюджетом по налогу на прибыль

Содержание операции	Дебет	Кредит
1. Учреждением сформирована кредиторская задолженность бюджету по налогу на прибыль, начисленному:		30303730
- от доходов с собственности;	40110120	
- от оказания платных услуг, реализации товаров, готовой продукции;	40110130	
- от операций с нефинансовыми активами;	40110172	
- от прочих доходов	40110180	
2. Учреждением сформирована задолженность бюджету в сумме начисленных штрафов и пеней по налогу на прибыль	40120290	30303730
3. Учреждением с лицевого счета погашена задолженность бюджету по налогу на прибыль	30303830	20111610
4. Учреждением с лицевого счета погашена задолженность бюджету по штрафам и пеням	30303830	20111610

Налог на добавленную стоимость

Плательщиками НДС государственные учреждения выступают в рамках деятельности, приносящей доход. При расчетах с бюджетом по НДС необходимо руководствоваться гл. 21 "Налог на добавленную стоимость" НК РФ. С 1 января 2012 г. выполнение работ, оказание услуг бюджетными и автономными учреждениями в рамках выполнения государственного (муниципального) задания не признаются объектом налогообложения по НДС.

Обязанность по начислению НДС возникает в случае совершения учреждением операций, подлежащих налогообложению. К таким операциям, в частности, относятся (п. 1 ст. 146 НК РФ):

- реализация товаров (работ, услуг, имущественных прав) на территории РФ, включая их передачу на безвозмездной основе, в том числе реализация предметов залога и передача товаров (результатов выполненных работ, оказание услуг) по соглашению о предоставлении отступного или новации, передача товаров (работ, услуг) для собственных нужд, расходы на которые не принимаются к вычету (в том числе через амортизационные отчисления) при исчислении налога на прибыль;

- выполнение строительно-монтажных работ (СМР) для собственного потребления, при этом не имеет значения, выполняются данные работы за счет средств бюджета или за счет средств от приносящей доход деятельности;

- ввоз товаров на территорию РФ и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией.

При совершении облагаемых НДС операций налог исчисляется по ставкам, указанным в ст. 164 НК РФ, - 0, 10 и 18%. При определении суммы налога расчетным методом используются ставки ¹⁸/₁₁₈, ¹⁰/₁₁₀.

Моменты, при наступлении которых учреждения должны начислить НДС, указаны в ст. 167 НК РФ:

- дата отгрузки товара (выполнения работ, оказания услуг);
- дата получения предварительной оплаты или др.

Расчеты по налоговым вычетам по НДС группируются на синтетическом счете 21010 "Расчеты по налоговым вычетам по НДС". Учет расчетов ведут в разрезе аналитических групп синтетического счета объекта учета:

21011 "Расчеты по НДС по авансам полученным". Предназначен для учета расчетов по суммам НДС в соответствии с полученной предварительной оплатой в счет предстоящей реализации нефинансовых активов (работ, услуг) в рамках деятельности учреждения, облагаемой этим налогом в порядке, предусмотренном российским налоговым законодательством;

21012 "Расчеты по НДС по приобретенным материальным ценностям, работам, услугам". Предназначен для учета расчетов по суммам этого налога, предъявленным поставщиками (подрядчиками) за поставленные нефинансовые активы, выполненные работы, оказанные услуги, начисленным и уплаченным учреждением в качестве налогового агента в случаях, предусмотренных российским налоговым законодательством.

НДС по авансам полученным. На дату получения оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), передачи имущественных прав учреждение должно исчислить НДС. Налоговая база в таком случае определяется как сумма полученной оплаты с учетом НДС. При получении аванса НДС исчисляется по расчетной ставке.

Учреждение при получении частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), передачи имущественных прав не позднее пяти календарных дней со дня поступления оплаты предъявляет покупателю сумму НДС в выставляемых им счетах-фактурах. В том случае, когда имущество, имущественные права, работы, услуги учреждение приобретает в рамках деятельности, не облагаемой НДС, сумма НДС по приобретенным материальным ценностям, работам, услугам в учете учреждения отдельно не отражается.

Операции, не подлежащие налогообложению (освобождаемые от налогообложения), названы в ст. 149 НК РФ. Данную сумму учреждение к вычету не принимает, а включает в стоимость приобретенных ценностей, работ, услуг (п. 2 ст. 170 НК РФ).

Бухгалтерские записи по счету 21010 "Расчеты по налоговым вычетам по НДС" систематизированы в табл. 5.15.

Таблица 5.15. Бухгалтерский учет НДС

Содержание операции	Дебет	Кредит
1. Приняты к учету суммы НДС, предъявленные учреждению поставщиками (подрядчиками) по приобретенным нефинансовым активам, выполненным работам, оказанным услугам	21012560	30220730, 30250730
2. Приняты к учету суммы НДС по нефинансовым активам, выполненным работам, оказанным услугам, приобретенным (оплаченным) через подотчетных лиц учреждения, согласно утвержденным авансовым отчетам	21012560	20820660, 20830660
3. Учреждением начислен НДС по полученным суммам	21011560	30304730

предварительной оплаты (авансам) в счет предстоящей продажи нефинансовых активов (выполнения работ, оказания услуг)		
4. Учреждением уменьшен НДС, подлежащий уплате в бюджет, на сумму налога, начисленного при получении оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), передачи имущественных прав	30304830	21011660
5. Учреждением начислены суммы НДС, фактически уплаченные при ввозе нефинансовых активов на территорию РФ и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией, а также при импорте материальных ценностей	21012560	30304730
6. Учреждением начислены суммы НДС при выполнении учреждением СМР для собственного потребления	21012560	30304730
7. Учреждением принят к зачету НДС с суммы перечисленного аванса при выполнении СМР; суммы налога, уплаченные при ввозе материальных ценностей на территорию РФ и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией, а также при импорте материальных ценностей при выполнении определенных условий	30304830	21012660
8. Учреждением списаны суммы НДС на увеличение стоимости нефинансовых активов (работ, услуг) в порядке, предусмотренном налоговым законодательством РФ	10600300 (10960200)	21012660

Если учреждение не освобождено от обязанностей налогоплательщика, осуществляет приносящую доход и облагаемую НДС деятельность, то оно имеет право на налоговый вычет по НДС. Основания для принятия к вычету сумм НДС установлены ст. 171, 172 НК РФ.

1. Предъявленный учреждению к уплате поставщиками (подрядчиками, исполнителями) НДС может быть принят к вычету при соблюдении следующих условий (п. 2 ст. 171, п. 1 ст. 172 НК РФ):

- приобретенное имущество, имущественные права, работы, услуги предназначены для использования в облагаемых НДС операциях;

- указанное имущество (имущественные права, работы, услуги) принято к учету;

- имеется правильно оформленный счет-фактура поставщика (подрядчика, исполнителя).

Необходимо отметить, что если счет-фактура выставлен налогоплательщиком-продавцом в одном налоговом периоде, а получен налогоплательщиком-покупателем в следующем налоговом периоде, то вычет суммы НДС нужно проводить в налоговом периоде, в котором получен счет-фактура.

2. Сумма НДС по перечисленному авансу принимается к вычету, если (п. 12 ст. 171, п. 9 ст. 172 НК РФ):

- приобретаемое имущество, имущественные права, работы, услуги предназначены для использования в облагаемых НДС операциях;

- имеется правильно оформленный счет-фактура поставщика (подрядчика, исполнителя);

- договор предусматривает перечисление аванса;

- имеется первичный документ, подтверждающий факт перечисления денежных средств. Напомним,

что при получении оплаченных авансом нефинансовых активов (работ, услуг) сумму НДС, принятую к вычету по перечисленному авансу, необходимо восстановить к уплате в бюджет.

3. При выполнении СМР для собственного потребления право на вычет начисленной суммы НДС у учреждения возникает только в случае, если объект будет использоваться в деятельности, приносящей доход, облагаемый НДС. При выполнении этого условия начисление и налоговый вычет налога по СМР производятся в одном налоговом периоде (п. 6 ст. 171, п. 5 ст. 172 НК РФ).

4. Сумму НДС, начисленную при ввозе нефинансовых активов на территорию РФ и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией, учреждение может принять к вычету только при выполнении следующих условий (п. 1 ст. 172 НК РФ):

- ввезенные нефинансовые активы предназначены для использования в облагаемых НДС операциях;

- сумма налога фактически уплачена.

5. НДС, удержанный учреждением как налоговым агентом в случае приобретения имущества (имущественных прав, работ, услуг) и уплаченный им в бюджет, принимается к вычету при условии, что такое имущество (имущественные права, работы, услуги) предназначено для использования в деятельности учреждения, облагаемой НДС (п. 3 ст. 171 НК РФ).

Возможны ситуации, когда сумму НДС по приобретенным материальным ценностям, работам, услугам учреждение может принять к вычету не в полной сумме, а лишь частично. Например, в случае приобретения нефинансовых активов, которые предназначены для использования в облагаемых и не облагаемых НДС операциях, НДС может быть принят к вычету только в части, в которой данный объект будет использоваться в деятельности, облагаемой НДС. При этом оставшаяся сумма налога включается в стоимость приобретенных активов (п. 4 ст. 170 НК РФ).

Для получения налоговых вычетов учреждения обязаны вести книгу покупок, а также журнал учета полученных счетов-фактур.

В том случае, когда учреждение совершает операции, подлежащие налогообложению, и операции, не подлежащие налогообложению (освобождаемые от налогообложения) в соответствии со ст. 149 НК РФ, необходимо вести отдельный учет таких операций.

Бухгалтерские записи по счету 30304 "Расчеты по НДС", а также по учету налоговых вычетов по НДС бюджетным учреждением систематизированы в табл. 5.16.

Таблица 5.16. Бухгалтерский учет расчетов с бюджетом по НДС

Содержание операции	Дебет	Кредит
1. Учреждением сформирована задолженность бюджету по НДС, начисленному с выручки:		30304730
- от собственности;	40110120	
- от оказания платных услуг, реализации товаров, готовой продукции;	40110130	
- от операций с нефинансовыми активами;	40110172	
- от прочих доходов	40110180	
2. Учреждением приняты к зачету суммы НДС, относящиеся к приобретенным нефинансовым активам, выполненным работам, оказанным услугам	30304830	21012660
3. Учреждением сформирована задолженность бюджету в	40120290	30304730

сумме начисленных штрафов и пеней по НДС		
4. Учреждением с лицевого счета погашена задолженность бюджету по НДС	30304830	20111610
5. Учреждением с лицевого счета погашена задолженность бюджету по штрафам и пеням	30304830	20111610

Согласно п. 1 ст. 173 НК РФ сумма НДС, подлежащая уплате в бюджет, представляет собой превышение суммы начисленного учреждением налога (с учетом восстановленных к уплате в бюджет сумм) над суммой налоговых вычетов.

Пример 5.5. Бюджетное учреждение закупает материалы, производит и продает продукцию в рамках деятельности, приносящей доход. Ставка НДС - 18%.

В данном примере учтены только операции для определения суммы НДС, подлежащей перечислению в доход бюджета (табл. 5.17).

Таблица 5.17

Содержание операции	Дебет	Кредит	Сумма, руб.
1. Приняты к бухгалтерскому учету материалы, поступившие от поставщиков	10536340	30234730	10 000
2. Отражена сумма НДС по приобретенным материалам (счет-фактура)	21012560	30234730	1 800
3. Зачтен "входной" НДС поставщика	30304830	21012660	1 800
4. Предъявлен счет-фактура покупателю на сумму продукции по продажной цене, включая НДС	20574560	40110172	22 000
5. Отражена сумма НДС в момент отгрузки продукции покупателю	40110172	30304730	3 960
6. С лицевого счета погашена задолженность бюджету по НДС (3 960 - 1 800)	30304830	20111610	2 160

Сумма НДС, подлежащая перечислению в доход бюджета, будет равна 2 160 руб. (3 960 - 1 800).

Все плательщики НДС обязаны составлять счета-фактуры по совершению операций реализации продукции, товаров, работ и услуг. Порядок составления счетов-фактур, книг покупок и книг продаж утвержден Постановлением Правительства РФ "Об утверждении правил ведения журналов учета полученных и выставленных счетов-фактур, книг покупок и книг продаж при расчетах по НДС". На основании счетов-фактур производятся расчеты НДС, контролируются правильность и полнота уплаты налога в бюджет и компенсируется НДС из бюджета.

Счет-фактуру по мере отгрузки продукции, товаров, работ и услуг поставщик составляет в двух экземплярах, один из которых должен быть представлен покупателю не позднее пяти дней с даты отгрузки продукции, товаров, выполнения работ, оказания услуг. Поставщик обязан вести журнал учета выданных счетов-фактур и книгу продаж. У покупателя оригиналы счетов-фактур хранятся в журнале учета счетов-фактур и подлежат регистрации в книге покупок по мере принятия к учету приобретаемых продукции, товаров, работ, услуг.

Транспортный налог

Порядок исчисления и уплаты транспортного налога регулируется нормами гл. 28 "Транспортный налог" НК РФ и принятыми в соответствии с ней законами субъектов РФ (ст. 356 НК РФ).

Плательщиками транспортного налога признаются лица, на которых по российскому законодательству зарегистрированы транспортные средства, признаваемые объектом налогообложения в соответствии со ст. 358 НК РФ. К таким транспортным средствам относятся автомобили, мотоциклы, мотороллеры, автобусы и другие самоходные машины и механизмы на пневматическом и гусеничном ходу, самолеты, вертолеты, теплоходы, яхты, парусные суда, катера, снегоходы, мотосани, моторные лодки, гидроциклы, несамоходные (буксируемые суда) и другие водные и воздушные транспортные средства, зарегистрированные в установленном российским законодательством порядке. Перечень транспортных средств, **не являющихся объектом налогообложения**, приведен в п. 2 ст. 358 НК РФ.

Налоговые ставки зависят от мощности двигателя, тяги реактивного двигателя или валовой вместимости транспортного средства, категории транспортного средства. Размеры ставок транспортного налога, указанные в п. 1 ст. 361 НК РФ, могут быть увеличены (уменьшены) законами субъектов РФ (п. 2 ст. 361 НК РФ), но не более чем в 10 раз. Допускается установление дифференцированных налоговых ставок в отношении каждой категории транспортных средств, а также с учетом количества лет, прошедших с года выпуска транспортных средств, и (или) их экологического класса (п. 3 ст. 361 НК РФ).

Порядок и сроки уплаты в бюджет транспортного налога (авансовых платежей по налогу) определяются законами субъектов РФ. При установлении транспортного налога законами субъектов РФ могут также предусматриваться налоговые льготы и основания для их использования налогоплательщиком.

За нарушение сроков уплаты налога с учреждения взыскиваются пени (п. 1 ст. 75 НК РФ), а за неполную уплату транспортного налога в бюджет учреждение может быть привлечено к ответственности согласно ст. 120, 122 НК РФ.

Расчеты с бюджетом по транспортному налогу учитываются на счете 30305 "Расчеты по прочим платежам в бюджет" (п. 130 Инструкции по применению бюджетного Плана счетов) <1>.

<1> В соответствии с Указаниями о порядке применения бюджетной классификации Российской Федерации на статью 290 "Прочие расходы" относятся следующие расходы: уплата налогов (включаемых в состав расходов), государственных пошлин и сборов, разного рода платежей в бюджеты всех уровней (налога на имущество, земельного налога, в том числе в период строительства объекта, транспортного налога, государственной пошлины и сборов в установленных законодательством случаях); уплата штрафов, пеней за несвоевременную уплату налогов и сборов, оплата санкций за несвоевременную оплату поставки товаров, работ, услуг, других экономических санкций.

Бухгалтерские проводки систематизированы в табл. 5.18.

Таблица 5.18. Бухгалтерский учет расчетов с бюджетом по транспортному налогу

Содержание операции	Дебет	Кредит
1. Учреждением сформирована кредиторская задолженность бюджету по транспортному налогу	40120290	30305730
2. Учреждением сформирована задолженность бюджету в сумме начисленных штрафов и пеней по транспортному налогу	40120290	30305730
3. Учреждением с лицевого счета погашена задолженность	30305830	20111610

бюджету по транспортному налогу		
4. Учреждением с лицевого счета погашена задолженность бюджету по штрафам и пеням	30305830	20111610

Государственная пошлина

Порядок исчисления и уплаты государственной пошлины регулируется нормами гл. 25.3 "Государственная пошлина" НК РФ.

Государственная пошлина - это федеральный сбор, взимаемый при обращении в государственные органы, органы местного самоуправления, иные органы и (или) к должностным лицам, которые уполномочены в соответствии с законодательством, за совершением юридически значимых действий, предусмотренных указанной главой (п. 1 ст. 333.16, ст. 333.17 НК РФ).

Порядок и сроки уплаты государственной пошлины установлены ст. 333.18 НК РФ. Ее размеры определены в ст. 333.19 - 333.33 НК РФ.

Плательщиками государственной пошлины (ст. 333.17) признаются:

- организации;
- физические лица.

Данные субъекты признаются плательщиками в случае, если они:

- 1) обращаются за совершением юридически значимых действий;
- 2) выступают ответчиками в судах общей юрисдикции, арбитражных судах или по делам, рассматриваемым мировыми судьями, и если при этом решение суда принято не в их пользу и истец освобожден от уплаты государственной пошлины в соответствии с гл. 25.3 НК РФ.

Следует отметить, что **государственная пошлина не уплачивается** (ст. 333.35 НК РФ):

- за государственную регистрацию права оперативного управления недвижимым имуществом, находящимся в государственной или муниципальной собственности;
- за государственную регистрацию права постоянного (бессрочного) пользования земельными участками, находящимися в государственной или муниципальной собственности;
- за государственную регистрацию арестов, прекращения арестов недвижимого имущества.

Главой 25.3 НК РФ предусмотрены также льготы по уплате государственной пошлины.

Расчеты с бюджетом по государственной пошлине учитываются на счете 30305 "Расчеты по прочим платежам в бюджет".

Бухгалтерские проводки систематизированы в табл. 5.19.

Таблица 5.19. Бухгалтерский учет расчетов по государственной пошлине

Содержание операции	Дебет	Кредит
1. Учреждением сформирована кредиторская задолженность бюджету в сумме начисленной государственной пошлины	40120290, 10600300, 10900290	30305730

2. Учреждением сформирована задолженность бюджету в сумме начисленных штрафов и пеней по государственной пошлине	40120290	30305730
3. Учреждением с лицевого счета погашена задолженность бюджету по государственной пошлине, а также по штрафам и пеням	30305830	20111610

Налог на имущество организаций

Порядок исчисления и уплаты налога на имущество организаций регулируется гл. 30 "Налог на имущество организаций" НК РФ и принятыми в соответствии с ней законами субъектов РФ (п. 1 ст. 372 НК РФ).

Согласно п. 1 ст. 374 НК РФ объектом налогообложения для российских организаций признается движимое и недвижимое имущество (в том числе имущество, переданное во временное владение, пользование, распоряжение, доверительное управление, внесенное в совместную деятельность), учитываемое на балансе учреждения в качестве объектов основных средств в соответствии с установленным порядком ведения бухгалтерского учета.

Не признаются объектами налогообложения:

1) земельные участки и иные объекты природопользования;

2) имущество, принадлежащее на праве оперативного управления федеральным органам исполнительной власти, в которых законодательно предусмотрена военная и (или) приравненная к ней служба, используемое этими органами для нужд обороны, гражданской обороны, обеспечения безопасности и охраны правопорядка в России.

Порядок определения налоговой базы по налогу на имущество организаций установлен ст. 375 и 376 НК РФ.

Налоговую базу налогоплательщик исчисляет самостоятельно исходя из кадастровой стоимости имущества, относящегося к основным средствам.

Статьей 381 НК РФ предусмотрены налоговые льготы по налогу на имущество. Законодательные (представительные) органы субъектов РФ могут дополнить перечень налоговых льгот (п. 2 ст. 372 НК РФ).

Ставка налога, порядок и сроки его уплаты, а также сроки представления налоговых деклараций устанавливаются законами субъектов РФ.

За нарушение сроков уплаты налога с учреждения взыскиваются пени (п. 1 ст. 75 НК РФ), а за неполную уплату налога в бюджет учреждение может быть привлечено к ответственности по ст. 120, 122 НК РФ.

Расчеты с бюджетом по налогу на имущество учитываются на счете 30312 "Расчеты по налогу на имущество" (п. 130 Инструкции по применению бюджетного Плана счетов).

Бухгалтерские проводки систематизированы в табл. 5.20.

Таблица 5.20. Бухгалтерский учет расчетов с бюджетом по налогу на имущество организаций

Содержание операции	Дебет	Кредит
1. Учреждением сформирована кредиторская задолженность бюджету в сумме начисленного налога на имущество	40120290	30312730

2. Учреждением сформирована задолженность бюджету в сумме начисленных штрафов и пеней за несвоевременное (неполное) перечисление налога на имущество	40120290	30312730
3. Учреждением с лицевого счета погашена задолженность бюджету по налогу на имущество, а также по штрафам и пеням	30312830	20111610

Земельный налог

Порядок исчисления и уплаты земельного налога регулируется гл. 31 "Земельный налог" НК РФ и принятыми в соответствии с ней нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований и законодательных (представительных) органов государственной власти городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга (п. 1 ст. 387 НК РФ).

Плательщиками земельного налога признаются учреждения, которые обладают земельными участками на праве собственности, праве постоянного (бессрочного) пользования (п. 1 ст. 388 НК РФ).

Не признаются объектом налогообложения:

- 1) земельные участки, изъятые из оборота по российскому законодательству;
- 2) земельные участки, ограниченные в обороте в соответствии с российским законодательством и занятые особо ценными объектами культурного наследия народов РФ, объектами, включенными в Список всемирного наследия, историко-культурными заповедниками, объектами археологического наследия;
- 3) земельные участки, ограниченные в обороте в соответствии с российским законодательством и предоставленные для обеспечения обороны, безопасности и таможенных нужд;
- 4) земельные участки из состава земель лесного фонда;
- 5) земельные участки, ограниченные в обороте в соответствии с российским законодательством и занятые находящимися в государственной собственности водными объектами в составе водного фонда (п. 2 ст. 389 НК РФ).

В соответствии с п. 1 ст. 390, п. 1 ст. 391 НК РФ налоговая база по земельному налогу определяется как кадастровая стоимость земельных участков, признаваемых объектом налогообложения, по состоянию на 1 января года, являющегося налоговым периодом.

Максимальные размеры ставок земельного налога предусмотрены в зависимости от категорий земель и (или) разрешенного использования земельного участка (п. 1 ст. 394 НК РФ).

Представительные органы муниципальных образований (законодательные (представительные) органы государственной власти городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга) определяют налоговые ставки в пределах, установленных гл. 31 НК РФ, а также порядок и сроки уплаты земельного налога. Кроме того, они могут устанавливать налоговые льготы, основания и порядок их применения (п. 2 ст. 387, ст. 397 НК РФ).

Налогоплательщики - юридические лица исчисляют сумму земельного налога (сумму авансовых платежей по налогу) самостоятельно (п. 2 ст. 396 НК РФ). Налоговые декларации по земельному налогу налогоплательщики должны представлять не позднее 1 февраля года, следующего за истекшим налоговым периодом (п. 3 ст. 398 НК РФ). Налог (авансовые платежи) уплачивается в те же сроки в соответствии с нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований (законами городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга) (п. 1 ст. 397 НК РФ).

За нарушение сроков уплаты налога с учреждения взыскиваются пени (п. 1 ст. 75 НК РФ), а за неполную уплату земельного налога в бюджет учреждение может быть привлечено к ответственности по ст. 120, 122 НК РФ.

Расчеты с бюджетом по земельному налогу учитываются на счете 30313 "Расчеты по земельному налогу" (п. 130 Инструкции по применению бюджетного Плана счетов).

Бухгалтерские проводки систематизированы в табл. 5.21.

Таблица 5.21. Бухгалтерский учет расчетов с бюджетом по земельному налогу

Содержание операции	Дебет	Кредит
1. Учреждением сформирована кредиторская задолженность бюджету в сумме начисленного земельного налога	40120290	30313730
2. Учреждением сформирована задолженность бюджету в сумме начисленных штрафов и пеней за несвоевременное (неполное) перечисление земельного налога	40120290	30313730
3. Учреждением с лицевого счета погашена задолженность бюджету по земельному налогу, а также по штрафам и пеням	30313830	20111610

Тесты

1. В какой из бюджетов налогоплательщик обязан перечислять НДС:

- а) местный;
- б) бюджет ФОМС;
- в) федеральный;
- г) нет верного ответа?

2. Какой счет предназначен для учета НДС по приобретенным материальным ценностям:

- а) 21012;
- б) 21011;
- в) 30304;
- г) 30500?

3. Для принятия к зачету перед бюджетом суммы НДС должно быть выполнено условие:

- а) сумма НДС включена в стоимость продукции;
- б) сумма НДС проставлена отдельной строкой;
- в) сумма НДС включена в стоимость продукции или выделена особой строкой в зависимости от варианта признания выручки в учетной политике учреждения;
- г) нет правильного ответа.

4. В какой из бюджетов налогоплательщик обязан перечислять налог на имущество:

- а) местный;

- б) бюджет субъекта РФ;
- в) федеральный;
- г) нет правильного ответа?

5. Какая бухгалтерская проводка составляется при погашении задолженности по НДС перед бюджетом:

- а) Д 21012560 К 20111610;
- б) Д 30304830 К 20111610;
- в) Д 30221830 К 20121610;
- г) Д 21011660 К 21012560?

6. В каких случаях НДС включается в первоначальную стоимость приобретаемого мягкого инвентаря:

- а) данный вопрос обязательно согласовывается с налоговой службой;
- б) если это отражено в учетной политике учреждения;
- в) в рамках деятельности, приносящей доход;
- г) в рамках бюджетной деятельности?

7. Налоговая база по налогу на имущество определяется:

- а) как среднегодовая стоимость имущества, которое учитывается по первоначальной стоимости, сформированной в соответствии с установленным порядком ведения бюджетного учета;
- б) как среднегодовая стоимость имущества, которое учитывается по остаточной стоимости, сформированной в соответствии с установленным порядком ведения бюджетного учета;
- в) как фактическая стоимость активов, учитываемых в бухгалтерском балансе учреждения;
- г) все ответы верны.

8. Какая бухгалтерская проводка составляется при погашении задолженности с лицевого счета перед бюджетом по земельному налогу, а также по штрафам и пеням:

- а) Д 21012560 К 20111610;
- б) Д 30313830 К 20111610;
- в) Д 30305830 К 20121610;
- г) нет правильного ответа?

9. Какую бухгалтерскую проводку составляет казенное учреждение при погашении задолженности по НДФЛ перед бюджетом:

- а) Д 30301830 К 30405211;
- б) Д 30301830 К 20111610;
- в) Д 30301830 К 20121610;

г) нет правильного ответа?

10. Какую бухгалтерскую проводку составляет бюджетное учреждение при погашении задолженности по НДС перед бюджетом:

а) Д 30305830 К 20111610;

б) Д 30301830 К 20111610;

в) Д 30405211 К 30301830;

г) нет правильного ответа?

5.5. Учет доходов и расходов бюджетных учреждений

Счета 40110 "Доходы текущего финансового года" и 40120 "Расходы текущего финансового года" предназначены для учета и определения учреждением финансового результата своей текущей деятельности. Финансовый результат текущей деятельности определяется как разница между начисленными доходами и начисленными расходами учреждения за отчетный период. Суммы начисленных доходов учреждения сопоставляются с суммами начисленных расходов, при этом кредитовый остаток по указанным счетам показывает положительный финансовый результат - прибыль, дебетовый - отрицательный, т.е. убыток (п. 295 Инструкции по применению Единого плана счетов).

Сформированная по результатам деятельности учреждения себестоимость выполненных учреждением работ, оказанных услуг, реализованной готовой продукции отражается на соответствующих счетах финансового результата текущего финансового года в уменьшение дохода от оказания платных услуг (работ), реализации готовой продукции и товаров соответственно.

При завершении финансового года суммы начисленных доходов и признанных расходов по методу начисления, учтенные на счетах финансового результата текущего финансового года, закрываются на финансовый результат прошлых отчетных периодов - счет 40130000 "Финансовый результат прошлых отчетных периодов".

Раздельный учет по видам доходов (расходов) на счетах финансового результата текущего финансового года, в том числе для целей налогообложения, осуществляется в порядке, установленном главным администратором средств бюджета, органом, исполняющим функции и полномочия учредителя, актом учреждения, принимаемым при формировании его учетной политики. Синтетический учет финансового результата учреждения ведут в журналах по прочим операциям.

Доходы оценивают по продажной цене, сумме сделки, указанной в договоре. Доходы признают методом начисления. Дата признания дохода определяется по дате перехода права собственности на товар, готовую продукцию, работу и услугу. При выполнении работ, оказании услуг по долгосрочным договорам, в которых указаны этапы выполнения, если невозможно определить дату перехода собственности, применяется равномерное отнесение доходов и расходов на финансовый результат деятельности учреждения или их списание в соответствии со сметой.

На счете 40110172 "Доходы от операций с активами" <1> учитываются:

- доходы и расходы, связанные с реализацией нефинансовых и финансовых активов;
- суммы ущерба имуществу и полученные суммы возмещения ущерба;
- затраты на проведение НИОКР, которые не дали положительного результата;
- поступление материальных запасов, полученных от ликвидации основных средств и остающихся в распоряжении учреждения;
- другие доходы.

<1> Бухгалтерские записи с данным счетом приведены в учебном пособии при отражении информации о нефинансовых и финансовых активах.

Финансовый результат прошлых отчетных периодов учитывается на счете 40130000 "Финансовый результат прошлых отчетных периодов". На данном счете отражаются операции:

- по заключению счетов текущего финансового года;
- по переоценке стоимости нефинансовых активов и амортизации, проведенной в соответствии с российским законодательством.

Бухгалтерские записи по счету 40130000 систематизированы в табл. 5.22.

Таблица 5.22. Бухгалтерский учет финансового результата прошлых отчетных периодов

Содержание операции	Дебет	Кредит
1. Учреждением учтены доходы, списанные в конце отчетного года на финансовый результат (в части дебетового остатка)	40130000	40110100
2. Учреждением учтены доходы, списанные в конце отчетного года на финансовый результат (в части кредитового остатка)	40110100	40130000
3. Учреждением учтены расходы, списанные в конце отчетного года на финансовый результат	40130000	40120200
4. Учреждением в конце отчетного года (в части дебетового остатка) учтены операции по завершенным внутренним расчетам между головным учреждением и его обособленным подразделением	40130000	30404000
5. Учреждением в конце отчетного года (в части кредитового остатка) учтены операции по завершенным внутренним расчетам между головным учреждением и его обособленным подразделением	30404000	40130000
6. Учреждением учтены операции по расчетам с прочими кредиторами на финансовый результат в конце отчетного года (в части дебетового остатка)	40130000	30406000
7. Учреждением учтены операции по расчетам с прочими кредиторами на финансовый результат в конце отчетного года (в части кредитового остатка)	30406000	40130000

* Бухгалтерские записи по отражению на счете результатов переоценки стоимости и амортизации активов см. соответственно в табл. 2.10 - основных средств; табл. 2.24 - нематериальных активов; табл. 2.28 - произведенных активов.

Счет 40140 "Доходы будущих периодов" предназначен для учета сумм доходов, начисленных (полученных) в отчетном периоде, но относящихся к будущим отчетным периодам (п. 301 Инструкции по применению Единого плана счетов), а именно:

- доходов, начисленных за выполненные и сданные заказчикам отдельные этапы работ, услуг, не относящихся к доходам текущего отчетного периода;

- доходов, полученных от продукции животноводства (приплод, привес, прирост животных) и земледелия;

- доходов по месячным, квартальным, годовым абонеентам;

- доходов по соглашениям о предоставлении субсидий в очередном финансовом году (годах, следующих за отчетным), в том числе на иные цели, а также на осуществление капитальных вложений в объекты капитального строительства государственной (муниципальной) собственности и приобретение объектов недвижимого имущества в государственную (муниципальную) собственность;

- доходов по договорам (соглашениям) о предоставлении грантов;

- иных аналогичных доходов.

Доходы будущих периодов учитывают по видам доходов (поступлений), предусмотренных планом ФХД учреждения, в разрезе договоров, соглашений.

В учетной политике учреждение вправе устанавливать дополнительные требования к аналитическому учету доходов будущих периодов, в том числе принимая во внимание отраслевые особенности своей деятельности, а также требования российского налогового законодательства о раздельном учете доходов учреждения.

Бухгалтерские записи по счету 40140 систематизированы в табл. 5.23.

Таблица 5.23. Корреспонденция счетов
к счету 40140 "Доходы будущих периодов"

Содержание операции	Дебет	Кредит
1. Учреждением признана в бухгалтерском учете сумма начисленного дохода будущих периодов в соответствии с договором и актом о выполнении отдельного этапа работ (услуг)	20531560	40140130
2. Учреждением признана в бухгалтерском учете сумма начисленного дохода будущих периодов от продукции животноводства (приплод, привес, прирост животных) и земледелия	10526340, 10536340	40140340
3. Доходы будущих периодов учтены в составе доходов текущего отчетного периода в момент перехода права собственности на основании акта о выполнении всего объема работ	40140130	40110130
4. Отражено зачисление в доход текущего отчетного периода в конце финансового года по продукции животноводства и земледелия	40140340	40110340

Пример 5.6. Муниципальное бюджетное учреждение (бассейн) продает физическим лицам абонементы на посещение бассейна. Стоимость квартального абонеента составляет 8 425 руб. (в том числе НДС).

Рассмотрена ситуация одного абонеента, решение представлено в табл. 5.24.

Таблица 5.24. Бухгалтерский учет доходов будущих периодов

Содержание операции	Дебет	Кредит	Сумма, руб.
1. Оприходованы в кассу денежные средства, полученные от физического лица в оплату абонеента	20134510	20531660	8 425
2. Признаны в бухгалтерском учете начисленные доходы будущих периодов	20531560	40140130	8 425
3. Учтена сумма НДС с полученной оплаты абонеента (8 425 x 18 : 118)	40140130	30304730	1 285
4. Учтена зачисленная в доход текущего отчетного периода часть стоимости оказанных услуг в период действия абонеента (ежемесячно, в последний день месяца) (8 425 : 3)	40140130	40110130	2 808
5. Признаны в бухгалтерском учете начисленные суммы НДС с доходов от оказания услуг [(8 425 - 1 285) : 3 x 18%]	40110130	30304730	428

Счет 40150 "Расходы будущих периодов" предназначен для учета сумм расходов, начисленных учреждением в отчетном периоде, но относящихся к будущим отчетным периодам (п. 302 Инструкции по применению Единого плана счетов). В частности, на этом счете в случае, когда учреждение не создает соответствующий резерв предстоящих расходов, отражаются расходы, связанные:

- с подготовительными к производству работами в связи с их сезонным характером;
- с освоением новых производств, установок и агрегатов;
- с рекультивацией земель и осуществлением иных природоохранных мероприятий;
- с добровольным страхованием (пенсионным обеспечением) сотрудников учреждения;
- с приобретением неисключительного права пользования нематериальными активами в течение нескольких отчетных периодов;
- с неравномерно производимым ремонтом основных средств;
- со страхованием имущества, гражданской ответственности;
- с выплатой отпускных;
- с иными аналогичными расходами.

Расходы будущих периодов учитываются по видам расходов (выплат), предусмотренных планом ФХД учреждения, по государственным (муниципальным) контрактам (договорам), соглашениям.

Затраты, произведенные учреждением в отчетном периоде, но относящиеся к следующим отчетным периодам, отражаются по дебету счета 40150 как расходы будущих периодов и подлежат отнесению на финансовый результат текущего финансового года (с кредита счета 40150) в порядке, устанавливаемом учреждением (равномерно, пропорционально объему продукции (работ, услуг) и др.), в течение периода, к которому они относятся.

В учетной политике учреждение вправе устанавливать дополнительные требования к аналитическому учету расходов будущих периодов, в том числе принимая во внимание отраслевые особенности деятельности учреждения, а также требования российского налогового законодательства о раздельном учете расходов (выплат) учреждения.

Бухгалтерские записи бюджетного учреждения по учету расходов будущих периодов систематизированы в табл. 5.25.

Таблица 5.25. Корреспонденция счетов
к счету 40150 "Расходы будущих периодов"

Содержание операции	Дебет	Кредит
1. Приняты к бухгалтерскому учету расходы, произведенные учреждением в текущем отчетном периоде, но относящиеся к следующим отчетным периодам:		
- по заработной плате с начислениями (+ подстатья 213);	40150211, 40150213	30211730, 30302730, 30307730, 30310730
- по прочим выплатам;	40150212	30212730
- по работам, услугам на содержание имущества;	40150225	30225730
- по прочим работам, услугам;	40150226	30226730
- по социальным пособиям	40150262	30262730
2. Расходы учреждения, ранее учтенные в составе расходов будущих отчетных периодов, списаны (отнесены) на расходы текущего финансового года, в том числе:		
- по заработной плате с начислениями (+ подстатья 213);	40120211	40150211, 40150213
- по прочим выплатам;	40120212	40150212
- по работам, услугам на содержание имущества;	40120225	40150225
- по прочим работам, услугам;	40120226	40150226
- по социальным пособиям	40120262	40150262
3. Учреждением списаны с бухгалтерского учета расходы будущих периодов по оплате неотработанных дней отпуска, не возмещенных уволившимися работниками	40120273	40150211, 40150213

Пример 5.7. Бюджетное учреждение приобрело неисключительные права на использование программы для ЭВМ на условиях простой (неисключительной) лицензии на срок три года (36 месяцев). Оплата по договору осуществлена за счет субсидии на выполнение государственного задания. Стоимость лицензии на право использования - 18 000 руб. Программа приобретена для использования системы электронного документооборота. Вознаграждение за предоставляемые права на использование программы уплачивается в форме разового 100%-ного фиксированного платежа.

В бухгалтерском учете данный факт будет отражен следующим образом (табл. 5.26).

Таблица 5.26. Бухгалтерский учет расходов будущих периодов

Содержание операции	Дебет	Кредит	Сумма, руб.
1. Учреждением перечислен с лицевого счета единовременный платеж по лицензионному договору	30226830	20111610	18 000
2. Признаны в бухгалтерском учете расходы будущих периодов в размере стоимости прав на использование программы для ЭВМ	40150226	30226730	18 000
3. Принята стоимость прав на программу для ЭВМ на забалансовый учет	счет 01		18 000
4. Учреждением списаны с бухгалтерского учета расходы будущих периодов на расходы текущего финансового года в период действия лицензионного договора (ежемесячно: 18 000 : 36)	40120226	40150226	500

Счет 40160 "Резервы предстоящих расходов" предназначен для обобщения информации о состоянии и движении сумм, зарезервированных учреждением в целях равномерного отнесения расходов на финансовый результат по обязательствам, не определенным по величине и (или) времени исполнения (п. 302.1 Инструкции по применению Единого плана счетов):

- возникающих вследствие принятия иного обязательства (сделки, события, операции, которые оказывают или способны оказать влияние на финансовое положение учреждения, финансовый результат его деятельности и (или) движение денежных средств);

- предстоящей оплаты отпусков за фактически отработанное время или компенсаций за неиспользованный отпуск, в том числе при увольнении, включая платежи на обязательное социальное страхование работников учреждения;

- предстоящей оплаты по требованию покупателей гарантийного ремонта, текущего обслуживания в случаях, предусмотренных договором поставки, иных аналогичных предстоящих оплат;

- возникающих в силу российского законодательства в случаях принятия решения о реструктуризации деятельности учреждения, в том числе создании, изменении структуры (состава) обособленных подразделений учреждения и (или) изменении видов его деятельности, а также в случае принятия решения о реорганизации либо ликвидации учреждения;

- возникающих из претензионных требований и исков по результатам фактов хозяйственной жизни, в том числе в рамках досудебного (внесудебного) рассмотрения претензий, в размере сумм, предъявленных к учреждению штрафных санкций (пеней), иных компенсаций по причиненному ущербу (убыткам), в том числе вытекающих из условий гражданско-правовых договоров (контрактов), в случае предъявления претензий (исков) к публично-правовому образованию: о возмещении вреда, причиненного физическому лицу или юридическому лицу в результате незаконных действий (бездействия) государственных органов или должностных лиц этих органов, в том числе в результате издания актов органов государственной власти, не соответствующих закону или иному правовому акту, а также ожидаемых судебных расходов (издержек) в случае предъявления учреждению согласно российскому законодательству претензий (исков), иных аналогичных ожидаемых расходов;

- по обязательствам учреждения, возникающим по фактам хозяйственной деятельности (сделкам, операциям), в отношении начисления которых существует на отчетную дату неопределенность их размера ввиду отсутствия первичных документов;

- по иным обязательствам, не определенным по величине и (или) времени исполнения, в случаях, предусмотренных актом учреждения, принятым при формировании его учетной политики.

Аналитический учет по счету 40160 "Резервы предстоящих расходов" ведут в многографной карточке или в карточке учета средств и расчетов (по видам создаваемых резервов).

Инструкцией по применению Единого плана счетов не установлен порядок учета резервов на счете 40160 "Резервы предстоящих расходов". Применение данного счета должно быть отражено в учетной политике учреждения. Считаем целесообразным при формировании учетной политики предусмотреть в рабочем плане счетов учреждения соответствующие аналитические счета к счету 40160 "Резервы предстоящих расходов" в разрезе статей (подстатей) КОСГУ, руководствуясь Приказом Минфина России от 1 июля 2013 г. N 65н "Об утверждении Указаний о порядке применения бюджетной классификации Российской Федерации". Это позволит правильно отнести резервы предстоящих расходов на соответствующую статью (подстатью) КОСГУ при их списании на финансовый результат текущего года.

Если обратиться к практике коммерческих организаций, то они используют два метода формирования суммы резерва расходов на оплату отпусков:

1) сумму резерва рассчитывают исходя из суммы среднего дневного заработка работников и предполагаемых дней отпуска;

2) сумму резерва определяют с использованием норматива отчислений, который исчисляют исходя из доли расходов на выплату отпускных в общей сумме расходов на оплату труда.

Метод 1. Расчет резерва исходя из среднего дневного заработка и количества дней отпуска.

Данный метод наиболее трудоемкий, но идеальный, поскольку позволяет определить сумму расходов на предполагаемые отпуска более точно, а вследствие этого дает возможность более равномерно распределять расходы, относимые на финансовый результат.

Для расчета необходимо знать:

- количество предполагаемых дней отпуска для всех работников;
- средний дневной заработок.

При определении продолжительности отпусков можно руководствоваться графиком отпусков на соответствующий год. Таким образом, общая сумма всех начислений по заработной плате (годовой фонд оплаты труда за 2014 г.) делится на количество дней в году (12 мес. x 29,3 кал. дн.) и на количество работников. Сумму резерва расходов на оплату отпусков рассчитывают путем умножения суммарного количества всех дней отпуска всех работников на сумму среднего дневного заработка.

Пример 5.8. Автономное медицинское учреждение приняло решение о формировании резерва расходов на оплату отпусков. В учетной политике утвержден метод расчета суммы резерва на основе среднего дневного заработка и количества предполагаемых дней отпуска в течение года. Резерв формируется на последнее число каждого квартала.

Общий годовой фонд оплаты труда, учитываемый при расчете отпускных, составляет 19 500 000 руб. В организации работают 65 человек. Рассчитаем сумму резерва расходов на оплату отпусков на 2015 г.

1. Определяем количество дней отпуска, подлежащих оплате, в 2015 г. В соответствии со ст. 115 ТК РФ минимальная продолжительность отпуска - 28 календарных дней в год. Таким образом, количество дней отпуска, приходящихся на 65 работающих, составило 1 820 календарных дней (28 кал. дн. x 65 чел.).

2. Определяем средний дневной заработок. Согласно ст. 139 ТК РФ средний дневной заработок для оплаты отпусков исчисляется за последние 12 календарных месяцев путем деления суммы начисленной заработной платы на 12 и на 29,3, где 29,3 - среднемесячное число календарных дней. Следовательно, по учреждению данная сумма равнялась 853,24 руб. (19 500 000 руб. : 12 мес. : 29,3 кал. дн. : 65 чел.).

3. Рассчитываем общую сумму резерва расходов на оплату отпусков на 2015 г. Это 1 552 896,8 руб. (853,24 руб. x 1 820 кал. дн.).

4. Исчисляем сумму страховых взносов, необходимую для включения в резерв расходов на оплату отпусков. Она составила 465 869 руб. ($1\,552\,896,8 \text{ руб.} \times 30\%$). Общая сумма резерва, включающая в себя и сумму страховых взносов, будет равна 2 018 765,8 руб. ($1\,552\,896,8 \text{ руб.} + 465\,869 \text{ руб.}$).

5. Определяем квартальную сумму резерва, подлежащую начислению за I квартал 2015 г. Она составила 504 691,45 руб. ($2\,018\,765,8 \text{ руб.} : 4 \text{ квартала}$).

Метод 2. Расчет резерва по нормативу отчислений. Как уже отмечалось, отчисления в резерв рассчитывают исходя из доли расходов на выплату отпускных работникам в общей сумме расходов на оплату труда.

Пример 5.9. Бюджетное образовательное учреждение приняло решение о формировании резерва расходов на оплату отпусков. В учетной политике утвержден метод расчета суммы резерва на основе норматива отчислений. Резерв формируется на последнее число каждого квартала.

Общий годовой фонд оплаты труда за 2014 г. составит 30 500 000 руб. Сумма отпускных за истекший финансовый год - 8 500 800 руб.

Сумма заработной платы за I квартал была равна 7 625 000 руб. Рассчитаем сумму резерва расходов на оплату отпусков на 31 марта 2015 г.

1. Определяем норматив отчислений в резерв расходов на оплату отпусков. Он составил 18,035% ($8\,500\,800 \text{ руб.} : 30\,500\,000 \text{ руб.} \times 100\%$).

2. Исчисляем сумму резерва, формируемого на отчетную дату. Она равнялась 1 375 168,75 руб. ($7\,625\,000 \text{ руб.} \times 18,035\%$).

3. Рассчитываем сумму страховых взносов, необходимую для включения в резерв расходов на оплату отпусков, - это 412 551 руб. ($1\,375\,168,75 \text{ руб.} \times 30\%$).

4. Определяем квартальную сумму резерва, подлежащую начислению за I квартал 2015 г., включающую в себя также сумму страховых взносов. Она равнялась 1 787 719,75 руб. ($1\,375\,168,75 \text{ руб.} + 412\,551 \text{ руб.}$).

Резерв должен использоваться только на покрытие расходов, для которых он был изначально создан.

Признание в учете расходов, на которые сформирован резерв предстоящих расходов, осуществляется за счет суммы созданного резерва.

Учреждениям можно предусмотреть в учетной политике следующие виды резервов и счета по их учету:

- резервы на предстоящую оплату отпусков за фактически отработанное время или компенсаций за неиспользованный отпуск, в том числе при увольнении, включая платежи на обязательное социальное страхование работника учреждения. Предлагаем счет 40161;

- резервы на предстоящую оплату по требованию покупателей гарантийного ремонта, текущего обслуживания в случаях, предусмотренных договором поставки. Предлагаем счет 40162;

- резервы по обязательствам учреждения, возникающим из фактов хозяйственной деятельности (сделкам, операциям), по начислению которых существует на отчетную дату неопределенность в отношении их размера ввиду отсутствия первичных документов. Предлагаем счет 40163;

- резервы на оплату обязательств, оспариваемых в судебном порядке (по судебным разбирательствам и т.п.). Предлагаем счет 40164;

- резервы на иные предстоящие платы, например в случае принятия решения о реструктуризации деятельности учреждения, в том числе создания, изменения структуры (состава) обособленных подразделений учреждения и (или) изменения видов деятельности учреждения, а также в случае

принятия решения о реорганизации либо ликвидации учреждения. Предлагаем счет 40165 и т.д.

Предлагаемые нами бухгалтерские записи, отражающие резервы предстоящих расходов государственными (муниципальными) учреждениями, представлены в табл. 5.27.

Таблица 5.27. Бухгалтерский учет резервов предстоящих расходов

Содержание операции	Дебет	Кредит
1. В бухгалтерском учете учреждением сформирован резерв предстоящих расходов в рамках бюджетной (внебюджетной) деятельности:		
- на оплату отпусков (компенсации за неиспользованный отпуск), за выслугу лет и др.;	40120211 (10900211)	40161211
- на обязательное социальное страхование, а также обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний работников - на сумму отпускных (компенсации за неиспользованный отпуск), выслугу лет и др.;	40120213 (10900213)	40161213
- на ремонт объектов основных средств, гарантийный ремонт, текущее обслуживание и т.п.;	40120225 (10900225)	40162225
- по обязательствам учреждения, возникающим из фактов хозяйственной жизни, по начислению которых существует на отчетную дату неопределенность в отношении их размера ввиду отсутствия первичных документов, например на коммунальные услуги;	40120223 (10900223)	40163223
- на оплату обязательств, оспариваемых в судебном порядке (по судебным разбирательствам), а также ожидаемых судебных расходов (издержек) в случае предъявления учреждению согласно законодательству РФ претензий (исков), иных аналогичных ожидаемых расходов	40120290 (10900290)	40164290
Инвентаризация - важный инструмент управленческого контроля и информационный источник выполнения корректирующих действий в отношении резервируемых средств. В связи с этим в конце года излишне начисленную сумму резерва можно уменьшить, отразив такими же бухгалтерскими записями, но "сторно"		
2. Признаны в бухгалтерском учете фактически начисленные расходы за счет ранее созданных резервов:		
- учреждением начислены суммы отпускных (компенсации за неиспользованный отпуск) работникам, а также за выслугу лет;	40161211	30211730
- учреждением начислены взносы на обязательное социальное страхование, а также на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний с начисленных сумм отпускных (компенсаций за неиспользованный отпуск), за выслугу лет и др.;	40161213	30302730, 30307730, 30310730, 30306730
- учреждением начислена задолженность по оплате работ (услуг) по ремонту, выполненных сторонней организацией;	40162225	30225730

- учреждением начислена задолженность по оплате обязательств за коммунальные услуги при поступлении расчетных документов;	40163223	30223730
- учреждением начислена задолженность по оплате обязательств, в том числе признанных в судебном порядке, о возмещении вреда, причиненного незаконными действиями (бездействием) органов государственной власти или их должностными лицами, морального вреда - по решению судебных органов и др.	40164290	30291730

Тесты

1. В каком разделе Плана счетов находятся счета, предназначенные для учета финансового результата учреждения:

- а) в разделе 3;
- б) в разделе 4;
- в) в разделе 5?

2. На каком бухгалтерском счете учитываются доходы от операций с активами:

- а) 40110172;
- б) 40110180;
- в) 40110153?

3. На счете 40120221 отражаются расходы:

- а) на арендную плату;
- б) на прочие работы и услуги;
- в) на услуги связи.

4. К расходам будущих периодов не относятся расходы, связанные:

- а) с неравномерно проводимым в течение года ремонтом основных средств;
- б) с освоением новых производств, установок и агрегатов;
- в) с уплатой авансов поставщику.

5. Какой проводкой отражается признание в бухгалтерском учете расходов на амортизацию, начисленную по объектам нематериальных активов:

- а) Д 40120271 К 10409420;
- б) Д 10409420 К 40120271;
- в) Д 10409420 К 10220420?

6. Какой метод учета доходов и расходов применяется в государственных (муниципальных) учреждениях:

- а) начисления;

- б) кассовый метод;
- в) линейный метод?

7. Какой проводкой отражается списание материальных запасов, пришедших в негодность в результате стихийных бедствий:

- а) Д 40120226 К 10520440;
- б) Д 40120220 К 10520440;
- в) Д 40120273 К 10520440?

8. Какой проводкой отражается признание в учете выручки (дохода) при продаже готовой продукции в рамках деятельности учреждения, приносящей доход:

- а) Д 20531560 К 40110130;
- б) Д 40110130 К 20531560;
- в) Д 10960340 К 40110130?

9. По результатам инвентаризации дебиторской задолженности за объекты основных средств проводкой по дебету счета 20571560 и кредиту счета 40130000 оформляется:

- а) уценка дебиторской задолженности;
- б) дооценка дебиторской задолженности;
- в) нет верного ответа.

10. Укажите код вида финансового обеспечения, применяемый при выполнении государственного муниципального задания:

- а) 4;
- б) 5;
- в) 6.

11. На каком бухгалтерском счете отражаются доходы от операций с активами:

- а) 40110172;
- б) 40110180;
- в) 40110153?

12. На каком бухгалтерском счете отражаются расходы от чрезвычайных операций:

- а) 40120290;
- б) 40120226;
- в) 40120273?

13. На каком бухгалтерском счете учитываются доходы от прочих операций:

- а) 40110172;

б) 40110180;

в) 40110153?

14. Учтены расходы будущих периодов в размере стоимости прав на использование программы для ЭВМ проводкой:

а) Д 40150226 К 30226730;

б) Д 40120226 К 30226730;

в) Д 40150226 К 30226830.

Контрольные вопросы и задания

1. Что такое обязательство?
2. Перечислите документы по учету личного состава, труда и его оплаты.
3. Дайте определение термина "основная заработная плата".
4. Каков порядок расчета среднего заработка для оплаты отпускных?
5. Каков порядок расчета среднего заработка для оплаты пособий по временной нетрудоспособности, беременности и родам?
6. Составьте бухгалтерские записи по начислению основной и дополнительной заработной платы.
7. Какие удержания производят из начисленной заработной платы работников?
8. Составьте бухгалтерские записи по удержаниям из заработной платы НДФЛ и алиментов на несовершеннолетних детей.
9. Как оформляются и оплачиваются отступления от нормальных условий работы?
10. Каков порядок бюджетного бухгалтерского учета не выданной в срок заработной платы?
11. Каков порядок начисления и выдачи стипендий учащимся и студентам?
12. Дайте определение государственного внебюджетного фонда.
13. Какую роль играют государственные внебюджетные фонды для граждан России?
14. Назовите основные фонды социального назначения и опишите порядок определения налоговой базы на каждое физическое лицо нарастающим итогом с начала года.
15. Как разные виды договоров влияют на оплату труда работников и начисление страховых взносов?
16. Дайте определение термина "класс профессионального риска".
17. На каких счетах отражаются операции начисления взноса на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний?
18. Какой бухгалтерской проводкой отражается в бухгалтерском учете погашение задолженности поставщикам за услуги связи?
19. В каком регистре синтетического учета отражаются операции по расчетам с поставщиками и подрядчиками?

20. Как можно классифицировать налоги?

21. Плательщиками каких налогов и сборов являются бюджетные учреждения?

22. Перечислите ставки НДС.

23. Назовите счет для учета резерва на оплату отпускных работникам.

24. Какие расходы считаются расходами будущих периодов?

25. Налог на имущество является федеральным или региональным налогом?

26. Назовите счет для учета доходов, начисленных за выполненные и сданные заказчиком отдельные этапы работ, услуг.

Ответы на тесты

К п. 5.1 "Учет расчетов с персоналом по оплате труда":

№ вопроса	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15
Вариант ответа	б	б	б, в	б, в	б	а	в	б	а	а	а	б	б	а	а

К п. 5.2 "Учет расчетов по обязательному социальному страхованию и обязательному страхованию от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний":

Расчеты по обязательному социальному страхованию:

№ вопроса	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
Вариант ответа	а	в	б	в	а	в	б	а	в	а	б	в

Расчеты по обязательному социальному страхованию от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний:

№ вопроса	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Вариант ответа	б	в	б	а	в	а	б	б	в	в

К п. 5.3 "Учет расчетов с поставщиками и подрядчиками":

№ вопроса	1	2	3	4	5	6	7	8
Вариант ответа	а	в	а	б	а	в	б	в

К п. 5.4 "Учет расчетов с бюджетом по налогам и сборам":

№ вопроса	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Вариант ответа	в	а	г	б	а	г	б	б	а	б

К п. 5.5 "Учет доходов и расходов бюджетных учреждений":

№ вопроса	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14
Вариант ответа	б	а	в	в	а	а	в	а	в	а	а	в	б	а

ЛИТЕРАТУРА

1. Бюджетный кодекс Российской Федерации.
2. О государственной регистрации прав на недвижимое имущество и сделок с ним: Федеральный закон от 21 июля 1997 г. N 122-ФЗ.
3. Об оценочной деятельности в Российской Федерации: Федеральный закон от 29 июля 1998 г. N 135-ФЗ.
4. О применении контрольно-кассовой техники при осуществлении наличных денежных расчетов и (или) расчетов с использованием платежных карт: Федеральный закон от 22 мая 2003 г. N 54-ФЗ.
5. О некоммерческих организациях: Федеральный закон от 12 января 1996 г. N 7-ФЗ.
6. О контрактной системе в сфере закупок товаров, работ, услуг для обеспечения государственных и муниципальных нужд: Федеральный закон от 5 апреля 2013 г. N 44-ФЗ.
7. О классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы: Постановление Правительства РФ от 1 января 2002 г. N 1.
8. О порядке отнесения имущества автономного или бюджетного учреждения к категории особо ценного движимого имущества: Постановление Правительства РФ от 26 июля 2010 г. N 538.
9. Классификация основных средств, включаемых в амортизационные группы: Постановление Правительства РФ от 1 января 2002 г. N 1.
10. Об особенностях направления работников в служебные командировки: Постановление Правительства РФ от 13 октября 2008 г. N 749.
11. О размерах возмещения расходов, связанных со служебными командировками на территории Российской Федерации, работникам организаций, финансируемых за счет средств федерального бюджета: Постановление Правительства РФ от 2 октября 2002 г. N 729.
12. Единый план счетов бухгалтерского учета для органов государственной власти (государственных органов), органов местного самоуправления, органов управления государственными внебюджетными фондами, государственных академий наук, государственных (муниципальных) учреждений и Инструкция по его применению: Приказ Минфина России от 1 декабря 2010 г. N 157н.
13. План счетов бухгалтерского учета бюджетных учреждений и Инструкция по его применению: Приказ Минфина России от 16 декабря 2010 г. N 174н.
14. Об утверждении Плана счетов бюджетного учета и Инструкции по его применению: Приказ Минфина России от 6 декабря 2010 г. N 162н.
15. Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета автономных учреждений и Инструкции по его применению: Приказ Минфина России от 23 декабря 2010 г. N 183н.
16. 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

академиями наук, государственными (муниципальными) учреждениями, и методических указаний по их применению: Приказ Минфина России от 30 марта 2015 г. N 52н.

17. Об утверждении Указаний о порядке применения бюджетной классификации Российской Федерации: Приказ Минфина России от 1 июля 2013 г. N 65н.

18. Об утверждении Инструкции о порядке составления и представления годовой, квартальной и месячной отчетности об исполнении бюджетов бюджетной системы Российской Федерации: Приказ Минфина РФ от 28 декабря 2010 г. N 191н.

19. О требованиях к плану финансово-хозяйственной деятельности государственного (муниципального) учреждения: Приказ Минфина России от 28 июля 2010 г. N 81н.

20. Положение о формировании государственного задания в отношении федеральных бюджетных и казенных учреждений и финансовом обеспечении выполнения государственного задания: Постановление Правительства РФ от 2 сентября 2010 г. N 671.

21. Порядок открытия и ведения лицевых счетов территориальными органами федерального казначейства: Приказ Федерального казначейства от 29 декабря 2012 г. N 24н.

22. Об утверждении общих требований к порядку составления, утверждения и ведения бюджетных смет: Приказ Минфина России от 20 ноября 2007 г. N 112н.

23. Общероссийский классификатор основных фондов ОК 013-94 (ОКОФ): Постановление Госстандарта РФ от 26 декабря 1994 г. N 359.

24. 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 г. N 3210-У.

25. Мизиковский Е.А., Маслова Т.С. Бухгалтерский учет в бюджетных учреждениях: Учеб. пособие. М.: Магистр, 2010.

ПРИЛОЖЕНИЯ

Приложение 1

Правовые аспекты различий коммерческих и некоммерческих организаций

Правовые аспекты	Коммерческие организации	Некоммерческие организации
Цель деятельности, но только в случаях, прямо предусмотренных законом	Получение прибыли, предмет и цели деятельности не должны, но могут быть указаны в учредительных документах. Исключение составляют только государственные и муниципальные унитарные предприятия	Не ставят извлечение прибыли в качестве основной цели деятельности, цель и предмет деятельности должны быть определены в учредительных документах
Правоспособность	Имеют общую правоспособность, за исключением государственных и муниципальных унитарных предприятий и иных видов	Имеют специальную правоспособность, т.е. вправе совершать лишь действия, которые соответствуют целям деятельности, предусмотренным в их

	организаций, предусмотренных законом	учредительных документах
Последствия совершения сделок, противоречащих целям, указанным в учредительных документах	Такие сделки могут быть признаны недействительными, т.е. их можно оспорить, за исключением сделок с государственными и муниципальными унитарными предприятиями	Такие сделки ничтожны
Право на осуществление предпринимательской деятельности	Создаются для осуществления предпринимательской деятельности	Могут вести предпринимательскую деятельность лишь постольку, поскольку это служит достижению целей, ради которых они созданы, и соответствующие этим целям виды деятельности
Организационно-правовые формы	Законодательством предусмотрен перечень организационно-правовых форм коммерческих организаций	Перечень организационно-правовых форм, установленных законодательством, не является исчерпывающим, но иные формы могут быть предусмотрены лишь законом
Наименование организации	Содержит указание на их организационно-правовую форму (за исключением государственных и муниципальных унитарных предприятий, в наименованиях которых также должно содержаться указание и на характер деятельности)	Содержит указание на организационно-правовую форму и характер деятельности
Ответственность организации	Отвечают всем своим имуществом	Отвечают всем своим имуществом (за исключением учреждений)

Приложение 2

Экономические различия
 коммерческих и некоммерческих организаций

Экономический аспект	Коммерческие организации	Некоммерческие организации
Виды деятельности	1. Предпринимательская (любая). 2. Благотворительная	1. Уставная (основная). 2. Предпринимательская (разрешенная). 3. Благотворительная
Источники финансирования имущества	1. Уставный капитал. 2. Прибыль. 3. Заемный капитал	1. Вступительные, благотворительные, целевые взносы. 2. Имущество и взносы учредителей.

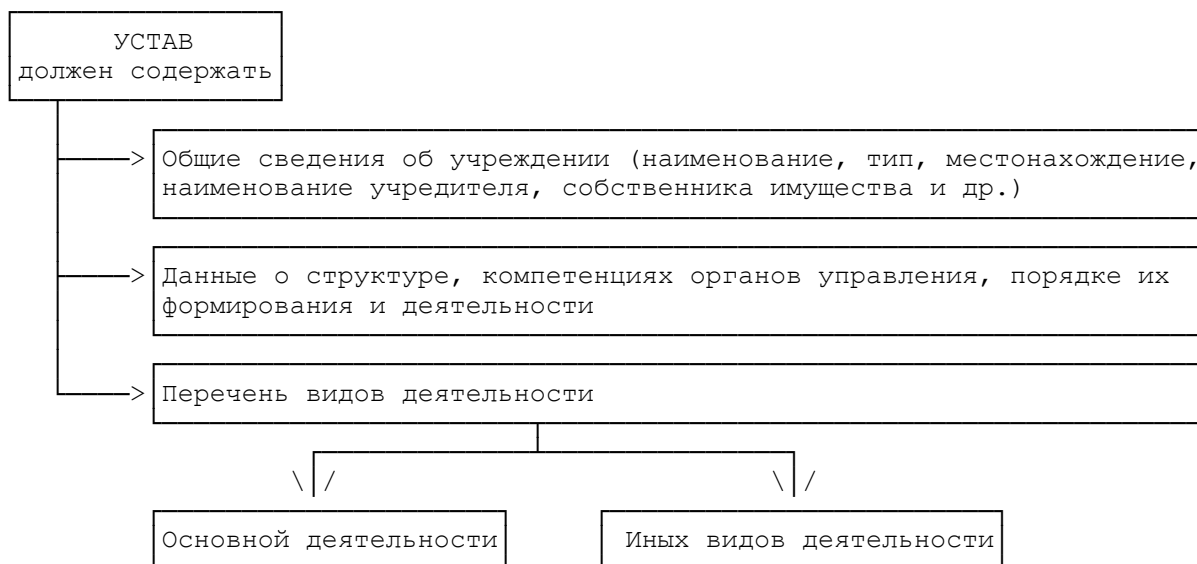
		<p>3. Доходы от предпринимательской деятельности.</p> <p>4. Заемные средства.</p> <p>5. Гранты.</p> <p>6. Уставный капитал (только для некоммерческих партнерств и потребительских кооперативов).</p> <p>7. Доходы от основной деятельности</p>
Расходы	Любые виды	По утвержденной смете (плану)
Форма собственности	<p>1. Частная.</p> <p>2. Смешанная.</p> <p>3. Государственная</p>	<p>1. Частная.</p> <p>2. Смешанная - общественная.</p> <p>3. Государственная, имущество находится:</p> <ul style="list-style-type: none"> - в оперативном управлении и в хозяйственном ведении, принадлежит учредителям (в учреждениях); - в собственности некоммерческих организаций, учредители не имеют никаких имущественных прав

Приложение 3

Статус бюджетных учреждений

Позиции, которые не изменились при переходе к новому статусу	Основные изменения в статусе учреждений
<p>Счета открываются в органах казначейства (финансовых органах).</p> <p>Имущество сохраняется в полном объеме. Без согласия собственника учреждение не может распоряжаться недвижимым имуществом.</p> <p>На закупки распространяется действие Федерального закона о контрактной системе в сфере закупок товаров, работ, услуг.</p> <p>Руководители и иные работники учреждения не переназначались.</p> <p>Лицензии, свидетельства об аккредитации, другие разрешительные документы продолжали действовать</p>	<p>Изменился механизм финансового обеспечения (переход с бюджетной сметы на субсидии по выполнению государственного (муниципального) задания).</p> <p>Нет субсидиарной ответственности государства по обязательствам учреждений. Заключаются гражданско-правовые договоры, приобретаются права и обязанности от своего имени.</p> <p>Полученные доходы остаются в распоряжении учреждений, направляются на достижение целей, ради которых созданы учреждения, и не являются доходами соответствующего бюджета.</p> <p>Предоставлена большая самостоятельность по использованию средств, полученных из бюджетов.</p> <p>Расширены права распоряжения движимым имуществом (за исключением особо ценного движимого имущества)</p>
<p>С 1 января 2011 г. до 1 июля 2012 г. - переходный период, после которого государственные (муниципальные) учреждения могли быть лишь автономными, бюджетными или казенными</p>	

Приложение 4



Приложение 5

Структура бюджетной системы Российской Федерации

Бюджетная система РФ - это основанная на экономических отношениях и государственном устройстве Российской Федерации, регулируемая законодательством Российской Федерации совокупность федерального бюджета, бюджетов субъектов Российской Федерации, местных бюджетов и бюджетов государственных внебюджетных фондов.

Бюджетная система РФ
1-й уровень Федеральный бюджет и бюджеты государственных внебюджетных фондов
2-й уровень Бюджеты субъектов Российской Федерации и бюджеты территориальных государственных внебюджетных фондов
3-й уровень Местные бюджеты, в том числе: - бюджеты муниципальных районов, бюджеты городских округов, бюджеты городских округов с внутригородским делением, бюджеты внутригородских муниципальных образований городов федерального значения Москвы, Санкт-Петербурга и Севастополя; - бюджеты городских и сельских поселений, бюджеты внутригородских районов

Принципы формирования бюджетной системы Российской Федерации
(гл. 5 БК РФ)

Принцип	Краткая характеристика
Единства бюджетной системы РФ	Означает единство бюджетного законодательства РФ, принципов организации и функционирования бюджетной системы, форм бюджетной документации и отчетности, бюджетной классификации бюджетной системы РФ, санкций за нарушение бюджетного законодательства, единый порядок установления и исполнения расходных обязательств, формирования доходов и осуществления расходов бюджетов бюджетной системы РФ, ведения бюджетного учета и отчетности бюджетов бюджетной системы РФ
Разграничения доходов и расходов между бюджетами разных уровней	Означает закрепление в соответствии с законодательством РФ доходов и расходов за бюджетами бюджетной системы РФ, а также определение полномочий органов государственной власти (органов местного самоуправления) по формированию доходов, установлению и исполнению расходных обязательств
Самостоятельности бюджетов	<p>Право и обязанность органов государственной власти и органов местного самоуправления самостоятельно обеспечивать сбалансированность соответствующих бюджетов и эффективность использования бюджетных средств.</p> <p>Право и обязанность органов государственной власти и органов местного самоуправления на соответствующем уровне бюджетной системы самостоятельно осуществлять бюджетный процесс, за исключением случаев, предусмотренных БК РФ.</p> <p>Право органов государственной власти и органов местного самоуправления устанавливать в соответствии с законодательством РФ о налогах и сборах налоги и сборы, подлежащие зачислению в бюджеты соответствующего уровня бюджетной системы РФ.</p> <p>Право органов государственной власти и органов местного самоуправления самостоятельно определять формы и направления расходования средств бюджетов (за исключением расходов, финансовое обеспечение которых осуществляется за счет субсидий и субвенций из бюджетов других уровней).</p> <p>Недопустимость подлежащих исполнению одновременно или за счет средств бюджетов двух и более уровней бюджетной системы, или за счет средств консолидированных бюджетов, или без определения бюджета, за счет средств которого должно осуществляться исполнение соответствующих расходных обязательств.</p> <p>Недопустимость установления расходных обязательств и их непосредственного исполнения за счет средств бюджетов других уровней.</p> <p>Недопустимость введения в действие в течение финансового года органами государственной власти и органами местного самоуправления решений и изменений бюджетного законодательства и (или) законодательства о налогах и сборах, приводящих к увеличению расходов и (или) снижению доходов бюджетов других уровней, без внесения изменений в законы (решения) о соответствующих бюджетах, предусматривающих компенсацию увеличения расходов, снижения доходов.</p> <p>Недопустимость изъятия в течение финансового года дополнительных</p>

	доходов, экономии по расходам бюджетов, полученных в результате эффективного исполнения бюджетов
Равенства бюджетных прав	Означает определение бюджетных полномочий органов государственной власти субъектов РФ и органов местного самоуправления, установление и исполнение расходных обязательств, формирование налоговых и неналоговых доходов, определение объема, форм и порядка предоставления межбюджетных трансфертов в соответствии с едиными принципами и требованиями, установленными БК РФ
Полноты	Все доходы и расходы бюджетов, бюджетов государственных внебюджетных фондов и иные обязательные поступления, определенные налоговым и бюджетным законодательством РФ, законами о государственных внебюджетных фондах, подлежат отражению в бюджетах всех уровней в обязательном порядке и в полном объеме
Сбалансированности бюджета	Означает, что объем предусмотренных бюджетом расходов должен соответствовать суммарному объему доходов бюджета и поступлений из источников финансирования его дефицита
Эффективности использования бюджетных средств	Означает, что при составлении и исполнении бюджетов участники бюджетного процесса в рамках установленных им бюджетных полномочий должны исходить из необходимости достижения заданных результатов с использованием наименьшего объема средств (экономности) и (или) достижения наилучшего результата с использованием определенного бюджетом объема средств (результативности)
Общего (совокупного) покрытия расходов	Расходы бюджета не могут быть увязаны с определенными доходами бюджета и источниками финансирования дефицита бюджета, если иное не предусмотрено законом (решением) о бюджете в части, касающейся: <ul style="list-style-type: none">- субвенций и субсидий, полученных из других бюджетов бюджетной системы РФ;- средств целевых иностранных кредитов (заимствований);- добровольных взносов, пожертвований, средств самообложения граждан;- расходов бюджета, осуществляемых в соответствии с международными договорами (соглашениями) с участием РФ;- расходов бюджета, осуществляемых за пределами территории РФ;- отдельных видов неналоговых доходов, предлагаемых к введению (отражению в бюджете) начиная с очередного финансового года;- расходов бюджета, осуществляемых в случаях и в пределах поступления отдельных видов неналоговых доходов
Прозрачности (открытости)	Означает: <ul style="list-style-type: none">- обязательное опубликование в средствах массовой информации утвержденных бюджетов и отчетов об их исполнении, полноту представления информации о ходе исполнения бюджетов, а также доступность иных сведений о бюджетах по решению законодательных (представительных) органов государственной власти, представительных органов муниципальных образований;- обязательную открытость для общества и средств массовой информации проектов бюджетов, внесенных в законодательные (представительные) органы государственной власти (представительные органы муниципальных образований), процедур рассмотрения и принятия решений по проектам бюджетов, в том

	<p>числе по вопросам, вызывающим разногласия либо внутри законодательного (представительного) органа государственной власти (представительного органа муниципального образования), либо между законодательным (представительным) органом государственной власти (представительным органом муниципального образования) и исполнительным органом государственной власти (местной администрацией);</p> <p>- обеспечение доступа к информации, размещенной в информационно-телекоммуникационной сети Интернет на едином портале бюджетной системы РФ;</p> <p>- стабильность и (или) преемственность бюджетной классификации РФ, а также обеспечение сопоставимости показателей бюджета отчетного, текущего и очередного финансового года (очередного финансового года и планового периода).</p> <p>Секретные статьи могут утверждаться только в составе федерального бюджета</p>
Достоверности бюджета	Означает надежность показателей прогноза социально-экономического развития соответствующей территории и реалистичность расчета доходов и расходов бюджета
Адресности и целевого характера бюджетных средств	Бюджетные средства выделяются в распоряжение конкретных получателей средств с обозначением их направления на финансирование конкретных целей. Любые действия, приводящие к нарушению адресности предусмотренных бюджетом средств либо к направлению их на цели, не обозначенные в бюджете при выделении конкретных сумм средств, являются нарушением бюджетного законодательства РФ
Подведомственности расходов	Получатели бюджетных средств вправе получать бюджетные ассигнования и лимиты бюджетных обязательств только от главного распорядителя (распорядителя) бюджетных средств, в ведении которого они находятся. Подведомственность получателя бюджетных средств главному распорядителю (распорядителю) бюджетных средств возникает в силу закона, нормативного правового акта Президента РФ, Правительства РФ, высшего исполнительного органа государственной власти субъекта РФ, местной администрации
Единства кассы	Означает зачисление всех кассовых поступлений и осуществление всех кассовых выплат с единого счета бюджета, за исключением операций по исполнению бюджетов, совершаемых в соответствии с нормативными правовыми актами органов государственной власти РФ, органов государственной власти субъектов РФ, муниципальными правовыми актами органов местного самоуправления за пределами территории соответственно РФ, субъекта РФ, муниципального образования, а также операций, совершаемых в соответствии с валютным законодательством РФ

Приложение 7

Участники бюджетного процесса федерального уровня (ст. 164 БК РФ)

Президент Российской Федерации

Государственная Дума Федерального Собрания Российской Федерации
Совет Федерации Федерального Собрания Российской Федерации
Правительство Российской Федерации
Министерство финансов Российской Федерации
Федеральное казначейство
Центральный банк Российской Федерации
Счетная палата Российской Федерации
Федеральная служба финансово-бюджетного надзора
Органы управления государственных внебюджетных фондов РФ
Главные распорядители, распорядители и получатели средств федерального бюджета Российской Федерации
Главные распорядители, распорядители и получатели средств бюджетов государственных внебюджетных фондов Российской Федерации
Главные администраторы (администраторы) доходов федерального бюджета
Главные администраторы (администраторы) доходов бюджетов государственных внебюджетных фондов Российской Федерации
Главные администраторы (администраторы) источников финансирования дефицита федерального бюджета
Главные администраторы (администраторы) источников финансирования дефицита бюджетов государственных внебюджетных фондов Российской Федерации

Приложение 8

План счетов бухгалтерского учета бюджетных учреждений - получателей субсидий (извлечение)

По объектам имущества (22-й и 23-й разряды):

- 10 "Недвижимое имущество учреждения";
- 20 "Особо ценное движимое имущество учреждения";
- 30 "Иное движимое имущество учреждения";
- 40 "Имущество - предметы лизинга";
- 50 "Нефинансовые активы, составляющие казну".

Код счета: 18-й р-д, 19-й, 20-й, 21-й, 22-й, 23-й р-ды			Наименование счетов	Аналитический код по КОСГУ 24-й, 25-й, 26-й р-ды	
Синтетического счета				увеличени е	уменьшен ие
источнико в финансир ования	объекта учета	группы/ви да			
1	2	3	4	5	6
0	100	00	Раздел 1. Нефинансовые активы		
0	101	00	Основные средства	310	410
		01	Жилые помещения		
		02	Нежилые помещения		
		03	Сооружения		
		04	Машины и оборудование		
		05	Транспортные средства		
		06	Производственный и хозяйственный инвентарь		
		07	Библиотечный фонд		
		08	Прочие основные средства		
0	102	01	Нематериальные активы	320	420
		21	Нематериальные активы - особо ценное движимое имущество		
		31	Нематериальные активы - иное движимое имущество		
		41	Нематериальные активы - предметы лизинга		
0	103	10	Непроизведенные активы - недвижимое имущество учреждения	330	430
		11	Земля		
		12	Ресурсы недр		
		13	Прочие непроизведенные активы		
0	104	00	Амортизация	410	
		01	Амортизация жилых помещений		

		02	Амортизация нежилых помещений		
		03	Амортизация сооружений		
		04	Амортизация машин и оборудования		
		05	Амортизация транспортных средств		
		06	Амортизация производственного и хозяйственного инвентаря		
		07	Амортизация библиотечного фонда		
		08	Амортизация прочих основных средств		
		09	Амортизация нематериальных активов	420	
0	105	00	Материальные запасы	340	440
		01	Медикаменты и перевязочные средства		
		02	Продукты питания		
		03	Горюче-смазочные материалы		
		04	Строительные материалы		
		05	Мягкий инвентарь		
		06	Прочие материальные запасы		
		07	Готовая продукция		
		08	Товары		
		09	Наценка на товары		
0	106	00	Вложения в нефинансовые активы		
		01	Вложения в основные средства	310	410
		02	Вложения в нематериальные активы	320	420
		03	Вложения в произведенные активы	330	430
		04	Вложения в материальные запасы	340	440
0	107	00	Нефинансовые активы в пути		

		01	Основные средства в пути	310	410
		03	Материальные запасы в пути	340	440
0	109	00	Затраты на изготовление готовой продукции, выполнение работ, услуг		
	109	60	Себестоимость готовой продукции, работ, услуг	По видам расходов, см. п. 1.4	
	109	70	Накладные расходы производства готовой продукции, работ, услуг		
	109	80	Общехозяйственные расходы		
	109	90	Издержки обращения		
0	200	00	Раздел 2. Финансовые активы		
0	201	00	Денежные средства учреждения	510	610
	201	10	Денежные средства на лицевых счетах учреждения в органе казначейства	510	610
		11	Денежные средства учреждения на лицевых счетах в органе казначейства	510	610
		13	Денежные средства учреждения в органе казначейства в пути	510	610
		21	Денежные средства учреждения в кредитной организации		
		23	Денежные средства учреждения в пути		
		26	Аккредитивы		
		27	Денежные средства учреждения в иностранной валюте		
		30	Денежные средства и другие ценности в кассе	510	610
		34	Касса	510	610
		35	Денежные документы		
	202	00	Средства на счетах бюджета	510	610
		11	Средства на счетах бюджета в органе казначейства		
		21	Средства на счетах бюджета в кредитной организации		

		31	Средства бюджета на депозитных счетах		
	203	00	Средства на счетах органа, осуществляющего кассовое обслуживание		
	203	30	Средства на счетах для выплаты наличных денег		
		03	Средства бюджетных учреждений		
0	204	00	Финансовые вложения		
		21	Ценные бумаги - облигации		
		22	Векселя	520	620
		31	Акции и иные формы участия в капитале	530	630
		50	Иные финансовые активы	550	650
0	205	00	Расчеты по доходам	560	660
		11	Расчеты по налоговым доходам		
		21	Расчеты по доходам от собственности		
		31	Расчеты по доходам от оказания платных услуг, работ		
		40	Расчеты по суммам принудительного изъятия		
		50	Расчеты по поступлениям от бюджетов		
		70	Расчеты по доходам от операций с активами		
		71, 72, 73	Расчеты по доходам от операций с основными средствами/нематериальными активами/непроизведенными активами		
	205	74	Расчеты по доходам от операций с материальными запасами		
		75	Расчеты по доходам от операций с финансовыми активами		
	205	81	Расчеты по прочим доходам		
	205	82	Расчеты по невыясненным поступлениям		

0	206	00	Расчеты по выданным авансам	560	660
		10	Расчеты по авансам по оплате труда и начислениям на выплаты по оплате труда		
		12	Расчеты по авансам по прочим выплатам		
		13	Расчеты по авансам по начислениям на выплаты по оплате труда		
		20	Расчеты по авансам по работам, услугам		
		21	Расчеты по авансам по услугам связи		
		22	Расчеты по авансам за транспортные услуги	560	660
		23	Расчеты по авансам за коммунальные услуги		
		24	Расчеты по авансам за арендную плату за пользование имуществом		
		25	Расчеты по авансам за работы, услуги по содержанию имущества		
		26	Расчеты по авансам за прочие работы, услуги		
		30	Расчеты по авансам по поступлению нефинансовых активов	560	660
		31	Расчеты по авансам по приобретению основных средств		
		32	Расчеты по авансам по приобретению нематериальных активов		
		33	Расчеты по авансам по приобретению произведенных активов		
		34	Расчеты по авансам по приобретению материальных запасов		
	206	40	Расчеты по авансовым безвозмездным перечислениям организациям		
	206	50	Расчеты по авансовым безвозмездным перечислениям	560	660

			бюджетам		
	206	60	Расчеты по авансам по социальному обеспечению		
	206	90	Расчеты по авансам по прочим расходам		
	206	91	Расчеты по авансам по оплате прочих расходов		
0	207	00	Расчеты по кредитам, займам (ссудам)	540	640
0	208	00	Расчеты с подотчетными лицами	560	660
		10	Расчеты с подотчетными лицами по оплате труда и начислениям на выплаты по оплате труда		
		11	Расчеты с подотчетными лицами по заработной плате		
		12	Расчеты с подотчетными лицами по прочим выплатам	560	660
		13	Расчеты с подотчетными лицами по начислениям на выплаты по оплате труда		
	208	20	Расчеты с подотчетными лицами по работам, услугам	560	660
		21	Расчеты с подотчетными лицами по оплате услуг связи		
		22	Расчеты с подотчетными лицами по оплате транспортных услуг		
		23	Расчеты с подотчетными лицами по оплате коммунальных услуг	560	660
		24	Расчеты с подотчетными лицами по оплате арендной платы за пользование имуществом		
		25	Расчеты с подотчетными лицами по оплате работ, услуг по содержанию имущества		
		26	Расчеты с подотчетными лицами по оплате прочих работ, услуг		
	208	30	Расчеты с подотчетными лицами по поступлению нефинансовых активов	560	660

	208	31	Расчеты с подотчетными лицами по оплате по приобретению основных средств		
	208	32	Расчеты с подотчетными лицами по оплате нематериальных активов		
	208	34	Расчеты с подотчетными лицами по приобретению материальных запасов		
	208	60	Расчеты с подотчетными лицами по социальному обеспечению		
	208	91	Расчеты с подотчетными лицами по оплате прочих расходов	560	660
0	209	00	Расчеты по ущербу и иным доходам	560	660
		30	Расчеты по компенсации затрат		
		40	Расчеты по суммам принудительного изъятия		
		71	Расчеты по ущербу основным средствам		
		72	Расчеты по ущербу нематериальным активам		
		73	Расчеты по ущербу непроизведенным активам		
		74	Расчеты по ущербу материальных запасов		
		80	Расчеты по иным доходам		
	209	81	Расчеты по недостачам денежных средств		
	209	82/83	Расчеты по недостачам иных финансовых активов/Расчеты по иным доходам		
0	210	00	Прочие расчеты с дебиторами	560	660
		03	Расчеты с финансовым органом по наличным денежным средствам		
		06	Расчеты с учредителем		
	210	11	Расчеты по НДС по авансам полученным	560	660

	210	12	Расчеты по НДС по приобретенным материальным ценностям, работам, услугам		
0	215	00	Вложения в нефинансовые активы		
		20	Вложения в ценные бумаги, кроме акций	520	620
		30	Вложения в акции и иные формы участия в капитале	530	630
		50	Вложения в иные финансовые активы	559	650
Раздел 3. Обязательства					
0	301	00	Расчеты с кредиторами по долговым обязательствам		
0	301	10	Расчеты по долговым обязательствам в рублях	710	810
	301	40	Расчеты по долговым обязательствам в иностранной валюте	720	820
0	302	00	Расчеты по принятым обязательствам	730	830
		10	Расчеты по оплате труда и начислениям на выплаты по оплате труда		
	302	11	Расчеты по заработной плате		
		12	Расчеты по прочим выплатам		
		13	Расчеты по начислениям на выплаты по оплате труда		
		20	Расчеты по работам, услугам		
		21	Расчеты по услугам связи		
		22	Расчеты по оплате транспортных услуг		
		23	Расчеты по оплате коммунальных услуг		
		24	Расчеты по арендной плате за пользование имуществом		
		25	Расчеты по работам, услугам по содержанию имущества		
		26	Расчеты по прочим работам,		

			услугам		
	302	30	Расчеты по поступлению нефинансовых активов	730	830
		31	Расчеты по приобретению основных средств		
		32	Расчеты по приобретению нематериальных активов	730	830
		33	Расчеты по приобретению произведенных активов		
		34	Расчеты по приобретению материальных запасов	730	830
	302	40	Расчеты по безвозмездным перечислениям организациям		
	302	50	Расчеты по безвозмездным перечислениям бюджетам		
	302	60	Расчеты по социальному обеспечению		
	302	70	Расчеты по приобретению ценных бумаг и по иным финансовым вложениям	730	830
	302	91	Расчеты по прочим расходам	730	830
0	303	00	Расчеты по платежам в бюджеты	730	830
		01	Расчеты по НДФЛ		
	303	02	Расчеты по страховым взносам на обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством		
		03	Расчеты по налогу на прибыль организаций		
		04	Расчеты по НДС		
		05	Расчеты по прочим платежам в бюджеты		
		06	Расчеты по обязательному социальному страхованию от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний	730	830
		07	Расчеты по страховым взносам на		

			обязательное медицинское страхование в федеральный ФОМС		
		08	Расчеты по страховым взносам на обязательное медицинское страхование в территориальный ФОМС		
		09	Расчеты по дополнительным страховым взносам на пенсионное страхование		
		10	Расчеты по страховым взносам на обязательное пенсионное страхование на выплату страховой части трудовой пенсии		
		11	Расчеты по страховым взносам на обязательное пенсионное страхование на выплату накопительной части трудовой пенсии		
	303	12	Расчеты по налогу на имущество организаций		
		13	Расчеты по земельному налогу		
0	304	00	Прочие расчеты с кредиторами		
		01	Расчеты по средствам, полученным во временное распоряжение	730	830
		02	Расчеты с депонентами		
		03	Расчеты по удержаниям из выплат по оплате труда		
	304	04	Внутриведомственные расчеты по доходам	100	
	304	04	Внутриведомственные расчеты по доходам от собственности	120	
			Внутриведомственные расчеты по доходам от оказания платных услуг и т.д. по видам доходов...	130 ...	
	304	04	Внутриведомственные расчеты по прочим доходам	180	
	304	04	Внутриведомственные расчеты по расходам	200	
			Внутриведомственные расчеты по расходам по заработной плате	211	

			Внутриведомственные расчеты по расходам по прочим выплатам	212	
			Внутриведомственные расчеты по расходам по начислениям на выплаты по оплате труда	213	
			Внутриведомственные расчеты по расходам по оплате работ, услуг	220	
			Внутриведомственные расчеты по расходам по услугам связи	221	
			Внутриведомственные расчеты по расходам по транспортным услугам	222	
			Внутриведомственные расчеты по расходам по коммунальным платежам	223	
0	304	04	Внутриведомственные расчеты по расходам по арендной плате за пользование имуществом	224	
			Внутриведомственные расчеты по расходам по услугам по содержанию имущества	225	
			Внутриведомственные расчеты по расходам по прочим работам, услугам	226	
			Внутриведомственные расчеты по расходам по обслуживанию долговых обязательств	230	
			Внутриведомственные расчеты по расходам по обслуживанию внутреннего долга	231	
			Внутриведомственные расчеты по расходам по безвозмездным перечислениям государственным и муниципальным организациям	241	
0	304	04	Внутриведомственные расчеты по расходам по безвозмездным перечислениям организациям, за исключением государственных и муниципальных организаций	242	
			Внутриведомственные расчеты по расходам по безвозмездным и безвозвратным перечислениям другим бюджетам бюджетной системы РФ	251	
			Внутриведомственные расчеты по	252	

			расходам по перечислениям наднациональным организациям и правительствам иностранных государств		
			Внутриведомственные расчеты по расходам по перечислениям международным организациям	253	
			Внутриведомственные расчеты по расходам по социальному обеспечению	260	
	304	04	Внутриведомственные расчеты по чрезвычайным расходам по операциям с активами	273	
			Внутриведомственные расчеты по прочим расходам	290	
			Внутриведомственные расчеты по приобретению нефинансовых активов	300	
			Внутриведомственные расчеты по приобретению основных средств	310	
			Внутриведомственные расчеты по приобретению нематериальных активов	320	
			Внутриведомственные расчеты по приобретению произведенных активов	330	
			Внутриведомственные расчеты по приобретению материальных запасов	340	
	304	04	Внутриведомственные расчеты по доходам от выбытия основных средств	410	
			Внутриведомственные расчеты по доходам от выбытия нематериальных активов	420	
			Внутриведомственные расчеты по доходам от выбытия материальных запасов	440	
			Внутриведомственные расчеты по поступлению финансовых активов	500	
			Внутриведомственные расчеты по изменению (увеличению) остатков денежных средств	510	
			Внутриведомственные расчеты по	520	

			поступлению ценных бумаг, кроме акций		
			Внутриведомственные расчеты по поступлению акций и иных форм участия в капитале	530	
			Внутриведомственные расчеты по поступлению иных финансовых активов	550	
	304	04	Внутриведомственные расчеты по выбытию финансовых активов	600	
	304	05	Расчеты по платежам из бюджета с финансовым органом. Только для казенных учреждений	По видам расходов, см. п. 1.4	
	304	06	Расчеты с прочими кредиторами	730	830
Раздел 4. Финансовый результат					
0	400	00	Финансовый результат		
0	401	00	Финансовый результат экономического субъекта		
0	401	10	Доходы хозяйствующего субъекта	100	
			Доходы от собственности	120	
			Доходы от оказания платных услуг	130	
			Доходы от сумм принудительного изъятия	140	
			Доходы от безвозмездных поступлений из бюджетов	150	
			Доходы от перечислений наднациональных организаций и правительств иностранных государств	152	
			Доходы от перечислений международных финансовых организаций	153	
			Доходы от операций с активами	170	
			Доходы от переоценки активов	171	
			Доходы от операций с активов	172	
			Чрезвычайные доходы от операций с активами	173	

			Прочие доходы	180	
0	401	20	Расходы текущего финансового года		
	401	20	Расходы хозяйствующего субъекта	200	
			Расходы по оплате труда и начислениям на выплаты по оплате труда	210	
			Расходы по заработной плате	211	
			Расходы по прочим выплатам	212	
	401	20	Расходы на начисления на выплаты по оплате труда	213	
	401	20	Расходы на оплату работ, услуг	220	
			Расходы на услуги связи	221	
			Расходы на транспортные услуги	222	
			Расходы на коммунальные платежи	223	
			Расходы на арендную плату за пользование имуществом	224	
			Расходы на услуги по содержанию имущества	225	
			Расходы на прочие работы, услуги	226	
	401	20	Расходы на обслуживание долговых обязательств	230	
	401	20	Расходы на безвозмездные и безвозвратные перечисления организациям	240	
			Расходы на безвозмездные перечисления государственным и муниципальным организациям	241	
			Расходы на безвозмездные перечисления организациям, за исключением государственных и муниципальных организаций	242	
	401	20	Расходы на безвозмездные и безвозвратные перечисления бюджетам	250	
			Расходы на безвозмездные и безвозвратные перечисления	251	

			другим бюджетам бюджетной системы РФ		
			Расходы на перечисления наднациональным организациям и правительствам иностранных государств	252	
			Расходы на перечисления международным организациям	253	
	401	20	Расходы по социальному обеспечению	260	
	401	20	Расходы по операциям с активами	270	
			Расходы на амортизацию основных средств и нематериальных активов	271	
			Расходование материальных активов	272	
			Чрезвычайные расходы по операциям с активами	273	
	401	20	Прочие расходы	290	
			Расходы на обслуживание долговых обязательств	230	
			Расходы на безвозмездные перечисления организациям	240	
			Расходы на безвозмездные перечисления государственным и муниципальным организациям	241	
	401	20	Расходы на безвозмездные перечисления организациям, за исключением государственных и муниципальных организаций	242	
			Расходы на безвозмездные перечисления бюджетам	250	
			Расходы на перечисления наднациональным организациям и правительствам иностранных государств	252	
			Расходы на перечисления международным организациям	253	
	401	20	Расходы по операциям с активами	270	
	401	20	Расходы на амортизацию основных средств и нематериальных активов	271	

	401	20	Расходование материальных активов	272	
	401	20	Чрезвычайные расходы по операциям с активами	273	
	401	20	Прочие расходы	290	
0	401	30	Финансовый результат прошлых отчетных периодов	000	
0	401	40	Доходы будущих периодов	100	
0	401	40	Доходы будущих периодов от оказания платных услуг	130	
0	401	40	Прочие доходы будущих периодов	180	
	401	50	Расходы будущих периодов	(КБК - 200 - 262)	
	401	60	Резервы предстоящих расходов	(КБК - 200 - 262)	
Раздел 5. Санкционирование расходов бюджета					
0	500	10	Санкционирование по текущему финансовому году		
	500	20	Санкционирование по первому году, следующему за текущим (очередному финансовому году)		
0	500	30	Санкционирование по второму году, следующему за текущим (первому году, следующему за очередным)		
	500	40	Санкционирование по второму году, следующему за очередным		
0	500	90	Санкционирование на иные очередные годы (за пределами планового периода)		
	501	00	Лимиты бюджетных обязательств		
	502	00	Обязательства		
	503	00	Бюджетные ассигнования		
0	504	00	Сметные (плановые) прогнозные значения	По видам расходов, доходов	
	506	00	Право на принятие обязательств	По годам	
	507	00	Утвержденный объем финансового обеспечения	По видам доходов, поступлений	
	508	00	Получено финансового	По видам доходов,	

			обеспечения	поступлений
--	--	--	-------------	-------------

Наименование забалансового счета	Код счета
Имущество, полученное в пользование	01
Материальные ценности, принятые на хранение	02
Бланки строгой отчетности	03
Задолженность неплатежеспособных дебиторов	04
Материальные ценности, оплаченные по централизованному снабжению	05
Задолженность учащихся и студентов за невозвращенные материальные ценности	06
Награды, призы, кубки и ценные подарки, сувениры	07
Путевки неоплаченные	08
Запасные части к транспортным средствам, выданные взамен изношенных	09
Обеспечение исполнения обязательств	10
Государственные и муниципальные гарантии	11
Специальное оборудование для выполнения НИР по договорам с заказчиками	12
Экспериментальные устройства	13
Расчетные документы, ожидающие исполнения	14
Расчетные документы, не оплаченные в срок из-за отсутствия средств на счете государственного (муниципального) учреждения	15
Переплаты пенсий и пособий вследствие неправильного применения законодательства о пенсиях и пособиях, счетных ошибок	16
Поступления денежных средств на счета учреждения	17
Выбытие денежных средств со счетов учреждения	18
Задолженность, не востребованная кредиторами	20
Основные средства стоимостью до 3 000 руб. включительно в эксплуатации	21
Материальные ценности, полученные по централизованному снабжению	22
Периодические издания для пользования	23
Имущество, переданное в доверительное управление	24
Имущество, переданное в возмездное пользование (аренду)	25
Имущество, переданное в безвозмездное пользование	26

Материальные ценности, выданные в личное пользование работникам, сотрудникам	27
Расчеты по исполнению денежных обязательств через третьих лиц	30

Расчет формирования фактической себестоимости платных работ
 и услуг, а также стоимости незавершенного производства
 за _____ 201_ г.

Наименование работы (услуги), номер заказа	№ и дата договора	Фактические прямые расходы, отнесенные на себестоимость работы (услуги), руб.			Доля в общем объеме суммарных прямых расходов, %	Отметка о сдаче работы (услуги) по состоянию на конец текущего месяца, X	Стоимость произведенных в текущем месяце фактических общехозяйственных расходов, распределенная на фактическую себестоимость работы (услуги) пропорционально отнесенным на эту себестоимость в текущем месяце прямым расходам, руб.													Итого фактические накопленные расходы на конец текущего месяца, руб.
		КОСГУ 211, 213, 226					с детализацией по следующим статьям КОСГУ													
		в предыдущие отчетные периоды	в текущем месяце	Итого			211	212	213	221	222	223	224	225	226	271	272	290		
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	
Итого					100	X														
В том числе:	Себестоимость законченных заказов																			
	Стоимость незавершенного производства																			
	Стоимость общехозяйственных расходов, отнесенных на незавершенное производство и подлежащих списанию на финансовый результат текущего месяца																			

* Для учреждений, не производящих готовую продукцию.

Исполнитель _____

Подписано в печать

25.02.2016

УЧЕБНИКИ, ДИПЛОМЫ, ДИССЕРТАЦИИ -

полные тексты

На сайте электронной библиотеки

www.учебники.информ2000.рф

НАПИСАНИЕ на ЗАКАЗ:

1. Диссертации и научные работы
2. Дипломы, курсовые, рефераты, чертежи...
3. Школьные задания

Онлайн-консультации

ЛЮБАЯ тематика, в том числе ТЕХНИКА

Приглашаем авторов