

Министерство образования и науки Российской Федерации
Байкальский государственный университет

Т.Г. Арбатская, Н.В. Кузнецова

**УЧЕТ И АНАЛИЗ
В ГОСУДАРСТВЕННЫХ МУНИЦИПАЛЬНЫХ УЧРЕЖДЕНИЯХ**

Учебное пособие

Иркутск
Издательство БГУ
2017

УДК 657.1 (075.8)
ББК 65.052.201.2я7
А79

Печатается по решению редакционно-издательского совета
Байкальского государственного университета

Рецензенты д-р экон. наук, доц. И.А. Слободняк
канд. экон. наук, доц. Э.В. Грозина

Арбатская Т.Г.
А79 Учет и анализ в государственных (муниципальных) учреждениях :
учеб. пособие / Т.Г. Арбатская, Н.В. Кузнецова. – Иркутск : Изд-во БГУ,
2017. – 268 с.

ISBN 978-5-7253-2948-3

Отражает современное состояние бухгалтерского учета в государственных (муниципальных) учреждениях. Изложение строится по традиционной схеме – с описанием методики учета различных объектов, составлением корреспонденции счетов и многочисленными примерами из практики хозяйственной деятельности.

Для студентов экономических специальностей. Может быть полезно слушателям курсов и людям, самостоятельно изучающим учет и анализ в государственных (муниципальных) учреждениях.

УДК 657.1 (075.8)
ББК 65.052.201.2я7

ISBN 978-5-7253-2948-3

© Арбатская Т.Г.,
Кузнецова Н.В. 2017
© Издательство БГУ, 2017

Оглавление

1. Организация бухгалтерского учета в государственных (муниципальных) учреждениях	6
1.1. Правовой статус государственных (муниципальных) учреждений.....	6
1.2. Нормативное регулирование бухгалтерского учета в государственных (муниципальных) учреждениях различного типа.....	16
1.3. Организация и общие принципы ведения бухгалтерского учета в государственных (муниципальных) учреждениях.....	18
1.4. Учетная политика государственных (муниципальных) учреждений.....	21
1.5. Документальное оформление фактов хозяйственной жизни в государственных (муниципальных) учреждениях.....	22
1.6. Структура номера счета бухгалтерского учета.....	28
2. Финансовое обеспечение деятельности государственных (муниципальных) учреждений и санкционирование их расходов.....	36
2.1. Финансовое обеспечение деятельности государственных (муниципальных) учреждений.....	36
2.1.1. Финансовое обеспечение деятельности казенных учреждений.....	36
2.1.2. Финансовое обеспечение бюджетных, автономных учреждений за счет субсидий на выполнение государственного (муниципального) задания.....	39
2.1.3. Другие источники финансового обеспечения деятельности государственных (муниципальных) учреждений	54
2.1.4. План финансово-хозяйственной деятельности бюджетных, автономных учреждений	67
2.2. Учет санкционирования расходов хозяйствующего субъекта	69
2.2.1. Учет операций по санкционированию расходов получателей бюджетных средств.....	69
2.2.2. Учет операций по санкционированию расходов бюджетных (автономных) учреждений	81
2.3. Денежные средства государственных (муниципальных) учреждений	88
2.3.1. Учет денежных средств	88
2.3.2. Учет безналичных денежных средств казенных учреждений.....	89
2.3.3. Особенности учета денежных средств бюджетных, автономных учреждений на лицевых счетах в органе казначейства	91
2.3.4. Особенности учета наличных денежных средств в кассе	95
3. Учет расчетов по принятым обязательствам.....	104
3.1. Учет расчетов по оплате труда	104
3.2. Учет расчетов с подотчетными лицами	110
3.3. Учет расчетов с поставщиками и подрядчиками.....	115

4. Учет нефинансовых активов	122
4.1. Имущество государственных (муниципальных) учреждений	122
4.2. Учет вложений (инвестиций) в объекты нефинансовых активов	125
государственных (муниципальных) учреждений	125
4.3. Учет основных средств учреждений	134
4.3.1 Основные средства, их группировка и оценка	134
4.3.2. Особенности начисления амортизация объектов основных средств	138
4.3.4. Выбытие объектов основных средств	147
4.4. Учет поступления и выбытия нематериальных активов. Особенности начисления амортизации нематериальных активов	155
4.5. Учет непроизведенных активов	162
4.6. Учет материальных запасов	164
4.6.1 Материальные запасы и их классификация	164
4.6.2. Учет списания материальных запасов	168
4.6.3. Особенности учета реализации товаров	170
4.6.4. Особенности учета затрат на изготовление готовой продукции (оказание услуг, выполнение работ)	173
5. Учет финансового результата	184
5.1. Инвентаризация имущества и обязательств	184
5.2. Операции с доходами и расходами и отражение их в учете государственных (муниципальных) учреждений	188
5.2.1. Особенности признания и учета доходов	189
5.2.2. Особенности признания и учета расходов учреждения	197
5.2.3. Операции по заключению счетов текущего отчетного года	199
5.2.4. Особенности формирования резервов предстоящих расходов и расходов будущих периодов	201
6. Порядок составления и представления бухгалтерской (финансовой) отчетности	205
7. Анализ в государственных (муниципальных) учреждениях	212
7.1. Теоретические основы анализа в государственных (муниципальных) учреждениях	212
7.1.1. Цель, предмет и задачи анализа в государственных (муниципальных) учреждениях	212
7.1.2. Метод, методика и инструментарий анализа в государственных (муниципальных) учреждениях	214
7.1.3. Классификация видов экономического анализа	217
7.1.4. Информационное обеспечение анализа деятельности государственных (муниципальных) учреждений	220
7.2. Анализ финансового обеспечения деятельности государственных (муниципальных) учреждений	221

7.2.1. Анализ финансового обеспечения деятельности казенных учреждений	221
7.2.2. Анализ финансового обеспечения деятельности автономных и бюджетных учреждений.....	227
7.3. Анализ основных средств и материальных ресурсов государственных (муниципальных) учреждений	229
7.4. Анализ труда и заработной платы в государственных (муниципальных) учреждениях	236
7.5. Анализ результатов деятельности государственных (муниципальных) учреждений.....	240
Список использованной и рекомендуемой литературы.....	245
Приложения.....	248

1. Организация бухгалтерского учета в государственных (муниципальных) учреждениях

1.1. Правовой статус государственных (муниципальных) учреждений

В настоящее время существует множество организационно-правовых форм некоммерческих организаций: потребительские кооперативы; общественные, благотворительные и иные фонды; религиозные организации; общественные организации (в том числе политические партии); ассоциации и союзы; товарищества собственников недвижимости; учреждения; автономные некоммерческие организации; публично-правовые компании и другие¹. При всем разнообразии форм некоммерческих организаций значительная доля приходится на учреждения.

Согласно статье 123.21 Гражданского кодекса РФ (далее – ГК РФ) учреждением признается унитарная некоммерческая организация, созданная собственником для осуществления управленческих, социально-культурных или иных функций некоммерческого характера.

Учреждение может быть создано гражданином или юридическим лицом (частное учреждение), либо соответственно Российской Федерацией, субъектом Российской Федерации, муниципальным образованием (государственное, муниципальное учреждение, далее – ГМУ). Соучредительство нескольких лиц при создании учреждения не допускается. Функции и полномочия учредителя в отношении государственного (муниципального) учреждения осуществляются соответственно уполномоченным федеральным органом исполнительной власти, органом исполнительной власти субъекта РФ, органом местного самоуправления (далее – орган, осуществляющий функции и полномочия учредителя).

В соответствии с Федеральным законом от 08.05.2010 № 83-ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с совершенствованием правового положения государственных (муниципальных) учреждений» (далее – Закон № 83-ФЗ) с 1 января 2011 года государственные и муниципальные учреждения могут быть бюджетными, казенными, автономными (рис. 1).

В настоящем учебном пособии рассмотрены особенности функционирования и порядка организации бухгалтерского учета в государственных (муниципальных) учреждениях, особенности функционирования частных учреждений не рассматриваются.

¹ Гражданский кодекс Российской Федерации (часть первая) от 30.11.1994 г. № 51-ФЗ, пункт 3 статья 50 // СПС «Консультант Плюс».



Рис. 1. Типы учреждений

Казенное учреждение – 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 (государственных органов) или органов местного самоуправления, финансовое обеспечение деятельности которого осуществляется за счет средств соответствующего бюджета на основании бюджетной сметы¹.

Основными нормативными документами, регулирующими деятельность казенных учреждений, являются Бюджетный кодекс РФ (далее – БК РФ) и Закон № 83-ФЗ.

Бюджетное учреждение – некоммерческая организация, созданная РФ, субъектом РФ или муниципальным образованием для выполнения работ, оказания услуг в целях обеспечения реализации предусмотренных законодательством РФ полномочий органов государственной или органов местного самоуправления в сферах науки, образования, здравоохранения, культуры, социальной защиты, занятости населения, физической культуры и спорта, а также в иных сферах².

Основными документами, регулирующими деятельность бюджетных учреждений, являются закон № 83-ФЗ и Федеральный закон от 12.01.1996 № 7-ФЗ «О некоммерческих организациях» (далее – Закон № 7-ФЗ).

Автономное учреждение – некоммерческая организация, созданная РФ, субъектом РФ или муниципальным образованием для выполнения работ, ока-

¹ Бюджетный кодекс Российской Федерации от 31.07.1998 г. № 145-ФЗ // СПС «Консультант Плюс».

² О некоммерческих организациях: федеральный закон РФ от 12.01.1996 г. № 7-ФЗ // Там же.

зания услуг в целях осуществления предусмотренных законодательством РФ полномочий органов государственной власти, полномочий 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)¹.

Деятельность автономных учреждений регулируется Федеральным законом от 03.11.2006 № 174-ФЗ «Об автономных учреждениях» (далее – Закон № 174-ФЗ).

Учреждения создаются в сфере науки, образования, здравоохранения, культуры, социальной защиты, занятости населения, физической культуры и спорта и иных. Но для казенных учреждений существует ограничение в сфере деятельности. Так, государственные учреждения субъектов РФ и муниципальные учреждения, участвующие в реализации территориальных программ обязательного медицинского страхования, не могут быть созданы в виде казенных учреждений².

ГМУ может быть отнесено к определенному типу исходя из возможности исполнения им государственных (муниципальных) функций в целях осуществления предусмотренных законодательством РФ полномочий органов государственной власти, полномочий органов местного самоуправления:

– казенные учреждения создаются для выполнения государственных (муниципальных) работ (оказания услуг) и (или) исполнения государственных (муниципальных) функций;

– автономные и бюджетные учреждения создаются для выполнения государственных (муниципальных) работ, оказания государственных (муниципальных) услуг и не вправе исполнять государственные (муниципальные) функции, за исключением случаев, прямо установленных федеральными законами.

Следует отметить, что федеральное законодательство не содержит прямой нормы, позволяющей установить отличие государственной (муниципальной) услуги от государственной (муниципальной) функции. Как следует из разъяснений Минфина, приведенных в Письме Минфина России от 22.10.2013 г. № 12-08-06/44036³, главное отличие государственной (муниципальной) услуги от государственной (муниципальной) функции заключается в том, что исполнение функции связано с властными полномочиями (например, контролем,

¹ Об автономных учреждениях: федеральный закон РФ от 03.11.2006 г. № 174-ФЗ // СПС «Консультант Плюс».

² О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с принятием Федерального закона «Об обязательном медицинском страховании в Российской Федерации»: федеральный закон РФ от 29.11.2010 г. № 313-ФЗ, статья 15 // Там же.

³ О Комментариях (комплексных рекомендациях) по вопросам, связанным с реализацией положений Федерального закона от 08.05.2010 № 83-ФЗ: письмо Минфина России от 22.10.2013 г. № 12-08-06/44036 // Там же.

надзором, лицензированием, выдачей разрешений и пр.). Государственными (муниципальными) казенными учреждениями, выполняющими государственные (муниципальные) функции, являются, например, учреждения управления капитальным строительством, осуществляющие контроль за ходом проектирования и строительства объектов адресных инвестиционных программ. Также статус казенных учреждений имеют воинские части и комиссариаты, СИЗО и исправительные учреждения, учреждения для несовершеннолетних, нуждающихся в социальной реабилитации, психиатрические больницы, лепрозории, противочумные учреждения, дома престарелых, центры социальной помощи населению и другие.

В табл. 1, составленной на основании Письма Минфина России от 16.05.2011 № 12-08-22/1959 и Письма Минфина России от 22.10.2013 № 12-08-06/44036, приведены основные отличительные особенности автономных, бюджетных, казенных учреждений по ряду признаков.

Таблица 1

Сравнительная характеристика автономных, бюджетных, казенных учреждений по некоторым признакам

Признак сравнения	Тип государственного учреждения		
	Автономное	Бюджетное	Казенное
Основной планово-финансовый документ	План финансово-хозяйственной деятельности (ФХД)	План финансово-хозяйственной деятельности (ФХД)	Бюджетная смета
Задание учредителя на оказание услуг (выполнение работ)	Обязательно	Обязательно	Не обязательно, но может быть сформировано по решению учредителя
Источник финансового обеспечения деятельности	Субсидия учредителя	Субсидия учредителя	За счет средств бюджета на основе бюджетной сметы
Возможность ведения приносящей доход деятельности в соответствии с уставом	Доходы поступают в самостоятельное распоряжение	Доходы поступают в самостоятельное распоряжение	Полученные доходы зачисляются в бюджет
Органы управления	Наблюдательный совет. Руководитель.	Руководитель.	Руководитель
Открытие счетов	Счета в кредитных организациях и в органах казначейства	Счета в органах казначейства	Счета в органах казначейства
Право на размещение свободных денежных средств на депозитах	Разрешено	Запрещено	Прямого запрета законодательство не содержит

Признак сравнения	Тип государственного учреждения		
	Автономное	Бюджетное	Казенное
Право на привлечение (предоставление) заемных средств	Разрешено	Прямой запрет содержится только в отношении привлечения заемных средств для выполнения обязательств по договору лизинга	Запрещено. Также прямой запрет содержится в отношении привлечения заемных средств для выполнения обязательств по договору лизинга
Право на совершение крупных сделок	С предварительного согласия наблюдательного совета	С предварительного согласия учредителя	Отсутствует
Операции с ценными бумагами	Разрешено	Запрещено	Запрещено
Учет	Инструкция по применению Плана счетов бухгалтерского учета автономных учреждений, утв. Приказом Минфина России от 23.12.2010 г. № 183н (далее – Инструкция № 183н)	Инструкция по применению Плана счетов бухгалтерского учета бюджетных учреждений, утв. Приказом Минфина России от 16.12.2010 г. № 174н (далее – Инструкция № 174н)	Инструкция по применению Плана счетов бюджетного учета, утв. Приказом Минфина России от 06.12.2010 г. № 162н (далее – Инструкция № 162н)
Формирование отчетности	Инструкция о порядке составления, представления годовой, квартальной бухгалтерской отчетности государственных(муниципальных) бюджетных и автономных учреждений, утв. Приказом Минфина России от 25.03.2011 г. № 33н.		Инструкция о порядке составления и представления годовой, квартальной и месячной отчетности об исполнении бюджетов бюджетной системы РФ, утв. Приказом Минфина России от 28.12.2010 г. № 191н.
Возможность распоряжения имуществом без согласия учредителя:			
1. Недвижимым имуществом, закрепленным собственником, приобретенным за счет выделенных собственником средств	Запрещено	Запрещено	Запрещено*
2. Недвижимым имуществом, приобретенным за счет доходов, полученных от приносящей доход деятельности	Разрешено	Запрещено	Запрещено*

Признак сравнения	Тип государственного учреждения		
	Автономное	Бюджетное	Казенное
3. Особо ценным движимым имуществом, закрепленным собственником (приобретенным за счет выделенных собственником средств)	Запрещено	Запрещено	Запрещено*
4. Особо ценным движимым имуществом, приобретенным за счет средств, полученных от приносящей доход деятельности	Разрешено	Разрешено	Запрещено*
5. Иным имуществом	Разрешено	Разрешено	Запрещено*
Распространение действия положений ФЗ от 05.04.2013 г. № 44-ФЗ «О контрактной системе в сфере закупок товаров, работ, услуг для обеспечения государственных и муниципальных нужд» (далее – Закон № 44-ФЗ).	В отдельных случаях	В отдельных случаях	На все закупки
Право на учреждение других юридических лиц	С согласия учредителя могут создавать или участвовать в создании как некоммерческих, так и коммерческих организаций	С согласия собственника (учредителя) вправе создавать только некоммерческие организации	Не вправе выступать учредителем (участником) юридических лиц

* У казенных учреждений отсутствует особо ценное движимое имущество. Все имущество казенных учреждений делится на недвижимое, иное движимое имущество и предметы лизинга. Все действия, совершаемые казенным учреждением с имуществом, согласовываются с учредителем.

Проведем более подробный сравнительный анализ деятельности учреждений различных типов по основным признакам сравнения.

1. Порядок финансового обеспечения деятельности учреждений. Согласно изменениям, внесенным в Бюджетный кодекс РФ Федеральным законом № 83-ФЗ, из всех трех вышеперечисленных учреждений, получателем бюджетных средств (наряду с государственными органами исполнительной власти и органами управления государственными внебюджетными фондами) признают-

ся только казенные учреждения. Финансовое обеспечение деятельности казенного учреждения осуществляется за счет средств соответствующего бюджета на основании бюджетной сметы. Субсидии казенному учреждению не предоставляются (пункт 10 статьи 161 Бюджетного Кодекса РФ) (далее – БК РФ).

Бюджетные и автономные учреждения лишены права получения прямого бюджетного финансового обеспечения и могут получать бюджетные средства только в форме субсидий на обеспечение выполнения задания учредителя (статья 78.1 БК РФ).

Также бюджетным и автономным учреждениям могут предоставляться субсидии на иные цели (субсидии на капитальный ремонт имущества, закрепленного за ГМУ, приобретение оборудования, проведение аудита, повышение квалификации персонала и др.). Эти субсидии предоставляются бюджетным и автономным учреждениям в целях осуществления расходов, носящих непостоянный (разовый) характер, поэтому их включение в состав нормативных затрат на оказание услуг (работ) в рамках выполнения задания учредителя нецелесообразно, поскольку может привести к искажению реальной стоимости нормативных затрат.

В качестве дополнительного источника финансового обеспечения выступают средства, получаемые учреждениями от деятельности, приносящей доход. При этом бюджетные и автономные учреждения самостоятельно распоряжаются денежными средствами, полученными в результате осуществления ими приносящей доход деятельности. Выручка от приносящей доход деятельности казенных учреждений является неналоговыми доходами бюджета соответствующего уровня и подлежит обязательному перечислению в доход бюджета (после уплаты налогов и сборов).

Финансово-хозяйственная деятельность бюджетного и автономного учреждений осуществляется на основании Плана финансово-хозяйственной деятельности.

2. Порядок осуществления операций с безналичными денежными средствами. Казенное и бюджетное учреждения осуществляют операции с безналичными денежными средствами через лицевые счета, открытые в органах Федерального казначейства (финансовых органах). Автономные учреждения имеют право осуществлять безналичные расчеты через расчетные счета, открытые им в кредитных организациях или через лицевые счета, открытые в органах Федерального казначейства (финансовых органах).

3. Право учреждения на совершение крупных сделок. Для автономных учреждений крупной признается сделка, связанная с распоряжением денежными средствами, привлечением заемных денежных средств, отчуждением имущества (которым автономное 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 процентов балансовой стоимости активов учреждения, определяемой по данным его бухгалтерской (финансовой) отчетности на последнюю отчетную дату¹. В уставе учреждения размер крупной сделки может быть уменьшен.

Для бюджетных учреждений крупной признается сделка или несколько взаимосвязанных сделок, связанных с распоряжением денежными средствами, отчуждением иного имущества (которым в соответствии с законодательством 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 (финансовой) отчетности на последнюю отчетную дату². В уставе учреждения размер крупной сделки может быть уменьшен.

Критериями признания сделки крупной выступают:

- предмет договора (это могут быть договоры купли-продажи (поставки), аренды, залога и т.д.;
- стоимостный критерий (цена сделки, стоимость имущества).

Также из анализируемых положений Законов № 174-ФЗ и № 7-ФЗ следует, что совершение сделки связанной с отчуждением имущества, относится только к такой категории имущества, по которым в обоих типах учреждений установлено право самостоятельного распоряжения.

Казенные учреждения на основании пункт 1 статьи 296 и пункт 4 статьи 298 ГК РФ не вправе отчуждать либо иным способом распоряжаться имуществом без согласия собственника имущества. При этом к имуществу относятся также и денежные средства. Казенное учреждение распоряжается денежными средствами в порядке, установленном БК РФ с учетом осуществления контроля за расходованием бюджетных средств, в том числе санкционирования соответствующих расходов.

Поскольку для совершения казенными учреждениями практически любых сделок необходимо согласие (санкция, одобрение) собственника имущества (при этом не имеют значения ни предмет договора, ни его цена или стоимость имущества), для них не устанавливается какой-либо специальный порядок совершения крупных сделок. Поэтому в нормах законодательства, регулирующих правовое положение казенных учреждений (статья 161 БК РФ, Закон № 83-ФЗ), отсутствует само понятие крупной сделки.

4. Имущество учреждения. Для обеспечения выполнения учреждением своих функций учредитель закрепляет за учреждением имущество на праве оперативного управления. На имущество, приобретенное учреждением по иным основаниям, учреждение также приобретает право оперативного управ-

¹ Статья 14 Закона № 174-ФЗ.

² Пункт 13 статьи 9.2. Закона № 7-ФЗ.

ления. Учреждения владеют и пользуются этим имуществом в пределах, установленных законом, в соответствии с целями своей деятельности, назначением этого имущества, но распоряжаются имуществом только с согласия собственника. Порядок согласования распоряжения имуществом устанавливает его собственник. Более подробно данный вопрос рассмотрен в параграфе 4.1 главы 4 настоящего учебного пособия.

5. Действие Закона № 44-ФЗ. Казенные учреждения являются заказчиками, которые обязаны осуществлять закупки в соответствии с требованиями Закона № 44-ФЗ при приобретении товаров, работ, услуг за счет всех источников.

Бюджетные учреждения относятся к заказчикам, которые обязаны осуществлять закупки в соответствии с требованиями Закона № 44-ФЗ, если такие закупки производятся за счет субсидий, предоставленных из бюджетов бюджетной системы РФ и иных средств (пункт 7 статьи 3 Закона № 44-ФЗ).

Если бюджетное учреждение осуществляет закупку за счет грантов, средств, полученных от приносящей доход деятельности (за исключением средств, полученных на оказание и оплату медицинской помощи по обязательному медицинскому страхованию), либо в целях привлечения третьих лиц для исполнения контракта, по которому бюджетное учреждение является исполнителем, то оно вправе осуществлять закупки в порядке, предусмотренном Федеральным законом от 18.07.2011 г. № 223-ФЗ «О закупках товаров, работ, услуг отдельными видами юридических лиц» (далее – Закон № 223-ФЗ). Для этого бюджетному учреждению необходимо:

1) принять решение об осуществлении закупок в порядке, предусмотренном Законом № 223-ФЗ. Решение о порядке осуществления закупок в соответствии с Законом № 44-ФЗ или Законом № 223-ФЗ должно быть принято до начала года, в течение которого планируется их осуществление, и не может быть изменено в указанном году;

2) разместить в единой информационной системе положение о закупках для нужд заказчика в соответствии с требованиями Закона № 223-ФЗ.

Автономные учреждения являются заказчиками и обязаны осуществлять закупки в порядке, предусмотренном Законом № 44-ФЗ, в случаях:

– если закупки осуществляются за счет средств, полученных из бюджетов бюджетной системы РФ на осуществление капитальных вложений в объекты государственной или муниципальной собственности;

– если государственные или муниципальные заказчики передали указанным лицам свои полномочия на осуществление закупок на безвозмездной основе на основании договоров, соглашений.

В остальных случаях автономные учреждения руководствуются нормами Закона № 223-ФЗ.

6. Учет и отчетность учреждения. С 01.01.2011 г. в целях унификации и стандартизации порядка формирования бухгалтерской (финансовой) отчетно-

сти учреждений бухгалтерский учет в них, независимо от типа учреждения, осуществляется на основе Единого плана счетов и Инструкции по его применению, утвержденных Приказом Минфина России от 01.12.2010 г. № 157н (далее – Инструкция 157н).

При этом казенные учреждения, являющиеся участниками бюджетного процесса, получателями бюджетных средств соответствующего бюджета на основании бюджетной сметы, ведут учет в соответствии с Инструкцией № 162н, а отчетность формируют по формам, утвержденным Инструкцией № 191н.

Бюджетные и автономные учреждения осуществляют ведение учета в соответствии с Инструкциями № 174н и № 183н соответственно, а отчетность формируют по формам, утвержденным Инструкцией № 33н.

У бюджетных и автономных учреждений более высокий уровень хозяйственной самостоятельности по сравнению с казенными учреждениями. При этом наблюдается сближение правового статуса бюджетных и автономных учреждений, что характеризуется следующими признаками:

- единые сферы деятельности, в которых могут быть созданы бюджетные и автономные учреждения (наука, образование, здравоохранение, культура, социальная защита, занятость населения, физическая культура и спорт и иные). Отличие в сферах деятельности бюджетного и автономного учреждения заключается в том, что «иные сферы» для автономного учреждения должны устанавливаться федеральными законами;

- единые условия и принципы формирования государственного (муниципального) задания и финансового обеспечения его выполнения;

- единый порядок определения видов особо ценного движимого имущества;

- единые условия выполнения задания учредителя;

- право на осуществление предпринимательской деятельности и самостоятельного распоряжения полученными доходами.

В то же время автономные учреждения наделены большей самостоятельностью в финансово-хозяйственной деятельности по сравнению с бюджетными учреждениями:

- автономные учреждения для ведения операций со средствами субсидии на выполнение государственного задания могут открывать счета в коммерческих банках;

- бюджетные учреждения с согласия собственника (учредителя) вправе создавать только некоммерческие организации¹, а автономные учреждения с согласия своего учредителя могут создавать или участвовать в создании как некоммерческих, так и коммерческих организаций²;

¹ Часть 4 статья 24 Закона № 7-ФЗ.

² Часть 6 статья 3 Закона № 174-ФЗ.

– автономные учреждения, в отличие от бюджетных, вправе привлекать заемные средства, совершать операции с ценными бумагами, открывать в банке не только расчетный счет, но и депозитный с целью получения процентов за пользование денежными средствами;

– автономные учреждения обладают более широкими возможностями по распоряжению имуществом.

Особенности функционирования государственных (муниципальных) учреждений требуют, в свою очередь, правильной организации бухгалтерского учета, что будет рассмотрено в последующих главах настоящего учебного пособия.

1.2. Нормативное регулирование бухгалтерского учета в государственных (муниципальных) учреждениях различного типа

Бухгалтерский учет в учреждениях осуществляется в соответствии со следующими нормативными правовыми документами:

– Бюджетный кодекс РФ (далее – БК РФ);

– Федеральный закон от 06.12.2011 г. № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» (далее – Закон № 402-ФЗ);

– Приказ Минфина России от 01.12.2010 г. № 157н «Об утверждении Единого плана счетов бухгалтерского учета для органов государственной власти (государственных органов), органов местного самоуправления, органов управления государственными внебюджетными фондами, государственных академий наук, государственных (муниципальных) учреждений и Инструкции по его применению» (далее – Инструкция № 157н, Единый план счетов);

– Приказ Минфина России от 06.12.2010 г. № 162н «Об утверждении Плана счетов бюджетного учета и Инструкции по его применению» (далее – План счетов бюджетного учета и Инструкция № 162н соответственно);

– Приказ Минфина России от 16.12.2010 г. № 174н «Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета бюджетных учреждений и Инструкции по его применению» (далее – План счетов бухгалтерского учета бюджетных учреждений и Инструкция № 174н соответственно);

– Приказ Минфина России от 23.12.2010 г. № 183н «Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета автономных учреждений и Инструкции по его применению» (далее – План счетов бухгалтерского учета автономных учреждений и Инструкция № 183н соответственно);

– Приказ Минфина России от 30.11.2015 г. № 184н «Об утверждении Плана счетов казначейского учета и Инструкции по его применению и о внесении изменений в приложения к приказу Министерства финансов Российской Федерации от 6 декабря 2010 г. № 162н»

– Указания о порядке применения бюджетной классификации Российской Федерации, утвержденные Приказом Минфина России от 01.07.2013 г. № 65н;

– Приказ Минфина России от 30.03.2015 г. № 52н «Об утверждении форм первичных учетных документов и регистров бухгалтерского учета, применяемых органами государственной власти (государственными органами), органами местного самоуправления, органами управления государственными внебюджетными фондами, государственными (муниципальными) учреждениями и Методических указаний по их применению;

– иные федеральные законы и нормативные правовые акты органов государственного регулирования бухгалтерского учета.

С 2011 года организация и ведение бухгалтерского учета государственными (муниципальными) учреждениями осуществляются на основе Единого плана счетов бухгалтерского учета и Инструкции по его применению № 157н.

Единый план счетов предназначен для упорядоченного сбора, регистрации и обобщения информации в денежном выражении о состоянии финансовых и нефинансовых активов и обязательств РФ, субъектов РФ, муниципальных образований, государственных академий наук, государственных (муниципальных) бюджетных и автономных учреждений, а также об операциях, изменяющих указанные активы и обязательства, и полученных по указанным операциям финансовых результатах (объектах учета).

Единый план счетов состоит из пяти разделов, сгруппированных по экономическому содержанию в целях составления достоверной бухгалтерской (финансовой) отчетности и отражения показателей, необходимых для формирования государственного задания, бюджетной сметы, плана финансово-хозяйственной деятельности учреждения.

На основе Единого плана счетов для каждого типа учреждений Минфином были разработаны отдельные Планы счетов:

– для казенных учреждений – План счетов бюджетного учета и Инструкция по его применению № 162н. Инструкция № 162н также распространяет свое действие на органы государственной власти, органы местного самоуправления, органы управления государственными внебюджетными фондами, органы управления территориальными государственными внебюджетными фондами, казенные учреждения, в том числе находящиеся за пределами РФ, иные юридические лица, осуществляющие согласно законодательству РФ бюджетные полномочия получателя бюджетных средств, финансовые органы соответствующих бюджетов бюджетной системы РФ, органы управления государственными внебюджетными фондами, органы управления территориальными государственными внебюджетными фондами, осуществляющих составление и исполнение бюджетов (далее – финансовые органы) органами Федерального казначейства в части отражения на соответствующих счетах аналитического

учета счета 050000000 «Санкционирование расходов» операций по кассовому исполнению федерального бюджета;

– для бюджетных учреждений – План счетов бухгалтерского учета бюджетных учреждений и Инструкции по его применению № 174н. Инструкция № 174н также распространяется на государственные академии наук, в отношении которых органами государственной власти принято решение о предоставлении им субсидий на выполнение государственного задания, и созданные ими учреждения;

– для автономных учреждений – План счетов бухгалтерского учета автономных учреждений и Инструкции по его применению № 183н.

Бюджетные и автономные учреждения, осуществляющие согласно законодательству РФ бюджетные полномочия получателя бюджетных средств, в части операций по исполнению указанных полномочий применяют План счетов бюджетного учета и Инструкцию по его применению № 162н.

Основным локальным актом, регламентирующим организацию и ведение бухгалтерского учета в конкретном казенном, бюджетном или автономном учреждении, является учетная политика.

1.3. Организация и общие принципы ведения бухгалтерского учета в государственных (муниципальных) учреждениях

В силу части 1 статьи 7 Закона № 402-ФЗ ведение бухгалтерского учета организуется руководителем учреждения, который обязан возложить ведение бухгалтерского учета на главного бухгалтера или иное должностное лицо или передать ведение учета и составление на его основе отчетности другому учреждению (централизованной бухгалтерии).

При возникновении разногласий в отношении ведения бухгалтерского учета между руководителем учреждения и главным бухгалтером:

– данные, содержащиеся в первичном учетном документе, принимаются (не принимаются) главным бухгалтером к регистрации и накоплению в регистрах бухгалтерского учета по письменному распоряжению руководителя учреждения;

– объект бухгалтерского учета отражается (не отражается) главным бухгалтером в бухгалтерской (финансовой) отчетности учреждения на основании письменного распоряжения руководителя учреждения.

В обоих случаях руководитель учреждения единолично несет ответственность за накопленную в регистрах бухгалтерского учета информацию и достоверность отчетных данных.

При ведении бухгалтерского учета учреждение должно обеспечить:

- формирование полной и достоверной информации о наличии государственного (муниципального) имущества и его использовании, о принятых учреждением обязательствах, полученных учреждением финансовых результатах;
- формирование бухгалтерской (финансовой) отчетности;
- предоставление отчетной информации, необходимой внутренним и внешним пользователям для осуществления ими полномочий по внутреннему и внешнему финансовому контролю.

Под **внутренними** пользователями бухгалтерской (финансовой) отчетности понимаются руководители, органы, осуществляющие функции и полномочия учредителя, собственники имущества, на базе которого создано учреждение, участники бюджетного процесса, осуществляющие в соответствии с бюджетным законодательством соответствующие полномочия.

Под **внешними** пользователями понимаются приобретатели (получатели) услуг (работ), социальных пособий, кредиторы и другие пользователи бухгалтерской (финансовой) отчетности учреждений.

Основные требования к ведению бухгалтерского учета установлены пунктом 3 Инструкции № 157н. Так, бухгалтерский учет ведется **методом двойной записи** и **методом начислений**.

Бухгалтерский учет государственного (муниципального) имущества, обязательств, операций, их изменяющих (фактов хозяйственной деятельности), финансовых результатов осуществляется **методом двойной записи** на взаимосвязанных счетах бухгалтерского учета, включенных в рабочий план счетов учреждения.

Бухгалтерский учет ведется **методом начисления**, согласно которому результаты операций признаются по факту их совершения, независимо от того, когда получены или выплачены денежные средства (или их эквиваленты) при расчетах, связанных с осуществлением указанных операций.

Кроме этого, бухгалтерский учет в учреждениях ведется с учетом следующих требований:

1. Непрерывность. Бухгалтерский учет ведется непрерывно исходя из предположения, что учреждение будет осуществлять свою деятельность в обозримом будущем.

2. Полнота. Информация в денежном выражении о состоянии активов и обязательств, об операциях, их изменяющих, и финансовых результатах указанных операций, отражаемая на соответствующих счетах рабочего плана счетов учреждения, должна быть полной с учетом существенности ее влияния на экономические (финансовые) решения учредителей учреждения (заинтересованных пользователей информации) и существенности затрат на ее формирование.

3. Внутренний контроль. К бухгалтерскому учету принимаются первичные учетные документы, поступившие по результатам внутреннего контроля

совершаемых фактов хозяйственной жизни для регистрации содержащихся в них данных в регистрах бухгалтерского учета, из предположения надлежащего составления первичных учетных документов по совершаемым фактам хозяйственной жизни лицами, ответственными за их оформление.

4. Учет существенных событий после отчетной даты для ведения учета и формирования отчетности. Под событиями после отчетной даты понимаются факты 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.

5. Прозрачность (открытость). Информация об имуществе, обязательствах и операциях, их изменяющих, а также о результатах исполнения бюджета и (или) хозяйственной деятельности субъекта учета, формируется на соответствующих счетах с обеспечением соответствующей аналитики, в объеме показателей, предусмотренных для представления внешним пользователям согласно законодательству РФ.

6. Сопоставимость. Данные бухгалтерского учета и сформированная на их основе отчетность учреждения должны быть сопоставимы (в том числе за различные финансовые (отчетные) периоды деятельности учреждения) вне зависимости от его типа.

7. Стабильность. В рамках формирования учетной политики рабочий план счетов утверждается и применяется непрерывно. Его изменение возможно при условии обеспечения сопоставимости показателей бухгалтерского учета и отчетности за отчетный, текущий и очередной финансовые годы (за очередной финансовый год и плановый период).

8. Правдивость. В бухгалтерском учете должна быть отражена информация, не содержащая существенных ошибок и искажений и позволяющая положиться на нее как на правдивую. Существенной признается информация, пропуск или искажение которой может повлиять на экономическое решение учредителей учреждения (пользователей информации), принимаемое на основании данных бухгалтерского учета и (или) бухгалтерской (финансовой) отчетности учреждения.

9. Раздельный учет имущества. Имущество, являющееся собственностью учредителя государственного (муниципального) учреждения, учитывается учреждением обособленно от иного имущества, находящегося у данного учреждения в пользовании (в управлении, на хранении).

10. Разделение ответственности по обязательствам. Обязательства, по которым учреждение отвечает имуществом, находящимся у него на праве оперативного управления, а также указанное имущество учитываются в бухгалтерском учете учреждений обособленно от иных объектов учета.

Бухгалтерский учет ведется в валюте Российской Федерации – в рублях.

1.4. Учетная политика государственных (муниципальных) учреждений

В соответствии с частью 2 статьи 8 Закона № 402-ФЗ, пунктом 6 Инструкции № 157н учреждение самостоятельно формирует свою учетную политику, руководствуясь законодательством РФ о бухгалтерском учете, нормативными актами органов, регулируемыми бухгалтерский учет.

Учетная политика разрабатывается исходя из отраслевых и иных особенностей деятельности учреждения, его полномочий в соответствии с законодательством РФ и структуры.

Учетная политика должна применяться последовательно из года в год. Ее изменения возможны в случаях изменения законодательства, разработки учреждением новых способов ведения бухгалтерского учета, применение которых приводит к повышению качества информации об объекте бухгалтерского учета или существенного изменения условий деятельности учреждения.

Учетная политика утверждается приказом руководителя.

Учетная политика учреждения должна охватывать все аспекты, связанные с учетным процессом, в том числе организационные и методические.

Организационная часть учетной политики включает различные способы организации учетного процесса (технические регламенты, взаимосвязи и взаимодействия внутри учреждения).

Методическая часть включает критерии отнесения объектов к тем или иным видам нефинансовых активов, принятые в учреждении методы (способы) оценки отдельных видов имущества и обязательств, списания материальных запасов, калькулирования себестоимости работ, услуг, готовой продукции, признания доходов и расходов, порядок формирования резервов предстоящих расходов и прочие особенности учета.

В целях организации и ведения бухгалтерского учета Учетной политикой учреждения должны быть утверждены:

1) разработанный на основе соответствующего Плана счетов и Инструкции по его применению **рабочий план счетов**, содержащий применяемые учреждением счета бухгалтерского учета для ведения синтетического и аналитического учета;

2) **методы оценки** отдельных видов имущества и обязательств.

Например, учет находящихся в эксплуатации основных средств стоимостью до 3000 р. включительно (кроме объектов библиотечного фонда и объектов недвижимого имущества) ведется на забалансовом счете 21 «Основные средства стоимостью до 3000 р. включительно в эксплуатации». Указанные средства могут приниматься к учету за балансом двумя способами:

- в условной оценке один объект – 1 р.;
- по первоначальной стоимости введенного в эксплуатацию объекта.

Способ учреждение выбирает самостоятельно и закрепляет его в учетной политике.

3) **порядок проведения инвентаризации** имущества и обязательств (особенности, сроки, периодичность и порядок проведения инвентаризации);

4) **формы первичных** (сводных) учетных документов, применяемых для оформления хозяйственных операций, по которым законодательством РФ не установлены обязательные для их составления формы документов;

5) порядок отражения в учете **событий после отчетной даты**;

6) **порядок организации и осуществления** учреждением внутреннего финансового **контроля** (контрольный отдел, внутренний аудитор и т.д.);

7) иные решения, необходимые для организации и ведения бухгалтерского учета.

Если какие-либо элементы учетной политики требуют детальной разработки, они могут быть оформлены в качестве приложений к учетной политике. Например, в качестве приложений к учетной политике ГМУ оформляются:

- график документооборота;
- перечень неунифицированных форм первичных документов, используемых в деятельности учреждения;
- положение о закупках;
- положение о комиссии по поступлению и выбытию нефинансовых активов;
- положение о проведении инвентаризации;
- положение о внутреннем финансовом контроле;
- положение о ведении кассовых операций;
- положение о служебных командировках;
- и другие.

1.5. Документальное оформление фактов хозяйственной жизни в государственных (муниципальных) учреждениях

Каждый факт хозяйственной жизни ГМУ подлежит документальному оформлению первичным учетным документом, который служит основой для отражения в бухгалтерском учете информации об активах и обязательствах, а также операций с ними. Не допускается принятие к бухгалтерскому учету документов, которыми оформляются не имевшие места факты хозяйственной жизни, в том числе лежащие в основе мнимых и притворных сделок.

Первичные документы принимаются к учету, если они составлены и оформлены надлежащим образом. Для организаций государственного сектора формы первичных учетных документов, учетных регистров и порядок их применения установлены Приказом Минфина России № 52н.

Унифицированные формы первичных учетных документов и регистров, установленные Приказом № 52н в обязательном порядке должны применяться всеми типами ГМУ (казенным, бюджетным и автономным) (табл. 2, 3, 4).

Таблица 2

Формы документов класса 03 «Унифицированная система первичной учетной документации» ОКУД

№ п/п	Код формы	Наименование формы документа
1	0310001	Приходный кассовый ордер
2	0310002	Расходный кассовый ордер
3	0310003	Журнал регистрации приходных и расходных кассовых документов
4	0310005	Книга учета принятых и выданных кассиром денежных средств

Таблица 3

Формы документов класса 04 «Унифицированная система банковской документации» ОКУД

№ п/п	Код формы	Наименование формы документа
1	0401060	Платежное поручение
2	0401671	Инкассовое поручение
3	0402001	Объявление на взнос наличными

Таблица 4

Формы документов класса 05 «Унифицированная система бухгалтерской финансовой, учетной и отчетной документации организаций государственного сектора» ОКУД

№ п/п	Код формы	Наименование формы документа
1	0504101	Акт о приеме-передаче объектов нефинансовых активов
2	0504102	Накладная на внутреннее перемещение объектов нефинансовых активов
3	0504103	Акт о приеме-сдаче отремонтированных, реконструированных и модернизированных объектов основных средств
4	0504104	Акт о списании объектов нефинансовых активов (кроме транспортных средств)
5	0504105	Акт о списании транспортного средства
6	0504143	Акт о списании мягкого и хозяйственного инвентаря
7	0504144	Акт о списании исключенных объектов библиотечного фонда
8	0504202	Меню-требование на выдачу продуктов питания
9	0504203	Ведомость на выдачу кормов и фуража
10	0504204	Требование-накладная
11	0504205	Накладная на отпуск материалов (материальных ценностей) на сторону
12	0504206	Карточка (книга) учета выдачи имущества в пользование
13	0504207	Приходный ордер на приемку материальных ценностей (нефинансовых активов)

№ п/п	Код формы	Наименование формы документа
14	0504210	Ведомость выдачи материальных ценностей на нужды учреждения
15	0504220	Акт приемки материалов (материальных ценностей)
16	0504230	Акт о списании материальных запасов
17	0504401	Расчетно-платежная ведомость
18	0504402	Расчетная ведомость
19	0504403	Платежная ведомость
20	0504417	Карточка-справка
21	0504421	Табель учета использования рабочего времени
22	0504425	Записка-расчет об исчислении среднего заработка при предоставлении отпуска, увольнении и других случаях
23	0504501	Ведомость на выдачу денег из кассы подотчетным лицам
24	0504505	Авансовый отчет
25	0504510	Квитанция
26	0504514	Кассовая книга
27	0504608	Табель учета посещаемости детей
28	0504805	Извещение
29	0504816	Акт о списании бланков строгой отчетности
30	0504817	Уведомление по расчетам между бюджетами
31	0504822	Уведомление о лимитах бюджетных обязательств (бюджетных ассигнованиях)
32	0504833	Бухгалтерская справка
33	0504835	Акт о результатах инвентаризации

В случае если для каких-либо операций унифицированная форма первичного учетного документа не предусмотрена, учреждение вправе самостоятельно разработать форму первичного учетного документа (с учетом требований к составу обязательных реквизитов) и утвердить ее в учетной политике.

Первичные документы, не имеющие унифицированной формы и разрабатываемые учреждением самостоятельно, должны содержать следующие обязательные реквизиты, предусмотренные статьей 9 Закона № 402-ФЗ и пунктом 7 Инструкции № 157н:

- наименование документа;
- дата составления документа;
- наименование экономического субъекта, составившего документ;
- содержание факта хозяйственной жизни;
- величина натурального и (или) денежного измерения факта хозяйственной жизни с указанием единиц измерения;
- наименование должности лица (лиц), совершившего (совершивших) сделку, операцию и ответственного (ответственных) за правильность ее оформления, либо наименование должности лица (лиц), ответственного (ответственных) за правильность оформления свершившегося события;
- подписи перечисленных лиц с указанием их фамилий и инициалов либо иных реквизитов, необходимых для идентификации этих лиц.

Кроме того, в первичные учетные документы, применяемые учреждениями, в обязательном порядке должна быть включена информация, необходимая для представления в Государственную информационную систему о государственных и муниципальных платежах в соответствии с порядком, установленным Федеральным законом от 27.07.2010 г. № 210-ФЗ «Об организации предоставления государственных и муниципальных услуг».

Также учреждение вправе включить в первичный учетный документ, сформированный на основе унифицированной формы документа, дополнительные реквизиты.

На основе первичных учетных документов учреждения могут составлять сводные учетные документы по формам, утвержденным Минфином России в установленном порядке.

Порядок создания первичных учетных документов, сроки передачи их в бухгалтерию определяются утвержденным графиком документооборота.

Первичные и сводные учетные документы должны быть надлежащим образом оформлены *лицами, ответственными за их оформление*. Именно на них лежит ответственность за достоверность данных первичных учетных документов, а также за их своевременное и качественное оформление, передачу их в установленные сроки для отражения в бухгалтерском учете.

Лицо, на которое возложено ведение бухгалтерского учета и лицо, с которым заключен договор об оказании услуг по ведению бухгалтерского учета, не несут ответственность за соответствие составленных другими лицами первичных учетных документов свершившимся фактам хозяйственной жизни.

К бухгалтерскому учету принимаются первичные учетные документы, поступившие по результатам внутреннего контроля совершаемых фактов хозяйственной жизни, для регистрации содержащихся в них данных в регистрах бухгалтерского учета.

При осуществлении внутреннего контроля может устанавливаться:

- соответствие первичного документа форме, утвержденной Приказом № 52н;
- правильность применения формы документа в соответствии с фактом хозяйственной деятельности (например, если первичный учетный документ составлен работниками другого отдела учреждения);
- наличие у первичного документа всех обязательных для первичного документа реквизитов и их заполнение (например, при поступлении первичного учетного документа от контрагента).

Денежные и расчетные документы, документы, оформляющие финансовые вложения, договоры займа, кредитные договоры принимаются к исполнению и бухгалтерскому учету только при наличии подписи главного бухгалтера или уполномоченного им на то лица.

В первичные учетные документы (за исключением кассовых и банковских документов) допускается вносить исправления, если иное не установлено федеральными законами или нормативными правовыми актами органов государственного регулирования бухгалтерского учета.

Первичные 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 подписями тех же лиц, с указанием «Исправленному верить» и даты внесения исправлений. Применять корректирующую жидкость («штрих») для закрашивания ошибочного текста (сумм) в первичных учетных документах недопустимо.

Первичные и сводные учетные документы составляются на бумажных носителях или в виде электронного документа с использованием усиленной квалифицированной электронной подписи.

Учреждение, сформировавшее электронный документ, обязано изготавливать за свой счет копии таких документов на бумажных носителях по письменному запросу других участников хозяйственных операций, а также по требованию органов, осуществляющих контроль в соответствии с законодательством РФ, суда и прокуратуры.

Данные проверенных и принятых к учету первичных (сводных) учетных документов систематизируются в хронологическом порядке и (или) группируются по соответствующим счетам бухгалтерского учета накопительным способом с отражением в регистрах бухгалтерского учета.

Записи в учетном регистре делаются по мере совершения операций и принятия к бухгалтерскому учету первичного (сводного) учетного документа, но не позднее следующего дня после получения документа.

Перечень регистров бухгалтерского учета, применяемых учреждениями государственного сектора, утвержден Приказом № 52н (табл. 5).

Таблица 5

Формы регистров бухгалтерского учета

№ п/п	Код формы	Наименование регистра
1	0504031	Инвентарная карточка учета нефинансовых активов
2	0504032	Инвентарная карточка группового учета нефинансовых активов
3	0504033	Опись инвентарных карточек по учету нефинансовых активов
4	0504034	Инвентарный список нефинансовых активов
5	0504035	Оборотная ведомость по нефинансовым активам
6	0504036	Оборотная ведомость
7	0504037	Накопительная ведомость по приходу продуктов питания
8	0504038	Накопительная ведомость по расходу продуктов питания
9	0504039	Книга учета животных

№ п/п	Код формы	Наименование регистра
10	0504041	Карточка количественно-суммового учета материальных ценностей
11	0504042	Книга учета материальных ценностей
12	0504043	Карточка учета материальных ценностей
13	0504044	Книга регистрации боя посуды
14	0504045	Книга учета бланков строгой отчетности
15	0504046	Книга учета выданных раздатчикам денег на выплату заработной платы, денежного довольствия и стипендий
16	0504047	Реестр депонированных сумм
17	0504048	Книга аналитического учета депонированной заработной платы, денежного довольствия и стипендий
18	0504051	Карточка учета средств и расчетов
19	0504052	Реестр карточек
20	0504053	Реестр сдачи документов
21	0504054	Многографная карточка
22	0504055	Книга учета материальных ценностей, оплаченных в централизованном порядке
23	0504056	Реестр учета ценных бумаг
24	0504057	Карточка учета выданных кредитов, займов (ссуд)
25	0504058	Карточка учета государственного долга Российской Федерации по полученным кредитам и предоставленным гарантиям
26	0504059	Карточка учета государственного долга Российской Федерации в ценных бумагах
27	0504061	Ведомость учета внутренних расчетов между органами, осуществляющими кассовое обслуживание исполнения бюджета
28	0504062	Карточка учета лимитов бюджетных обязательств (бюджетных ассигнований)
29	0504063	Карточка учета расчетных документов, ожидающих исполнения
30	0504064	Журнал регистрации обязательств
31	0504071	Журналы операций
32		Журнал операций по счету «Касса»
33		Журнал операций с безналичными денежными средствами
34		Журнал операций расчетов с подотчетными лицами
35		Журнал операций расчетов с поставщиками и подрядчиками
36		Журнал операций расчетов по оплате труда, денежному довольствию и стипендиям
37		Журнал операций по выбытию и перемещению нефинансовых активов
38		Журнал операций расчетов с дебиторами по доходам
39		Журнал по прочим операциям
40	0504072	Главная книга
41	0504081	Инвентаризационная опись ценных бумаг
42	0504082	Инвентаризационная опись остатков на счетах учета денежных средств
43	0504083	Инвентаризационная опись задолженности по кредитам, займам (ссудам)
44	0504084	Инвентаризационная опись состояния государственного долга Российской Федерации в ценных бумагах
45	0504085	Инвентаризационная опись состояния государственного долга Российской Федерации по полученным кредитам и предоставленным гарантиям
46	0504086	Инвентаризационная опись (сличительная ведомость) бланков строгой отчетности и денежных документов

№ п/п	Код формы	Наименование регистра
47	0504087	Инвентаризационная опись (сличительная ведомость) по объектам нефинансовых активов
48	0504088	Инвентаризационная опись наличных денежных средств
49	0504089	Инвентаризационная опись расчетов с покупателями, поставщиками и прочими дебиторами и кредиторами
50	0504091	Инвентаризационная опись расчетов по поступлениям
51	0504092	Ведомость расхождений по результатам инвентаризации

При необходимости учреждение вправе ввести в регистры бухгалтерского учета дополнительные реквизиты и показатели при условии сохранения обязательных реквизитов и показателей, предусмотренных унифицированными формами документов.

Регистры бухгалтерского учета формируются в виде книг, журналов, карточек на бумажных носителях или в виде электронного документа (регистра), подписанного электронной подписью. Учетные регистры подписываются лицом, ответственным за его формирование, и главным бухгалтером (если это предусмотрено формой документа). Правильность отражения фактов хозяйственной жизни в регистрах бухгалтерского учета обеспечивают лица, составившие и подписавшие их.

Исправление ошибки в регистре бухгалтерского учета должно быть обосновано и подтверждено подписью лица, осуществившего внесение исправления, а также содержать дату исправления.

ГМУ обязаны хранить первичные учетные документы и регистры бухгалтерского учета в течение сроков, устанавливаемых в соответствии с правилами организации государственного архивного дела, но не менее пяти лет после отчетного года. При хранении первичных (сводных) учетных документов и регистров бухгалтерского учета должна обеспечиваться их защита от несанкционированных исправлений. Ответственность за организацию хранения первичных (сводных) учетных документов, регистров бухгалтерского учета несет руководитель учреждения.

1.6. Структура номера счета бухгалтерского учета

Единый план счетов приводится в разрезе синтетических счетов объекта учета (пять разрядов), а планы счетов для казенных учреждений № 162н, бюджетных учреждений № 174н и автономных учреждений № 183н – в разрезе синтетических, аналитических счетов по бюджетной классификации РФ и аналитических счетов – по классификации операций сектора государственного управления (КОСГУ) и имеют по 26 разрядов.

Рассмотрим особенности структуры счетов бухгалтерского учета в казенных, бюджетных и автономных учреждениях.

Рабочий план счетов бухгалтерского учета казенного учреждения разрабатывается и утверждается учреждением на основе Плана счетов бюджетного учета и Инструкции по его применению № 162н.

Номер счета бюджетного учета состоит из двадцати шести разрядов (табл. 6).

Таблица 6

Структура номера счета казенного учреждения

Номер счета									
код									
аналитический по бюджетной классификации	вида деятельности	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 разряды – аналитический код по бюджетной классификации Российской Федерации.

В настоящем учебном пособии для обозначения первых семнадцати разрядов номера счета используются буквенные обозначения в соответствии с Приложением № 2 к Инструкции № 162н:

– код главного распорядителя бюджетных средств, код раздела, подраздела, целевой статьи и вида расхода бюджета;

– код главного администратора доходов бюджета, код вида, подвида дохода бюджета;

– КИФ – код главного администратора источников финансирования дефицита бюджета, код группы, подгруппы, статьи и вида источника финансирования дефицита бюджета;

– КБК – код главы по бюджетной классификации, в 4–17 разрядах номера счета указываются нули.

В отношении доходов бюджета классификационный код имеет следующую структуру (табл. 7):

1–3 разряды – код главного администратора доходов бюджета

4–13 разряды – код вида доходов (группа, подгруппа, статья, подстатья, элемент);

14–17 разряды – код подвида доходов.

В отношении **расходов** бюджета классификационный код имеет следующую структуру (табл. 8):

1–3 разряды – код главного распорядителя бюджетных средств;

4–5 разряды – код раздела;

6–7 разряды – код подраздела;

8–17 разряды – код целевой статьи;

18–20 разряды – код вида расходов.

Таблица 7

Структура классификационного кода в отношении доходов бюджета

Код главного администратора доходов бюджета			Код вида доходов бюджетов										Код подвида доходов бюджетов						
			группа доходов	подгруппа доходов		статья доходов		подстатья доходов		элемент доходов		группа подвида доходов бюджетов				аналитическая группа подвида доходов бюджетов			
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20

Таблица 8

Структура классификационного кода в отношении расходов бюджета

Код главного распорядителя бюджетных средств			Код раздела		Код подраздела		Код целевой статьи										Код вида расходов		
							программная (непрограммная) статья					направление расходов					группа	подгруппа	элемент
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20

18 разряд – код вида финансового обеспечения (деятельности):

В казенных учреждениях в 18 разряде номера счета бюджетного учета применяются коды вида финансового обеспечения (деятельности):

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

3 – средства во временном распоряжении.

В номере счета бюджетного учета казенными учреждениями код вида деятельности «2» не применяется, так как они не вправе осуществлять операции со средствами, полученными от приносящей доход деятельности в соответствии.

При ведении бюджетного учета федеральными казенными учреждениями не предусмотрено применение кода финансового обеспечения для средств по обязательному медицинскому страхованию (ОМС) «7». Поэтому при ведении бюджетного учета со средствами ОМС учреждениями в 18-м разряде номера счета бюджетного учета применяется код вида финансового обеспечения (деятельности) «1».

19–23 разряды – код синтетического счета Единого плана счетов.

Код синтетического счета включает:

19–21 разряды – код синтетического счета объекта учета;

22 разряд – код группы синтетического счета;

23 разряд – код вида синтетического счета.

24–26 разряды – код Классификации операций сектора государственного управления (КОСГУ)¹.

Например:

1) увеличение кредиторской задолженности казенного учреждения по принятым обязательствам по оплате транспортных услуг отражаются на счете 1 302 22 730 «Увеличение кредиторской задолженности по транспортным услугам», где:

1 – код вида деятельности «деятельность, осуществляемая за счет средств соответствующего бюджета бюджетной системы РФ (бюджетная деятельность)»;

302 – код синтетического счета объекта учета «Расчеты по принятым обязательствам»;

2 и 2 – соответственно код группы и код вида синтетического счета;

730 – КОСГУ «Увеличение прочей кредиторской задолженности»

2) принятие к учету земельного участка отражается на счете 1 103 11 330 «Увеличение стоимости земли – недвижимого имущества учреждения», где

103 – код синтетического счета объекта учета «Непроизведенные активы»;

1 и 1 – соответственно код группы и код вида синтетического счета;

¹ Об утверждении Указаний о порядке применения бюджетной классификации Российской Федерации: приказ Минфина России от 01.07.2013 г. № 65н // СПС «Консультант Плюс».

330 – КОСГУ «Увеличение стоимости непроизведенных активов»

Рабочий план счетов бухгалтерского учета бюджетного учреждения разрабатывается и утверждается на основе Плана счетов бухгалтерского учета бюджетных учреждений и Инструкции № 174н.

Номер счета бухгалтерского учета бюджетных учреждений состоит из двадцати шести разрядов (табл. 9).

Таблица 9

Структура номера счета бюджетного учреждения

Номер счета									
код									
аналитический классификаци- онный	вида фин. обеспечения	синтетического счета					аналитический по КОСГУ		
		объекта учета	группы	вида					
номер разряда счета									
1–17	18	19	20	21	22	23	24	25	26

В **1–17 разрядах** – номера счета рабочего плана счетов, утвержденного бюджетным учреждением в рамках формирования учетной политики, отражаются:

1–4 разрядах – аналитический код вида функции, услуги (работы) учреждения, соответствующий коду раздела, подраздела классификации расходов бюджетов;

5–14 разрядах – нули, если иное не предусмотрено учетной политикой учреждения;

15–17 разрядах – аналитический код вида поступлений доходов, иных поступлений, в том числе от заимствований (источников финансирования дефицита средств учреждения) или аналитический код вида выбытий по расходам, иным выплатам, в том числе по погашению заимствований, соответствующий коду (составной части кода) бюджетной классификации РФ (аналитической группе подвида доходов бюджетов, коду вида расходов, аналитической группе вида источников финансирования дефицитов бюджетов).

18 разряд – код вида финансового обеспечения (деятельности):

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;

8 – средства некоммерческих организаций на лицевых счетах;

9 – средства некоммерческих организаций на отдельных лицевых счетах;
19–21 разряды – код синтетического счета бухгалтерского учета;
22–23 разряды – код аналитического счета бухгалтерского учета;
24–26 разряды – код классификации операций сектора государственного управления (КОСГУ).

Бюджетное учреждение вправе вводить дополнительные аналитические коды счетов, обеспечивающих формирование в бухгалтерском учете дополнительной информации, необходимой внутренним и внешним пользователям бухгалтерской (финансовой) отчетности бюджетных учреждений (пункт 4 Инструкции № 174н).

Например, расчеты бюджетного учреждения по предварительной оплате транспортных услуг поставщику по договору, заключенному в рамках выполнения государственного (муниципального) задания, отражается на счете

4 206 22 560 «Увеличение дебиторской задолженности по транспортным услугам», где

4 – код вида деятельности «субсидии на выполнение государственного (муниципального) задания»;

206 – код синтетического счета объекта учета «Расчеты по выданным авансам»;

2 и 2 – соответственно код группы и код вида синтетического счета;

560 – КОСГУ «Увеличение прочей дебиторской задолженности».

Рабочий план счетов бухгалтерского учета автономного учреждения разрабатывается и утверждается на основе Плана счетов бухгалтерского учета автономных учреждений и Инструкции № 183н. Номер счета бухгалтерского учета состоит из двадцати шести разрядов (табл. 10).

Таблица 10

Структура номера счета автономного учреждения

Номер счета									
код									
аналитический классификационный	вида фин. обеспечения	синтетического счета			аналитический вида поступлений, выбытий объекта учета				
		объекта учета	группы	вида					
номер разряда счета									
1 – 17	18	19	20	21	22	23	24	25	26

В **1–17 разрядах** номера счета рабочего плана счетов бухгалтерского учета автономных учреждений отражаются:

1–4 разрядах – аналитический код вида функции, услуги (работы) учреждения, соответствующий коду раздела, подраздела классификации расходов бюджетов;

5–14 разрядах – нули, если иное не предусмотрено учетной политикой учреждения;

15–17 разрядах – аналитический код вида поступлений доходов, иных поступлений, в том числе от заимствований (источников финансирования дефицита средств учреждения) или аналитический код вида выбытий по расходам, иным выплатам, в том числе по погашению заимствований, соответствующий коду (составной части кода) бюджетной классификации РФ (аналитической группе подвида доходов бюджетов, коду вида расходов, аналитической группе вида источников финансирования дефицитов бюджетов).

18 разряд – код вида финансового обеспечения (деятельности):

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;

8 – средства некоммерческих организаций на лицевых счетах;

9 – средства некоммерческих организаций на отдельных лицевых счетах;

19–21 разряды – код синтетического счета бухгалтерского учета;

22–23 разряды – код аналитического счета бухгалтерского учета;

24–26 разряды – аналитический код вида поступлений, выбытий объекта учета. При этом автономными учреждениями указывается аналитический код поступлений, выбытий объектов учета, в структуре, обеспечивающей раскрытие информации в бухгалтерской (финансовой) отчетности, утвержденной в рамках формирования учетной политики. По счетам финансового результата экономического субъекта, затрат на изготовление готовой продукции, выполнение работ, оказание услуг, внутриведомственных расчетов в 24 – 26 разрядах номера счета Рабочего плана счетов отражаются коды КОСГУ.

При этом автономное учреждение вправе вводить при утверждении Рабочего плана счетов дополнительные аналитические коды счетов, обеспечивающие формирование в бухгалтерском учете информации, необходимой внутренним и внешним пользователям бухгалтерской отчетности автономного учреждения (пункт 4 Инструкции № 183н).

Контрольные вопросы

1. В каких сферах деятельности могут быть созданы государственные (муниципальные) учреждения?

2. Назовите типы государственных (муниципальных) учреждений и их отличительные особенности.

3. В чем заключается специфика правового статуса казенных, бюджетных и автономных учреждений?

4. Перечислите основные нормативные акты, регулирующие деятельность государственных (муниципальных) учреждений и бухгалтерский учет в них.

5. Опишите организацию бухгалтерского учета в государственных (муниципальных) учреждениях.

6. Назовите применяемые в бухгалтерском учете первичные документы, порядок их представления в бухгалтерию, проверки и порядок исправления.

7. Назовите применяемые учетные регистры, порядок их оформления.

8. Опишите структуру Единого плана счетов бухгалтерского учета.

9. Опишите структуру счета бухгалтерского учета казенного, бюджетного и автономного учреждения.

10. Опишите особенности формирования учетной политики учреждения (разработка учетной политики, организация бухгалтерской службы, первичные документы и организация документооборота, хранение документов и регистров бухгалтерского учета).

2. Финансовое обеспечение деятельности государственных (муниципальных) учреждений и санкционирование их расходов

2.1. Финансовое обеспечение деятельности государственных (муниципальных) учреждений

Финансовое обеспечение деятельности казенного учреждения осуществляется за счет средств соответствующего бюджета бюджетной системы РФ и на основании бюджетной сметы. Основным источником финансового обеспечения деятельности бюджетных и автономных учреждений является субсидия на выполнение государственного (муниципального) задания. Поэтому порядок финансового обеспечения деятельности бюджетных, автономных и казенных учреждений в настоящем учебном пособии рассмотрен отдельно.

2.1.1. Финансовое обеспечение деятельности казенных учреждений

Финансовое обеспечение деятельности казенного учреждения осуществляется за счет средств соответствующего бюджета бюджетной системы РФ и на основании бюджетной сметы (статья 6, пункт 2 статьи 161, статьи 162 БК РФ).

Бюджетная смета – это документ, устанавливающий в соответствии с классификацией расходов бюджетов лимиты бюджетных обязательств¹ казенного учреждения.

Бюджетная смета казенного учреждения составляется, утверждается и ведется в порядке, определенном главным распорядителем бюджетных средств (ГРБС), в ведении которого находится казенное учреждение (пункт 1 статьи 221 БК РФ).

Общие требования к порядку составления, утверждения и ведения бюджетной сметы казенного учреждения утверждены Приказом Минфина России от 20.11.2007 г. № 112н (далее – Требования № 112н). Этим же Приказом утверждена форма бюджетной сметы казенного учреждения. При этом Учредитель не вправе дополнять или изменять реквизиты и разделы бюджетной сметы, а также предусматривать правила ее заполнения. Использовать новые формы бюджетной сметы региональные и муниципальные казенные учреждения должны начиная со сметы на 2018 год, а федеральные казенные учреждения – со сметы на 2017 год.

В соответствии с пунктом 1 Требований № 112н ведение сметы учреждения осуществляется с использованием государственной интегрированной

¹ Лимиты бюджетных обязательств (ЛБО) – это объем прав в денежном выражении на принятие казенным учреждением бюджетных обязательств и (или) их исполнение в текущем финансовом году и плановом периоде (статья 6 БК РФ).

информационной системы управления общественными финансами «Электронный бюджет».

Формированию бюджетной сметы предшествует формирование проекта бюджетной сметы. Проект бюджетной сметы на очередной финансовый год формируется в соответствии с порядком составления, утверждения и ведения сметы, установленным Учредителем (ГРБС). При этом обоснования (расчеты) плановых сметных показателей формируются в процессе разработки проекта закона (решения) о бюджете на очередной финансовый год (на очередной финансовый год и плановый период).

При получении лимитов бюджетных обязательств казенным учреждением составляется бюджетная смета по унифицированной форме (ф. 0501012). Составлением бюджетной сметы является установление объема и распределения направлений расходования средств бюджета на основании доведенных до казенного учреждения в установленном порядке лимитов бюджетных обязательств по расходам бюджета на принятие и (или) исполнение бюджетных обязательств по обеспечению выполнения функций учреждения на период одного финансового года. К этим обязательствам относятся, в том числе, бюджетные обязательства по предоставлению бюджетных инвестиций и субсидий юридическим лицам (в том числе субсидии бюджетным и автономным учреждениям), субсидий, субвенций и иных межбюджетных трансфертов (пункт 3 Требований № 112н).

Показатели сметы формируются в разрезе кодов классификации расходов бюджетов бюджетной классификации РФ с детализацией до кодов подгрупп и элементов видов расходов. Главный распорядитель, распорядитель средств бюджета, учреждение вправе дополнительно детализировать показатели сметы по кодам аналитических показателей. Утвержденные показатели бюджетной сметы должны соответствовать доведенным до учреждения лимитам бюджетных обязательств.

Новая форма бюджетной сметы включает в себя четыре раздела вместо одного, как это было предусмотрено ранее.

В 1 разделе бюджетной сметы отражаются расходы, осуществляемые в целях обеспечения выполнения функций учреждениями. В силу положений статьи 70 БК РФ к таким расходам относятся:

- оплата труда, денежное содержание (денежное вознаграждение, денежное довольствие, заработная плата) работников учреждений, а также командировочные и другие выплаты, предусмотренные трудовыми договорами (служебными контрактами), законодательством РФ, субъектов РФ и муниципальными правовыми актами;

- оплата поставок товаров, выполнения работ, оказания услуг для государственных (муниципальных) нужд;

– уплата налогов, сборов и иных обязательных платежей в бюджетную систему РФ;

– возмещение вреда, причиненного казенным учреждением при осуществлении его деятельности.

Во 2 разделе бюджетной сметы указываются расходы учреждений, осуществляющих бюджетные полномочия главного распорядителя (распорядителя) бюджетных средств, в части предоставления бюджетных инвестиций и субсидий юридическим лицам (включая субсидии бюджетным и автономным учреждениям), субсидий, субвенций и иных межбюджетных трансфертов.

Расходы учреждений, не поименованные в 1 и 2 разделах, подлежат отражению в 3 разделе, а итоговые показатели по всем разделам – в 4 разделе.

Бюджетная смета составляется на основании разработанных и установленных ГРБС на соответствующий финансовый год расчетных показателей, характеризующих деятельность казенного учреждения. Если казенному учреждению установлено государственное (муниципальное) задание, то его показатели используются при составлении бюджетной сметы казенного учреждения.

Схематично алгоритм составления и утверждения бюджетной сметы в отношении казенного учреждения представлена на рис. 2.

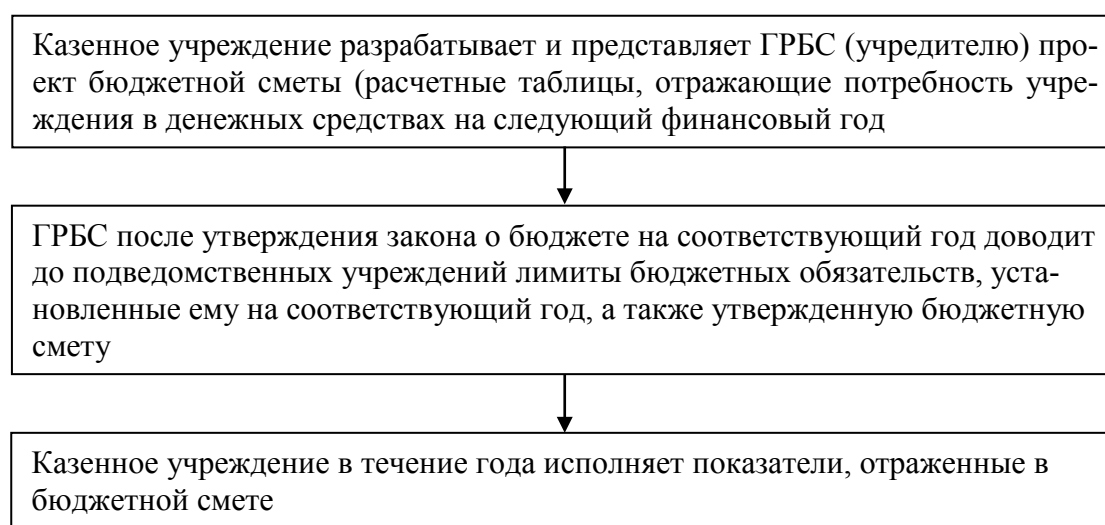


Рис. 2. Схема составления и утверждения бюджетной сметы казенного учреждения

Утверждение бюджетной сметы. Смета учреждения, являющегося главным распорядителем средств бюджета, утверждается руководителем главного распорядителя средств бюджета или иным уполномоченным им лицом.

Смета учреждения, не являющегося главным распорядителем средств бюджета, утверждается руководителем учреждения или иным уполномоченным им лицом, если иной порядок не предусмотрен главным распорядителем средств бюджета.

Смета обособленного (структурного) подразделения учреждения без прав юридического лица, осуществляющего полномочия по ведению бюджетного учета, утверждается руководителем учреждения, в составе которого создано данное подразделение.

К представленной на утверждение смете прилагаются обоснования (расчеты) плановых сметных показателей, использованных при формировании сметы.

Смета утверждается не позднее 10 рабочих дней со дня доведения учреждению в определенном порядке соответствующих лимитов бюджетных обязательств.

Ведение бюджетной сметы. В течение финансового года в бюджетную смету могут вноситься изменения в пределах, доведенных учреждению в установленном порядке объемов соответствующих лимитов бюджетных обязательств.

Согласно пункту 21 Инструкции № 157н финансовое обеспечение казенного учреждения за счет средств бюджета отражается по коду вида деятельности «1» – «деятельность, осуществляемая за счет средств соответствующего бюджета бюджетной системы Российской Федерации (бюджетная деятельность)».

2.1.2. Финансовое обеспечение бюджетных, автономных учреждений за счет субсидий на выполнение государственного (муниципального) задания

Деятельность, которую осуществляют автономные и бюджетные учреждения в соответствии со своим уставом, имеет несколько источников финансового обеспечения. Прежде всего, согласно статьи 78.1 БК РФ на ведение основной уставной деятельности учредитель выделяет субсидию на выполнение государственного (муниципального) задания (далее – задание учредителя).

Порядок определения объема и условий предоставления субсидий из федерального бюджета, бюджетов субъектов Российской Федерации и местных бюджетов устанавливается соответственно Правительством Российской Федерации, высшим исполнительным органом государственной власти субъекта Российской Федерации, местной администрацией.

При осуществлении своей деятельности государственные (муниципальные) учреждения в соответствии с государственными (муниципальными) заданиями оказывают государственные (муниципальные) услуги (выполняют работы) для физических, юридических лиц и органов власти. При этом исчерпывающий перечень видов деятельности учреждений должен быть определен в их уставах.

С целью унификации и систематизации государственных (муниципальных) услуг и работ, оказываемых и выполняемых учреждениями в соответствии

с заданиями учредителя, данные услуги и работы объединяются в ведомственные и базовые перечни услуг и работ.

Примерами государственных (муниципальных) услуг являются: предоставление высшего образования, среднего профессионального образования, общего образования, дошкольного образования, предоставление информации из федеральной базы данных о результатах единого государственного экзамена; предоставление информации о порядке оказания специализированной медицинской помощи; выдача направления на госпитализацию; прием заявок (запись) на прием к врачу; осуществление библиотечного, библиографического и информационного обслуживания пользователей библиотек (книговыдача), организация трудоустройства, показ спектакля, санаторно-курортное лечение.

Примерами государственных (муниципальных) работ являются выполнение прикладного научного исследования, создание спектакля, организация автотранспортного обслуживания органа власти.

Деятельность по оказанию государственных (муниципальных) услуг (выполнению работ) автономное и бюджетное учреждение осуществляет на основании государственного (муниципального) задания¹.

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

Порядок формирования Задания и порядок финансового обеспечения выполнения этого задания определяются:

– в отношении федеральных учреждений – Правительством РФ. С 01.01.2016 г. формирование государственного задания на оказание государственных услуг (выполнение работ) в отношении федеральных государственных учреждений регламентируется Постановлением Правительства РФ от 26.06.2015 г. № 640 (далее – Постановление № 640);

– в отношении учреждений субъекта РФ – высшим исполнительным органом государственной власти субъекта РФ. В Иркутской области действует Постановление Правительства Иркутской области от 31.12.2010 г. № 348-пп «О реализации отдельных положений Бюджетного кодекса РФ».

– в отношении муниципальных учреждений – местной администрацией муниципального образования. В настоящее время в городе Иркутске действует Постановление администрации г. Иркутска от 13.04.2016 г. № 031-06-331/6 «О порядке формирования муниципального задания в отношении муниципальных учреждений города Иркутска и финансового обеспечения выполнения муниципального задания».

¹ Пункт 2 статьи 4 Закона № 174-ФЗ, статья 9.2 Закона № 7-ФЗ.

Задание формируется учредителем для каждого подведомственного учреждения, которое, в свою очередь, не вправе отказаться от выполнения такого задания.

На основании статьи 69.2 БК РФ задание содержит следующие основные разделы:

1. *Наименование услуги.*

2. *Потребители услуги.* Определяется круг потребителей, дается их характеристика. Например, для физических лиц – возраст, состояние здоровья, образование, гражданство; для юридических лиц – виды деятельности, отношение к субъектам малого предпринимательства.

3. *Показатели, характеризующие объем и (или) качество услуги.* Примерами таких показателей могут служить:

– для услуги «организация досуговых мероприятий» – систематичность проведения мероприятий, сочетание познавательных и развлекательных игр;

– для услуги «оказание стационарной медицинской помощи» – требования к мерам профилактики внутрибольничных инфекций (регулярность дезинфекции и кварцевания помещений, влажная уборка, средства дезинфекции);

– для услуги «оказание амбулаторно-поликлинической медицинской помощи» – среднее время ожидания приема врача;

– для услуги «оказание скорой медицинской помощи» – среднее время ожидания бригады скорой медицинской помощи;

– для услуги «пополнение и хранение музейного фонда» – процент музейных предметов, внесенных в электронный каталог;

– для услуг, оказываемых по заявкам (обращениям) потребителей, – среднее время ожидания оказания услуги с момента поступления заявки (обращения) потребителя;

– для услуг, оказываемых потребителям в электронной форме, – формат ответа на обращение.

К общим показателям качества предоставления государственной услуги по обучению, воспитанию и содержанию в образовательных учреждениях относятся: укомплектованность кадрами; наличие качественного педагогического состава; доля педагогического состава, повысившего квалификацию; наличие оснащенной библиотеки (методического кабинета) образовательного учреждения; наличие в образовательном учреждении общей (единой) системы оценки индивидуальных образовательных результатов, обоснованное использование разных оценочных шкал, процедур, форм оценки и их соотношение; наличие свободного доступа к ресурсам сети Интернет; материально-техническое обеспечение; применение и использование различных методик и технологий обучения (в том числе и инновационных); отсутствие обоснованных жалоб обучающихся и их родителей (законных представителей) на действия работников учреждения; уровень удовлетворенности родителей (законных представителей)

качеством образования; привлечение родителей к управлению образовательным учреждением.

4. *Порядок оказания услуги.* Данный раздел включает в себя, в том числе: нормативные правовые акты, регулирующие порядок оказания услуги; порядок информирования потенциальных потребителей государственной услуги (в Интернете; в печатных СМИ; в справочниках, буклетах; на информационных стендах; на указателях).

5. *Основания для досрочного прекращения выполнения задания* (в том числе ликвидация учреждения; исключение услуги из ведомственного перечня услуг (работ) и иные основания, предусмотренные нормативными актами РФ).

6. *Предельные цены (тарифы) на оплату услуг* в случаях, если федеральным законом предусмотрено их оказание на платной основе.

7. *Порядок контроля за выполнением государственного задания.*

8. *Требования к отчетности о выполнении задания*, в том числе периодичность представления указанной отчетности. Кроме того, учредителем могут быть установлены требования о представлении:

- пояснительной записки с прогнозом достижения годовых значений показателей объема и качества оказания услуги;
- информации о состоянии кредиторской задолженности, в том числе просроченной;
- копий подтверждающих документов.

9. *Иную информацию, необходимую для выполнения (контроля за выполнением) задания.*

Форма государственного задания для федеральных учреждений утверждена в качестве Приложения № 1 к Приказу № 640.

В качестве примера приведено муниципальное задание по оказанию услуги «Реализация общеобразовательных программ дошкольного образования» (рис. 3).

МУНИЦИПАЛЬНОЕ ЗАДАНИЕ

муниципальному бюджетному учреждению дошкольного образования
«Детский сад № 2» на 2017 год и плановый период 2018 и 2019 годов

1. Наименование муниципальной услуги Реализация общеобразовательных программ дошкольного образования.

2. Потребители муниципальной услуги Физические лица в возрасте от 2 до 7 лет

3. Показатели, характеризующие объем муниципальной услуги

3.1. Объем муниципальной услуги (в натуральных показателях)

Наименование показателя	Единица измерения	Значение показателей объема муниципальной услуги					Источник информации о значении показателя
		отчетный финансовый год	текущий финансовый год	очередной финансовый год	1-й год планового периода	2-й год планового периода	
Число воспитанников	чел.	64	61	61	60	60	договоры, заключенные с родителями

Наименование показателя	Единица измерения	Значение показателей объема муниципальной услуги					Источник информации о значении показателя
							(законными представителями) воспитанников

4. Порядок оказания муниципальной услуги

4.1. Нормативные правовые акты, регулирующие порядок оказания муниципальной услуги «Конвенция о правах ребенка» (одобрена Генеральной Ассамблеей ООН 20 ноября 1989 г.), Федеральный закон от 29.12.2012 № 273-ФЗ «Об образовании в Российской Федерации», Приказ Минобрнауки России от 30.08.2013 № 1014 «Об утверждении Порядка организации и осуществления образовательной деятельности по основным общеобразовательным программам - образовательным программам дошкольного образования», Устав муниципального бюджетного учреждения дошкольного образования «Детский сад № 2, утвержденный приказом ФСО России от 26 мая 2011 г. № 278, постановление Главного государственного санитарного врача Российской Федерации от 22 июля 2010 г. № 91 «Об утверждении СанПиН 2.4.1.2660-10 «Санитарно-эпидемиологические требования к устройству, содержанию и организации режима работы в дошкольных организациях».

4.2. Порядок информирования потенциальных потребителей муниципальной услуги

№ п/п	Способ информирования	Состав размещаемой информации	Частота обновления информации
1	Размещение информации на информационных стендах	наименование учреждения, направленность, цели и задачи, режим работы, адрес и контактные телефоны, Ф.И.О. руководителя, перечень дополнительных платных услуг (в случае их оказания), педагогический состав, копия лицензии на оказание образовательных услуг	по мере изменения данных
2	Размещение информации в сети Интернет	наименование учреждения, направленность, цели и задачи, режим работы, адрес и контактные телефоны, Ф.И.О. руководителя. Электронные копии следующих документов: 1) решение учредителя о создании учреждения; 2) учредительные документы учреждения; 3) свидетельства о государственной регистрации учреждения; 4) муниципальное задание на оказание услуг; 5) годовая бухгалтерская (финансовая) отчетность учреждения; 6) отчет о результатах деятельности муниципального учреждения и об использовании закрепленного за ним муниципального имущества; 7) сведения о проведенных в отношении учреждения контрольных мероприятиях и их результатах	по мере изменения данных

5. Основания для досрочного прекращения исполнения муниципального задания Ликвидация учреждения, реорганизация учреждения, истечение срока действия лицензии, приостановление или прекращение действия лицензии, решение суда.

6. Предельные цены (тарифы) на оплату муниципальной услуги в случаях, если федеральным законом предусмотрено их оказание на платной основе

6.1. Нормативный правовой акт, устанавливающий цены (тарифы) либо порядок их установления Федерального закон от 29.12.2012 г. № 273-ФЗ «Об образовании в Российской Федерации»

6.2. Значения предельных цен (тарифов) (р.)

Наименование услуги	Родительская плата (в месяц)
Содержание одного ребенка в саду	2000,00
Содержание одного ребенка в саду (для родителей, имеющих трех и более несовершеннолетних детей)	1135,00
Содержание одного ребенка в саду (для родителей, имеющих детей с ограниченными возможностями здоровья, а также детей с туберкулезной интоксикацией)	не взимается

7. Порядок контроля за исполнением муниципального задания

№ п/п	Формы контроля	Периодичность	Федеральные органы исполнительной власти, осуществляющие контроль за оказанием услуги
1	Ревизия финансово-хозяйственной деятельности	в соответствии с планом контрольных мероприятий	ФСО России
2	Проверка санитарно-эпидемиологических требований к устройству, содержанию и организации режима работы учреждения	1 раз в 2 года или внеплановая	ФГУ ЦГСЭН ФСБ России
3	Проверка противопожарного состояния учреждения	1 раз в год или внеплановая	ФСО России
4	Проверка организации работы по обеспечению безопасности жизнедеятельности	1 раз в год или внеплановая	ФСО России
5	Выездная проверка соблюдения налогового законодательства	в соответствии с планом контрольных мероприятий или внеплановая	Территориальный орган ФНС России
6	Камеральная проверка соблюдения налогового законодательства	в соответствии с планом контрольных мероприятий или внеплановая	Территориальный орган ФНС России

8. Требования к отчетности об исполнении муниципального задания

8.1. Форма отчета об исполнении муниципального задания

Наименование показателя	Единица измерения	Значение, утвержденное в муниципальном задании на отчетный период	Фактическое значение за отчетный период	Характеристика причин отклонения от запланированных значений	Источник информации о фактическом значении показателя
Число воспитанников	чел.				

8.2. Сроки представления отчетов об исполнении муниципального задания ежеквартально, в срок до 15 числа месяца, следующего за отчетным.

8.3. Иные требования к отчетности об исполнении муниципального задания не установлены.

9. Иная информация, необходимая для исполнения (контроля за исполнением) муниципального задания не устанавливается.

Рис. 3. Муниципальное задание муниципальному бюджетному учреждению дошкольного образования «Детский сад № 2» на 2017 год и плановый период 2018 и 2019 годов

Показатели задания используются для определения объема субсидий на выполнение задания бюджетным или автономным учреждением и могут использоваться при составлении бюджетной сметы казенного учреждения.

Государственное (муниципальное) задание должно утверждаться на срок, соответствующий установленному бюджетным законодательством РФ сроку формирования федерального бюджета (бюджета субъекта РФ, местного бюджета).

Финансовое обеспечение выполнения задания учредителя осуществляется путем предоставления бюджетным (автономным) учреждениям субсидий из соответствующего бюджета бюджетной системы РФ.

Порядок финансового обеспечения выполнения государственных (муниципальных) заданий устанавливается Правительством РФ, высшим исполни-

тельным органом государственной власти субъекта РФ, местной администрацией (пункт 4 статьи 69.2 БК РФ). Постановление № 640 утверждает порядок формирования задания и его финансового обеспечения в отношении федеральных учреждений. В соответствии с этим документом субъекты РФ и муниципалитеты создают свои порядки формирования задания и финансовое обеспечение его выполнения. Рассмотрим, на основании каких показателей рассчитывается объем субсидий на выполнение задания для федеральных учреждений согласно Постановлению № 640.

Объем обеспечения Задания учредителя рассчитывается с учетом нормативных затрат на оказание услуг и выполнение работ, на содержание имущества учреждения (при условии, что это имущество не сдано в аренду), а также на уплату налогов, объектом обложения которыми признается имущество учреждения.

Объем финансового обеспечения выполнения задания (R) определяется по следующей формуле:

$$R = \sum_i N_i \times V_i + \sum_w N_w - \sum_i P_i \times V_i + N^{yn} + N^{cu},$$

где N_i – нормативные затраты на оказание i -й услуги, включенной в ведомственный перечень;

V_i – объем i -й услуги, установленной заданием;

N_w – нормативные затраты на выполнение w -й работы, включенной в ведомственный перечень;

P_i – размер платы (тариф и цена) за оказание i -й услуги за плату, установленный заданием¹;

N^{yn} – затраты на уплату налогов, объектом обложения которыми признается имущество учреждения;

N^{cu} – затраты на содержание имущества учреждения, не используемого для оказания государственных услуг (выполнения работ) и для общехозяйственных нужд.

Таким образом, обеспечиваются только услуги или работы, оказываемые учреждением бесплатно и в рамках задания, и эти услуги или работы должны быть включены в ведомственный перечень.

Показатели N_i , N_w , N^{yn} , N^{cu} рассчитывает учредитель.

Нормативные затраты рассчитываются на единицу объема оказания услуги, установленного в государственном задании, на основе *базового норматива*

¹ Согласно пункту 36 Постановления № 640, если учреждение осуществляет платную деятельность в рамках задания, по которому в соответствии с федеральными законами предусмотрено взимание платы, объем обеспечения задания, рассчитанный на основе нормативных затрат, подлежит уменьшению на объем доходов от платной деятельности исходя из объема услуги (работы), за оказание (выполнение) которой предусмотрено взимание платы, и среднего значения размера платы (цены, тарифа), установленного в задании учредителем.

затрат и *корректирующих коэффициентов* к этим нормативам (территориальный, отраслевой коэффициенты).

Базовый норматив затрат на оказание государственной услуги состоит из базового норматива:

- а) затрат, непосредственно связанных с оказанием государственной услуги;
- б) затрат на общехозяйственные нужды на оказание государственной услуги.

В базовый норматив затрат, непосредственно связанных с *оказанием государственной услуги*, включаются:

- а) затраты на оплату труда работников, непосредственно связанных с оказанием государственной услуги с начислениями;

б) затраты на приобретение материальных запасов и на приобретение движимого имущества (основных средств и нематериальных активов), не отнесенного к особо ценному движимому имуществу и используемого в процессе оказания государственной услуги, с учетом срока его полезного использования, а также затраты на аренду указанного имущества;

б (1)) затраты на формирование в установленном порядке резерва на полное восстановление состава объектов особо ценного движимого имущества, используемого в процессе оказания государственной услуги (основных средств и нематериальных активов, амортизируемых в процессе оказания услуги), с учетом срока их полезного использования;

в) иные затраты, непосредственно связанные с оказанием государственной услуги.

В базовый норматив затрат на *общехозяйственные нужды* на оказание государственной услуги включаются:

- а) затраты на коммунальные услуги;
- б) затраты на содержание объектов недвижимого имущества, а также затраты на аренду указанного имущества;

в) затраты на содержание объектов особо ценного движимого имущества, а также затраты на аренду указанного имущества;

г) затраты на формирование в установленном порядке резерва на полное восстановление состава объектов особо ценного движимого имущества, необходимого для общехозяйственных нужд (основных средств и нематериальных активов), с учетом срока их полезного использования;

- д) затраты на приобретение услуг связи;
 - е) затраты на приобретение транспортных услуг;
 - ж) затраты на оплату труда работников, которые не принимают непосредственного участия в оказании государственной услуги, с начислениями;
- з) затраты на прочие общехозяйственные нужды.

Таким образом, размер субсидии на обеспечение задания учредителя поставлен в зависимость качественных и количественных показателей выполне-

ния задания. Финансовое обеспечение выполнения задания учредителя должно осуществляться на нормативной основе, т.е. на основании утвержденных нормативов затрат. Например, объем бюджетных средств, предоставляемых учебному заведению на оказание услуги образования, может определяться исходя из уровня норматива подушевого финансирования и численности, обучающихся в образовательном учреждении. Для учреждений других сфер деятельности в качестве натуральных показателей могут применяться такие показатели: количество посетителей, количество книговыдач, количество организованных мероприятий (выставок) или спектаклей, концертов; количество автоматизированных рабочих мест для читателей с доступом в Интернет (для услуг в сфере культуры и искусства) и т.д. Уменьшение объема субсидии в течение срока выполнения государственного задания должно осуществляться только при соответствующем изменении государственного задания.

Если федеральное бюджетное (автономное) учреждение оказывает услуги за плату сверх установленного задания, в его отношении применяется *коэффициент платной деятельности*, с помощью которого рассчитываются затраты на уплату налогов и содержание неиспользуемого имущества (пункты 33, 35 Положения № 640).

Механизм расчета коэффициента представлен в Методике определения коэффициента платной деятельности при расчете финансового обеспечения выполнения государственного задания на оказание государственных услуг (выполнение работ) федеральными государственными учреждениями, находящимися в ведении Минобрнауки, оказывающими государственные услуги (работы), относящиеся к основным видам деятельности, оказываемые ими сверх установленного государственного задания, а также в случаях, определенных федеральными законами, в пределах установленного государственного задания, утвержденной Минобрнауки России 29.10.2015 г. № АП-85/18 (далее – Методика). Действие Методики распространяется на правоотношения, возникшие при формировании задания и расчете объема финансового обеспечения его выполнения на 2016 г. и плановый период.

Согласно Методике, источниками информации для определения значения коэффициента платной деятельности являются показатели формы 0503737 «Отчет об исполнении учреждением плана его финансово-хозяйственной деятельности» за отчетный финансовый год в разрезе видов финансового обеспечения (деятельности). Значение коэффициента платной деятельности рассчитывается на основании данных прошлого периода, а применяется к текущему периоду.

Коэффициент рассчитывается по следующей формуле:

$$k^{nd} = \frac{R_{\text{субсидия}}}{R_{\text{субсидия}} + R_{\text{платные}}},$$

где $k^{пл}$ – коэффициент платной деятельности;

$R_{субсидия}$ – планируемый объем финансового обеспечения выполнения задания на очередной финансовый год исходя из объемов субсидии, полученной в отчетном финансовом году;

$R_{платные}$ – доходы от платной деятельности (поступления от оказания государственных услуг (выполнения работ) для физических и юридических лиц за плату), полученные в отчетном финансовом году.

Коэффициент платной деятельности показывает долю субсидии в общих поступлениях бюджетного или автономного учреждения и колеблется в интервале от нуля до единицы. Так, если коэффициент составляет 0,4, это означает, что на платную деятельность приходится 60 %, а на субсидию на выполнение задания – 40 %. Величины коэффициентов определяются учредителями и доводятся до подведомственных учреждений.

Субсидия предоставляется учреждению на основании *соглашения*, которое заключается между учреждением и учредителем и определяет права, обязанности и ответственность сторон, в том числе объем и периодичность перечисления средств субсидии в течение финансового года.

Для федеральных учреждений в соответствии с пунктом 45 Порядка № 640 перечисление субсидии должно осуществляться в соответствии с графиком, содержащимся в соглашении, но не реже одного раза в квартал в сумме, не превышающей:

- 25 % годового размера субсидии в течение I квартала;
- 50 % (до 65 % – в части субсидий, предоставляемых на оказание государственных услуг, процесс оказания которых требует неравномерного финансового обеспечения в течение финансового года) годового размера субсидии в течение первого полугодия;
- 75 % годового размера субсидии в течение девяти месяцев.

Контроль выполнения государственного задания осуществляет учредитель. Сведения о фактическом достижении показателей, установленных в государственном (муниципальном) задании, отражаются в отчете о его исполнении. Отчет об исполнении государственного задания (Приложение 2 к Положению № 640), и включает в себя следующую информацию:

- значение показателя, характеризующего объем государственной услуги (работы), утвержденное в государственном задании;
- фактическое значение данного показателя, достигнутое на отчетную дату;
- допустимое (возможное) отклонение при сравнении плановых и фактических значений;
- отклонение, превышающее допустимое (возможное) значение, с указанием причин такого отклонения.

Периодичность отчетности устанавливается в государственном (муниципальном) задании.

Субсидия на выполнение задания бюджетному учреждению перечисляется на лицевой счет, открытый в финансовом органе.

Субсидия на выполнение задания автономному учреждению перечисляется в установленном порядке на счет, открытый ему в кредитной организации, или на лицевой счет, открытый в финансовом органе.

Согласно пункту 21 Инструкции № 157н субсидия на выполнение задания учредителя отражается в бухгалтерском учете по коду вида деятельности «4».

Согласно Указаниям № 65н с 2016 г. доходы в виде субсидий, предоставленных учреждениям на выполнение государственного (муниципального) задания, отражаются по статье 130 «Доходы от оказания платных услуг (работ)» КОСГУ. Ранее использовалась статья 180 «Прочие доходы» КОСГУ. С учетом того, что в зависимости от применяемого кода КОСГУ используется тот или иной аналитический счет бухгалтерского учета, с 2016 г. для отражения начисления и поступления субсидий на выполнение задание применяются соответствующие аналитические счета.

Порядок отражения операций со средствами субсидии отражен в письме Минфина от 01.04.2016 г. № 02-06-07/19436. Учет доходов от субсидий на выполнение задания учредителя отражается на счете 401 10 «Доходы текущего периода» или на счете 401 40 «Доходы будущих периодов» в зависимости от даты заключения Соглашения между учредителем и учреждением. Если соглашение о предоставлении субсидии заключено в году, предшествующем году предоставления субсидии, то субсидия признается доходами будущих периодов. При наступлении даты предоставления субсидии в соответствии с условиями соглашения вне зависимости от факта перечисления субсидии на выполнение задания ранее начисленные доходы будущих периодов в сумме субсидий признаются доходами текущего (отчетного) периода. Даты предоставления субсидий, как правило, указываются в графике предоставления субсидии, прилагаемом к соглашению. Если же такое соглашение заключено (утверждено) в году предоставления субсидии, то тогда субсидия начисляется в доходы текущего года. Одновременно сумма поступившей субсидии учитывается на забалансовом счете 17 «Поступления денежных средств на счета учреждения» с аналитикой по статье 130 «Доходы от оказания платных услуг (работ)» КОСГУ (пункт 365 Инструкции № 157н). Стоит отметить, что Указаниями № 65н предусмотрена возможность введения дополнительной детализации операций по названной статье (в рамках третьего разряда кода). Учреждениям целесообразно ввести такую детализацию для разделения доходов в виде субсидии (например, код 134) и доходов от оказания платных услуг в рамках приносящей доход деятельности (например, код 132).

Бухгалтерские записи по отражению операций поступления субсидий, предоставленных на выполнение государственного (муниципального) задания представлены в табл. 11.

**Бухгалтерские записи по отражению операций поступления
субсидий, предоставленных на выполнение задания**

Содержание операции	Бюджетное учреждение		Автономное учреждение	
	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
Начисление доходов будущих периодов в сумме субсидий на выполнение задания на основании соответствующих соглашений, заключенных с учредителем	4 205 31 560	4 401 40 130	4 205 30 000	4 401 40 130
Признание доходами текущего (отчетного) периода ранее начисленных доходов будущих периодов в сумме субсидий на выполнение задания	4 401 40 130	4 401 10 130	4 401 40 130	4 401 10 130
Начисление доходов текущего (отчетного) финансового года в сумме субсидий на выполнение задания	4 205 31 560	4 401 10 130	4 205 30 000	4 401 10 130

Пример. Муниципальное бюджетное учреждение в 29.12.2016 г. заключило с учредителем соглашение о предоставлении субсидий на финансовое обеспечение выполнения государственного задания в 2017 г. в объеме 8 000 000 р.

Графиком перечисления средств субсидий в 2017 г. предусмотрено перечисление субсидии на лицевой счет учреждения ежеквартально по состоянию на 10 число первого месяца квартала в размере $\frac{1}{4}$ от общего объема субсидии. За 4 квартал субсидия должна быть перечислена 29.12.2017 г. Бухгалтерские записи по отражению операций поступления субсидий на выполнение государственного задания представлены в табл. 12.

**Бухгалтерские записи по отражению операций поступления субсидий
на выполнение государственного задания**

Содержание операции	Дебет	Кредит	Сумма, р.	Основание, первичный документ
29.12.2016				
Начислены доходы будущих периодов в объеме субсидии на выполнение муниципального задания на основании условий заключенного соглашения	4 205 31 560	4 401 40 130	8 000 000	Соглашение о предоставлении субсидии, бухгалтерская справка
10.01.2017				
Признаны доходами текущего (отчетного) периода	4 401 40 130	4 401 10 130	2 000 000	График перечисления субсидии,

Содержание операции	Дебет	Кредит	Сумма, р.	Основание, первичный документ
ранее начисленные доходы будущих периодов				бухгалтерская справка
Отражено поступление субсидии на выполнение задания на 2016 г.	4 201 11 510 Забалансовый счет 17	4 205 31 660	2 000 000	Выписка из лицевого счета
10.04.2017				
Признаны доходами текущего (отчетного) периода ранее начисленные доходы будущих периодов	4 401 40 130	4 401 10 130	2 000 000	График перечисления субсидии, бухгалтерская справка
Отражено поступление субсидии на выполнение задания на 2017 г.	4 201 11 510 Забалансовый счет 17	4 205 31 660	2 000 000	Выписка из лицевого счета
10.07.2017				
Признаны доходами текущего (отчетного) периода ранее начисленные доходы будущих периодов	4 401 40 130	4 401 10 130	2 000 000	График перечисления субсидии, бухгалтерская справка
Отражено поступление субсидии на выполнение задания на 2017 г.	4 201 11 510 Забалансовый счет 17	4 205 31 660	2 000 000	Выписка из лицевого счета
10.10.2017				
Признаны доходами текущего (отчетного) периода ранее начисленные доходы будущих периодов	4 401 40 130	4 401 10 130	2 000 000	График перечисления субсидии, бухгалтерская справка
Отражено поступление субсидии на выполнение задания на 2017 г.	4 201 11 510 Забалансовый счет 17	4 205 31 660	2 000 000	Выписка из лицевого счета
29.12.2017				
Признаны доходами текущего (отчетного) периода ранее начисленные доходы будущих периодов	4 401 40 130	4 401 10 130	2 000 000	График перечисления субсидии, бухгалтерская справка
Отражено поступление субсидии на выполнение задания на 2017 г.	4 201 11 510 Забалансовый счет 17	4 205 31 660	2 000 000	Выписка из лицевого счета

Операции по поступлению и расходованию субсидий, предоставленных на выполнение государственного (муниципального) задания, отражаются в бухгалтерском учете бюджетных (автономных) учреждений бухгалтерскими записями, представленными в табл. 13.

**Бухгалтерские записи по отражению операций поступления
и расходования субсидий, предоставленных на выполнение задания**

Бюджетные учреждения		Автономные учреждения	
Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
Поступила субсидия на лицевой счет, счет в кредитной организации			
4 201 11 510	4 205 31 660	4 201 11 000 4 201 21 000	4 205 30 000
Начисление доходов в сумме субсидии, предоставленной на выполнение государственного (муниципального) задания			
4 205 31 560	4 401 10 130	4 205 30 000	4 401 10 130
Начисление расходов, источником финансового обеспечения которых являлась субсидия на выполнение задания, не формирующих себестоимость работ, услуг (готовой продукции), оказываемых учреждением в рамках такого задания, с отнесением на финансовый результат текущего финансового года			
	4 109 80 000 ¹		4 109 80 000
	4 208 62 660		4 208 62 000
	4 208 63 660		4 208 63 000
4 401 20 262	4 208 91 660	4 401 20 262	4 208 91 000
4 401 20 263	4 210 01 660	4 401 20 263	4 210 01 000
4 401 20 273	4 302 62 730	4 401 20 273	4 302 62 000
4 401 20 290	4 302 63 730	4 401 20 290	4 302 63 000
	4 302 91 730		4 302 91 000
	4 303 00730		4 303 00 ² 000
Начисление расходов, источником финансового обеспечения которых являлась субсидия на выполнение задания, формирующих себестоимость работ (услуг), выполняемых (оказываемых) учреждением в рамках такого задания			
	4 302 00 ¹ 730		4 302 00 ² 000
4 109 60 000 ¹	4 104 00 ¹ 410	4 109 60 000 ¹	4 104 00 ² 000
4 109 70 000 ¹	4 208 00 ¹ 660	4 109 70 000 ¹	4 208 00 ² 000
4 109 80 000 ¹	4 303 00 ¹ 730	4 109 80 000 ¹	4 303 00 ² 000
4 109 90 000 ¹	4 105 00 ¹ 440	4 109 90 000 ¹	4 105 00 ² 000
	4 101 00 ¹ 410		4 101 00 ² 000
Начисление расходов по содержанию недвижимого имущества и особо ценного движимого имущества, финансовым источником которых являлась субсидия на выполнение задания			
	4 208 00 660		4 208 00 ² 000
	4 210 01 660		4 210 01 000
4 401 20 000 ²	4 302 00 ¹ 730	4 401 20 000 ¹	4 302 00 ² 000
	4 303 12 730		4 303 12 000
	4 303 13 730		4 303 13 000

¹ Применяется соответствующий код статьи (подстатьи) КОСГУ (код вида выбытий объекта учета)

² Применяются соответствующие группа и код вида синтетического счета

Законом № 83-ФЗ установлено, что ни бюджетное, ни автономное учреждение не вправе отказаться от выполнения задания. В то же время учредитель

не может произвольно уменьшить объем субсидии на его финансовое обеспечение. Учредитель вправе уменьшить размер субсидии на выполнение государственного (муниципального) задания в случае, если уменьшились показатели, характеризующие объем (содержание) оказываемых услуг (выполняемых работ), установленные заданием. Объем задания – это переменная величина, которая не должна зависеть от исторически сложившихся объемов финансового обеспечения учреждения, а должна рассчитываться на основе от планируемых результатов деятельности учреждений, качества оказываемых ими услуг и иных факторов по решению учредителя. Это должно повышать заинтересованность учреждений в увеличении объема предоставляемых услуг, а также спроса на них за счет повышения качества. Если же установленные в государственном (муниципальном) задании показатели не достигнуты, бюджетные и автономные учреждения должны вернуть в соответствующий бюджет остатки полученных субсидий¹.

Частью 17 статьи 30 Федерального закона № 83-ФЗ установлено, что федеральными законами, законами субъектов РФ, муниципальными правовыми актами представительных органов муниципальных образований может быть предусмотрен возврат в соответствующий бюджет остатка субсидии на выполнение государственного (муниципального) задания бюджетными учреждениями в объеме, соответствующем недостигнутым показателям государственного (муниципального) задания. Аналогичная норма в отношении автономных учреждений установлена пунктом 3.15 статьи 2 Федерального закона от 03.11.2006 № 174-ФЗ «Об автономных учреждениях» (далее – Закон об автономных учреждениях). Корреспонденция счетов по возврату в бюджет остатков субсидий на выполнение задания, образовавшихся в связи с недостижением показателей задания, приведена в табл. 14.

Таблица 14

Корреспонденция счетов по возврату в бюджет остатков субсидии на выполнение задания, образовавшихся в связи с недостижением показателей задания

Содержание операции	Бюджетное учреждение		Автономное учреждение	
	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
Начисление задолженности учреждения по возврату в доход бюджета остатков субсидий на выполнение задания, образовавшихся в связи с недостижением установленных показателей, характеризующих объем государственных (муниципаль-	4 401 10 130	4 303 05 730	4 401 10 130	4 303 05 000

¹ Пункт 17 статьи 30 Федерального закона от 08.05.2010 № 83-ФЗ, пункт 3.15 статьи 2 Федерального закона от 03.11.2006 № 174-ФЗ «Об автономных учреждениях».

Содержание операции	Бюджетное учреждение		Автономное учреждение	
	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
ных) услуг (работ), на основании отчета о выполнении задания, представленного учредителю				
Перечисление (возврат) в бюджет остатков субсидий на выполнение государственного (муниципального) задания	4 303 05 830	4 201 11 610	4 303 05 000	4 201 11 000 4 201 21 000

Не использованные в текущем финансовом году остатки субсидии на выполнение задания могут быть израсходованы учреждением в очередном финансовом году в соответствии с Планом ФХД, но только при условии выполнения задания, то есть при достижении показателей, установленных в задании, с учетом их возможного отклонения, в пределах которых такое задание считается выполненным (пункт 17 статьи 30 Федерального закона № 83-ФЗ, пункт 3.15 статьи 2 Федерального закона № 174-ФЗ).

2.1.3. Другие источники финансового обеспечения деятельности государственных (муниципальных) учреждений

Другими источниками финансового обеспечения деятельности ГМУ являются *субсидии на иные цели*.

В соответствии с абзацем 2 пункта 1 статьи 78.1 БК РФ государственным (муниципальным) бюджетным и автономным учреждениям могут предоставляться субсидии на цели, не связанные с выполнением государственного (муниципального) задания (далее – целевые субсидии). Субсидии казенному учреждению не предоставляются (пункты 8, 10 статьи 161 БК РФ).

Примерами таких субсидий являются субсидии на приобретение основных средств (за исключением объектов недвижимости), в том числе компьютеров, и неисключительных (пользовательских), лицензионных прав на программное обеспечение; проведение оценки условий труда; обучение сотрудников в области охраны труда, техники безопасности и пожарной безопасности; изготовление служебных удостоверений; ремонт транспортных средств; обучение на курсах повышения квалификации; разработка проектно-сметной документации в случаях, установленных законодательством РФ; проведение капитального ремонта; субсидии на выплату стипендий студентам; на компенсацию расходов, связанных с проездом к месту отпуска и обратно сотрудникам учреждений, проживающим в районах Крайнего Севера; на проведение аудита; повышение квалификации персонала; на ликвидационные мероприятия другие разовые мероприятия.

Порядок определения объема и условия предоставления целевых субсидий учреждениям федерального, регионального и муниципального уровня определяется соответственно Правительством РФ, высшим исполнительным органом государственной власти субъекта РФ, местной администрацией. Указанные субсидии предоставляются бюджетным (автономным) учреждениям в соответствии с договорами (соглашениями), заключенными между учредителями и учреждениями.

В таких соглашениях (договорах) устанавливаются:

- цели, порядок, размер и сроки предоставления целевой субсидии;
- обязанности сторон;
- право учредителя на проведение проверок соблюдения условий о предоставлении субсидии;
- порядок возврата сумм субсидии, не использованных или использованных не по целевому назначению;
- порядок и сроки предоставления отчета об осуществлении расходов, источником финансового обеспечения которых является целевая субсидия.

Согласно нормам, пункт 21 Инструкции № 157н целевая субсидия отражается в бухгалтерском учете по коду вида деятельности 5 «субсидии на иные цели». Вместе с тем, при принятии к учету имущества, приобретенного за счет субсидии на иные цели, указанное имущество подлежит переводу с кода вида деятельности «5» на код вида деятельности «4» – субсидии на выполнение государственного (муниципального) задания¹.

Доходы от сумм целевых субсидий отражаются бюджетными и автономными учреждениями на счете 401 10 «Доходы текущего периода» по КОСГУ 180 «Прочие доходы». В отличие от субсидии на цели выполнения задания учредителя, доходы от целевой субсидии начисляются в бухгалтерском учете учреждения после утверждения учредителем Отчета об использовании целевой субсидии.

Порядок отражения в учете операций по перечислению сумм субсидий в доход бюджета зависит от оснований их возврата и того, были ли выявлены нарушения при использовании целевых субсидий. Если нарушения в порядке использования целевых субсидий бюджетным (автономным) учреждением выявлены не были, то отражение в учете учреждения задолженности по возврату неиспользованных остатков целевых субсидий в доход бюджета отражается по дебету счета 020581000 «Расчеты с плательщиками прочих доходов» и кредиту счета 030305000 «Расчеты по прочим платежам в бюджет». Неиспользованные остатки средств могут использоваться учреждениями в очередном финансовом году при наличии потребности в направлении их на те же цели в соответствии с

¹ Письмо Минфина России от 11.07.2012 г. № 02-06-10/2682. Пункт 3 ; Письмо Минфина России от 18.09.2012 г. № 02-06-07/3798. Пункт 2.2 разд. II Приложения // СПС «Консультант Плюс».

решением учредителя (часть 18 статьи 30 Федерального закона от 08.05.2010 № 83-ФЗ, часть 3.17 статьи 2 Федерального закона от 03.11.2006 № 174-ФЗ).

Начисление задолженности бюджетного или автономного учреждения по возврату в доход бюджета остатков неиспользованных целевых субсидий в случае выявления по результатам последующего государственного (муниципального) финансового контроля нарушений порядка использования указанных субсидий отражается по дебету счета 040110180 «Прочие доходы» и кредиту счета 030305000 «Расчеты по прочим платежам в бюджет» (табл. 15).

Таблица 15

Корреспонденция счетов по отражению операций
с целевыми субсидиями бюджетного учреждения

Операции по поступлению целевой субсидии			
Поступление целевой субсидии на отдельный лицевой счет	5 201 11 510	5 205 81 660	Выписка из лицевого счета, копии платежных документов
Начисление доходов в объеме расходов, произведенных за счет целевой субсидии	5 205 81 560	5 401 10 180	Отчет об использовании целевой субсидии, бухгалтерская справка (ф. 0504833)
Возврат остатков целевой субсидии			
Начисление задолженности по возврату неиспользованных остатков целевой субсидии в доход бюджета	5 205 81 560	5 303 05 730	Отчет об использовании целевой субсидии, бухгалтерская справка (ф. 0504833)
Начисление задолженности по возврату в доход целевых субсидий в случае выявления нарушений порядка их использования (нецелевого использования)	5 401 10 180	5 303 05 730	Акт проверки учредителя или контрольного органа
Перечисление (возврат) остатков целевой субсидии в доход бюджета	5 303 05 830	5 201 11 610	Выписка из лицевого счета, копии платежных документов
Уменьшение задолженности перед бюджетом при принятии решения о наличии потребности в целевых средствах (если остаток средств не перечислялся в бюджет)	5 303 05 830	5 205 81 660	Решение учредителя о наличии потребности в целевой субсидии

Операции по поступлению целевой субсидии			
Поступление средств от возврата из бюджета целевой субсидии при принятии решения о наличии потребности на соответствующие цели	5 201 11 510	5 205 81 660	Выписка из лицевого счета, копии платежных документов

Пример. Автономному учреждению предоставлена целевая субсидия на приобретение легкового автомобиля в сумме 850 000 руб. Учреждением приобретен легковой автомобиль за счет средств целевой субсидии стоимостью 800 000 руб. Автомобиль предполагается использовать в рамках выполнения муниципального задания для общехозяйственных нужд. В соответствии с решением учредителя легковой автомобиль отнесен к категории особо ценного движимого имущества. Автономному учреждению открыт лицевой счет в территориальном органе Федерального казначейства. Необходимо отразить операции в учете. Решение представлено в табл. 16.

Таблица 16

Корреспонденция счетов по отражению операций с субсидией
на приобретение легкового автомобиля

Содержание операций	Дебет	Кредит	Сумма, р.	Первичный документ
Поступление целевой субсидии на приобретение легкового автомобиля	5 201 11 000	5 205 81 000	850 000	Выписка из отдельного лицевого счета
	Забалансовый счет 17			
Получение легкового автомобиля от поставщика	5 106 21 000	5 302 31 000	800 000	Отгрузочные документы поставщика
Перечисление поставщику платы за счет целевой субсидии	5 302 31 000	5 201 11 000	800 000	Выписка из отдельного лицевого счета
		Забалансовый счет 18		
Перевод вложений в приобретение легкового автомобиля с кода вида деятельности 5 на код вида деятельности 4	5 304 06 000	5 106 21 000	800 000	Бухгалтерская справка
	4 106 21 000	4 304 06 000		
Принятие легкового автомобиля к учету в составе основных средств	4 101 25 000	4 106 21 000	800 000	Акт о приеме-передаче объектов нефинансовых активов, Инвентарная карточка учета нефинансовых активов

Содержание операций	Дебет	Кредит	Сумма, р.	Первичный документ
Начисление доходов по предоставленной целевой субсидии	5 205 81 000	5 401 10 180	800 000	Бухгалтерская справка
Начисление задолженности по возврату неиспользованных остатков целевой субсидии в доход бюджета	5 205 81 000	5 303 05 000	50 000	Отчет об использовании целевой субсидии, бухгалтерская справка (ф. 0504833)
Перечисление (возврат) остатков целевой субсидии в доход бюджета	5 303 05 000	5 201 11 610	50 000	Выписка из лицевого счета, копии платежных документов
Ежемесячно в течение срока эксплуатации легкового автомобиля (60 месяцев)				
Начисление амортизации (800 000 / 60)	4 401 20 271	4 104 25 000	13 333	Бухгалтерская справка

Пример. Целевая субсидий, выделенная бюджетному учреждению образования, в 2017 году не была полностью израсходована. Остаток субсидии в размере 150 000 руб. в декабре 2017 года был перечислен в доход бюджета. Решение представлено в табл. 17.

Таблица 17

Корреспонденция счетов по возврату в доход бюджета неизрасходованного остатка суммы целевой субсидии

Содержание операции	Дебет	Кредит	Сумма, р.
Начислена задолженность по возврату в доход бюджета остатков целевой субсидии	5 205 31 560	5 303 05 730	150 000
Перечислены остатки суммы субсидии в доход бюджета	5 303 05 830	5 201 11 610	150 000

Пример. Между автономным государственным учреждением культуры и учредителем на 2016 год заключено соглашение о предоставлении учреждению целевой субсидии на текущий ремонт здания в размере 5 000 000 р. Учреждение израсходовало субсидию полностью, однако в ходе проверки субсидии в 2017 году были выявлены факты нецелевого использования субсидии. Сумма средств, подлежащая возврату в доход бюджет, составляет 150 000 р. Поскольку субсидия 2016 года была потрачена полностью, учреждение исполнило требование проверяющих о возврате в бюджет денежных средств за счет средств, полученных учреждением от осуществления деятельности, приносящей доход. Операции по возврату средств субсидии отражены в табл. 18.

Возврат остатка сумм целевой субсидии при нарушении их расходования

Содержание операции	Дебет	Кредит
Начислена задолженность по возврату в доход бюджета сумм субсидий, при расходовании которых были допущены нарушения	2 401 10 130	2 303 05 730
Перечислена задолженность в доход бюджета суммы остатков средств	2 303 05 000	2 201 11 610

– *Субсидии на осуществление капитальных вложений в объекты капитального строительства государственной (муниципальной) собственности или приобретение объектов недвижимого имущества в государственную (муниципальную) собственность.* Указанные субсидии также предоставляются только бюджетным и автономным учреждениям.

Операции со средствами субсидий на цели осуществления капитальных вложений автономные учреждения обязаны осуществлять через лицевые счета, открытые им в органе Федерального казначейства (финансовом органе)¹.

Согласно нормам, пункт 21 Инструкции № 157н субсидия отражается в бухгалтерском учете по коду вида деятельности 6 «Субсидии на цели осуществления капитальных вложений».

При принятии к учету вложений, произведенных за счет субсидии на осуществление капитальных вложений, следует осуществить перевод указанных вложений с кода вида деятельности «6» на код вида деятельности «4»².

Отражение операций в учете бюджетного (автономного) учреждения осуществляется в порядке, аналогичном порядку отражения операций с целевыми субсидиями.

Пример. В 2017 г. муниципальному бюджетному образовательному учреждению на основании соглашения, заключенного с учредителем, предоставлена субсидия на реконструкцию здания в сумме 6 000 000 р.

В целях проведения реконструкции здания учреждение заключило договор с подрядчиком. Аванс по договору подряда равен 30 % от стоимости планируемых работ. Окончательная стоимость работ составила 5 800 000 р. Неиспользованный остаток субсидии был возвращен в текущем году. Необходимо отразить указанные операции в учете учреждения (табл.19).

¹Федеральный закон от 03.11.2006 г. № 174-ФЗ. Часть 3.6, статья 2; Письмо Минфина России № 02-02-05/5279 ; Письмо Казначейства России от 10.02.2014 г.№ 42-7.4-05/5.1-96 // СПС «Консультант Плюс».

² Письмо Минфина России № 02-02-005/58618; Письмо Казначейства России от 31.12.2013 г.№ 42-7.4-05/5.1-897// Там же.

Бухгалтерские записи по учету средств субсидии,
полученной на реконструкцию здания

Содержание хозяйственной операции	Дебет	Кредит	Сумма, р.
Получена субсидия на осуществле- ние капитальных вложений	6 201 11 510	6 205 81 660	6 000 000
	Увеличение забалансового счета 17 по коду 180 КОСГУ		
Перечислен аванс подрядчику (6 000 000 x 30 %)	6 206 31 560	6 201 11 610	1800 000
	Увеличение забалансового счета 18 по коду 310 КОСГУ		
Сформированы вложения за счет субсидии на осуществление капи- тальных вложений	6 106 11 310	6 302 31 730	5800 000
Зачтен ранее перечисленный аванс	6 302 31 830	6 206 31 660	1800 000
Произведен окончательный расчет с подрядчиком по факту принятия вы- полненных работ	6 302 31 830	6 201 11 610	4 000 000
	Увеличение забалансового счета 18 по коду 310 КОСГУ		
Начислены доходы в виде субсидии на осуществление капитальных вло- жений на основании принятого учредителем отчета учреждения	6 205 81 560	6 401 10 180	5800 000
Приняты к учету по коду вида дея- тельности 4 вложения, произведен- ные за счет субсидии на осуществ- ление капитальных вложений (на основании справки по ф.0504833)	6 304 06 830	6 106 11 410	5800 000
	4 106 11 310	4 304 06 730	
Принято к учету увеличение стои- мости здания по результатам произ- веденной реконструкции	4 101 11 310	4 106 11 310	5800 000
Сформированы расчеты с учредите- лем в сумме принятого к учету уве- личения недвижимого имущества перед составлением годовой отчет- ности	4 401 10 172	4 210 06 660	5800 000
Увеличение задолженности по воз- врату неиспользованных остатков субсидий, имеющих целевое назна- чение, в доход бюджета	6 205 81 560	6 303 05 730	200 000
Перечисление (возврат) остатков в доход бюджета	6 303 05 830	6 201 11 610	200 000
Перечислен в доход бюджета воз- врат неиспользованных остатков субсидии	6 205 81 560	6 201 11 610	200 000
	Уменьшение забалансового счета 17 по коду 180 КОСГУ		

– Средства обязательного медицинского страхования (ОМС). Согласно пункту 19 статьи 31 Закона № 83-ФЗ бюджетные и автономные учреждения

вправе оказывать медицинскую помощь в рамках ОМС и работать с данным видом средств. Операции с такими средствами учитываются на отдельных лицевых счетах бюджетных и автономных учреждений, открытых им в территориальных органах Федерального казначейства, финансовых органах субъектов РФ, муниципальных образований.

Доходы учреждений от оказания медицинских услуг, предоставляемым застрахованным лицам в рамках базовой программы обязательного медицинского страхования относятся на статью 130 «Доходы от оказания платных услуг (работ)».

В соответствии с пунктом 21 Инструкции № 157н средства ОМС отражаются в бухгалтерском учете бюджетных и автономных учреждений по коду вида деятельности 7 «средства по обязательному медицинскому страхованию».

Доходы учреждения в сумме полученных средств ОМС от страховой медицинской организации отражается записью по дебету счета 205 30 000 «Расчеты по доходам от оказания платных услуг, работ» и кредиту счета 401 10 130 «Доходы от оказания платных услуг».

При ведении бюджетного учета федеральными казенными учреждениями не предусмотрено применение кода финансового обеспечения для средств ОМС¹. Поэтому при отражении операций со средствами ОМС в таких учреждениях в 18-м разряде номера счета бюджетного учета применяется код вида деятельности «1».

– *Средства от приносящей доход деятельности.*

Приносящая доход деятельность – это деятельность по оказанию услуг (выполнению работ) за плату, отвечающих целям создания некоммерческой организации, приобретение и реализация ценных бумаг, имущественных и неимущественных прав, участие в случаях, предусмотренных законодательством РФ, в хозяйственных обществах и участие в товариществах на вере в качестве вкладчика.

Законодательство РФ позволяет учреждениям оказывать платные услуги (выполнять работы) при следующих условиях:

– возможность осуществления приносящей доход деятельности закреплена в уставе учреждения. При этом в уставе должен быть перечислен исчерпывающий перечень этих видов деятельности;

– осуществление указанной деятельности соответствует целям создания учреждения, также отраженным в уставе.

Дополнительные платные услуги, не отнесенные в уставе ГМУ к основным видам его деятельности и не служащие достижению целей, ради которых оно создано, учреждение предоставлять не вправе.

Платные услуги бюджетных и автономных учреждений условно разделяются на *основные и неосновные* платные услуги.

¹ Письмо Минфина России от 14.07.2014 г. № 02-06-10/34419 // СПС «Консультант Плюс».

К основным платным услугам (работам) относят услуги, оказываемые в рамках государственного (муниципального) задания, если законодательством предусмотрено их оказание на платной основе (платные услуги обязательного характера). Например, государственная экспертиза проектной документации, результатов инженерных изысканий, санитарно-эпидемиологическая экспертиза в целях лицензирования отдельных видов деятельности и др. Кроме того, существует ряд услуг, предоставляемых учреждениями в соответствии с законодательством на частично платной основе. Например, такие услуги оказывают учреждения культуры (театры, музеи). Потребитель частично оплачивает стоимость услуги в виде платы за билет.

Также к основным платным услугам (работам) относят услуги (работы), относящиеся к основным видам деятельности учреждения, которые учреждение оказывает сверх задания учредителя. Эти услуги должны быть оказаны с таким же уровнем качества и содержанием, как при оказании в рамках государственного (муниципального) задания на бесплатной или частично платной основе. Например, уровень качества обучения на платной основе должен соответствовать уровню качества обучения за счет средств бюджета. Несмотря на то, что оказание этих услуг носит возмездный характер, эта деятельность осуществляется с целью получения дохода на покрытие (частичное покрытие) оказываемых услуг в рамках задания учредителя. Иными словами, финансовое обеспечение данной деятельности осуществляется не в виде субсидий на возмещение нормативных затрат на оказание услуг, а в виде возмещения (частичного возмещения) таких затрат от потребителя.

Услуги (работы), не отнесенные уставом к основным видам деятельности, но которые учреждение вправе оказывать (выполнять) для достижения целей, ради которых это учреждение создано, являются *неосновными* платными услугами, иной приносящей доход деятельностью. Например, издательская деятельность, деятельность по организации питания, оказание транспортных услуг, сдача имущества в аренду, безвозмездные поступления в виде пожертвований и т.д.

Учреждения всех типов вправе оказывать платные услуги (выполнять работы). При соблюдении вышеперечисленных требований доходы, полученные бюджетным и автономным учреждениями от приносящей доход деятельности, поступают в его самостоятельное распоряжение. Доходы казенного учреждения от платной деятельности являются неналоговыми доходами соответствующего бюджета, поступают в бюджет и не являются дополнительным источником финансового обеспечения деятельности казенного учреждения. Поскольку казенные учреждения лишены права использования средств, полученных от приносящей доход деятельности, расходные обязательства в рамках этой деятельности они могут принимать только в отношении обязательств по уплате налогов и сборов, а также по перечислению в бюджет оставшихся сумм полученной коммерческой выручки.

В соответствии со статьей 9.2 Закона № 7-ФЗ порядок определения платы за основные платные услуги, оказываемые бюджетными учреждениями, устанавливается соответствующим органом, осуществляющим функции и полномочия учредителя, если иное не предусмотрено федеральным законом.

Основные платные услуги автономные учреждения оказывают в порядке, установленном федеральными законами. Если федеральными законами не определен субъект, регулирующий порядок определения платы за оказываемые автономными учреждениями основные платные услуги, то автономные учреждения вправе это сделать самостоятельно.

Плата за неосновные платные услуги, если иное не предусмотрено федеральным законом, бюджетным и автономным учреждением устанавливается самостоятельно.

Предельные цены (тарифы) на оплату соответствующих услуг (работ) указываются непосредственно в государственном (муниципальном) задании.

Платные услуги казенных учреждений на основные и неосновные не делятся. Несмотря на отсутствие специальной нормы в федеральном законодательстве, Минфин России считает, что полномочия по установлению порядка определения цен на оказание платных услуг государственными казенными учреждениями федерального и регионального уровня должны быть возложены на органы власти, являющиеся главными распорядителями бюджетных средств, в ведении которых казенные учреждения находятся¹. Процедура ценообразования и предельный размер платы за такие услуги (работы) казенных учреждений утверждаются органами исполнительной власти на основании методик расчета исходя из экономически обоснованного размера такой платы.

Согласно нормам, пункт 21 Инструкции № 157н средства от предпринимательской деятельности отражаются в бухгалтерском учете по коду вида деятельности 2 «приносящая доход деятельность (собственные доходы учреждения)».

В казенных учреждениях код вида деятельности «2» не применяется, так как они не вправе самостоятельно осуществлять операции со средствами, полученными от приносящей доход деятельности (операции отражаются по коду вида деятельности «1»).

Учет операций со средствами от приносящей доход деятельности осуществляется:

- на лицевом счете, открытом казенному учреждению в органе Федерального казначейства (финансовом органе);
- на лицевых счетах, открытых в органе Федерального казначейства (финансовом органе) бюджетным и автономным учреждениям или на счетах, открытых в кредитных организациях автономным учреждениям.

¹ Письмо Минфина России от 22.10.2013 г. № 12-08-06/44036 // СПС «Консультант Плюс».

В соответствии с пунктом 3 Инструкции № 157н бухгалтерский учет в учреждениях ведется методом начисления. Соответственно доход от реализации готовой продукции должен быть начислен в момент перехода права собственности на нее к заказчику, а от реализации услуги – в момент подписания акта о выполненных работах (услугах).

При отражении выручки от реализации продукции, работ, услуг применяется счет 0 401 10 130 «Доходы от оказания платных услуг». При отражении доходов будущих периодов по договорам, предусматривающим отличный от общего порядка переход права собственности, применяется счет 0 401 40 130 «Доходы будущих периодов от оказания платных услуг». Этот счет используют при отражении операций по сданным заказчику отдельным этапам выполненных работ.

Расчет по суммам доходов, начисленных учреждением в момент возникновения требований к их покупателям (заказчикам), а также поступившей предварительной оплаты, осуществляется с использованием счета 0 205 31 000 «Расчеты с плательщиками доходов от оказания платных работ, услуг».

Общая схема отражения операций по признанию выручки от оказания платных услуг *бюджетными и автономными учреждениями* представлена в табл. 20.

Таблица 20

Бухгалтерские записи по отражению в учете бюджетных (автономных) учреждений выручки от оказания платных услуг

Содержание операции	Дебет	Кредит
Начислены доходы от оказания платных услуг:		
– бюджетным учреждением	2 205 31 560	2 401 10 130
– автономным учреждением	2 205 30 000	2 401 10 130
Начислены суммы заказчикам в соответствии с договорами и расчетными документами за выполненные и сданные отдельные этапы работ:		
– бюджетным учреждением	2 205 31 560	2 401 40 130
– автономным учреждением	2 205 30 000	2 401 40 130
Доходы будущих периодов отнесены к доходам текущего отчетного периода в размере выполненного объема работ	2 401 40 130	2 401 10 130
Поступили на лицевой счет учреждения платежи за оказанные услуги:		
– бюджетным учреждением	2 201 11 510	2 205 31 660
– автономным учреждением	2 201 11 000	2 205 30 000
Поступили в кассу учреждения наличные денежные средства за оказанные услуги:		
– бюджетным учреждением	2 201 34 510	2 205 31 660
– автономным учреждением	2 201 34 000	2 205 30 000

Рассмотрим отражение в учете бюджетных учреждений операций со средствами от приносящей доход деятельности.

Пример. Бюджетным учреждением культуры оказаны услуги по подготовке и проведению культурно-развлекательного мероприятия в рамках приносящей доход деятельности на сумму 80 000 р. Необходимо отразить указанные операции в учете (табл. 21).

Таблица 21

Бухгалтерские записи по отражению в учете
бюджетного учреждения выручки от оказания платных услуг

Содержание операций	Дебет	Кредит	Сумма, р.	Первичный документ
Начислен доход от оказания платной услуги (проведения мероприятия)	2 205 31 560	2 401 10 130	80 000	Акт приемки-сдачи оказанных услуг
Начислен НДС, подлежащий перечислению в бюджет (80 000 · 18/118)	2 401 10 130	2 303 04 730	12 203,39	Счет-фактура
Поступили денежные средства от заказчика	2 201 11 510	2 205 31 660	80 000	Выписка из лицевого счета
	Забалансовый счет 17			

Пример. Бюджетное учреждение оказало платные услуги на сумму 590 000 р. (в том числе НДС 90 000 р.). Себестоимость услуг по данным бухгалтерского учета составила 415 000 р. Необходимо отразить указанные операции в учете (табл. 22).

Таблица 22

Бухгалтерские записи по отражению в учете бюджетного учреждения
выручки от оказания платных услуг

Содержание операции	Дебет	Кредит	Сумма, р.
Начислены доходы от оказания платных услуг	2 205 31 560	2 401 10 130	590 000
Начислен НДС, подлежащий перечислению в бюджет (590 000 · 18 /118)	2 401 10 130	2 303 04 730	90 000
Отнесены расходы на оказание услуг на уменьшение финансового результата	2 401 10 130	2 109 60 200	415 000
Поступили денежные средства от заказчика	2 201 11 510	2 205 31 660	590 000
Начислен налог на прибыль (590 000 – 90 000 – 415 000) р. · 20 %	2 401 10 130	2 303 03 730	17 000
Перечислен НДС в бюджет	2 303 04 830	2 201 11 610	90 000
Перечислен налог на прибыль в бюджет	2 303 03 830	2 201 11 610	17 000

По завершении финансового года в учреждении образовалась прибыль в сумме 68 000 р. (590 000 – 90 000 – 415 000 – 17 000), которую оно может использовать на развитие материально-технической базы или выплаты работникам.

Бухгалтерские записи по отражению доходов от оказания платных услуг (работ) в казенных учреждениях, представлены в табл. 23.

Таблица 23

Бухгалтерские записи казенного учреждения по отражению доходов от оказания платных услуг (выполнению работ), реализации продукции

Содержание	Дебет	Кредит
Начислены доходы от оказания платных услуг (выполнения работ) и компенсаций затрат государства	1 205 31 560	1 401 10 130
Начислены суммы заказчикам в соответствии с договорами и расчетной документацией за выполненные и сданные отдельные этапы работ, оказанных услуг, поставки готовой продукции	1 205 31 560	1 401 40 000
Поступили администрируемые платежи:		
– на счет бюджета	1 201 02 130	1 205 31 660
– в кассу учреждения	1 201 34 510	1 205 31 660
Отражено исполнение плательщиком обязательства по перечислению в доход соответствующего бюджета платы за оказанные услуги (выполненные работы)	1 303 05 830	1 205 31 660

Пример. Казенное учреждение Федеральной службы исполнения наказаний (ФСИН России), являющееся администратором доходов бюджета, осуществляет реализацию готовой продукции собственного производства (медицинских халатов, пошитых осужденными в цеху учреждения) бюджетному учреждению здравоохранения. Всего реализовано 1200 халатов по цене 1416 р. (в том числе НДС 216 р.) за штуку. Фактическая себестоимость одного халата равна 880 р. Необходимо отразить указанные операции в учете учреждения (табл. 24).

Таблица 24

Бухгалтерские записи по отражению в учете казенного учреждения доходов от реализации готовой продукции

Содержание операций	Дебет	Кредит	Сумма, р.	Первичный документ
Списана готовая продукция при реализации покупателю (880 · 1200)	1 401 10 130	1 105 37 440	1 056 000	Накладная на отпуск материалов на сторону
Начислен доход от реализации готовой продукции (1416 · 1200)	1 205 31 560	1 401 10 130	1 699 000	Договор, Справка

Содержание операций	Дебет	Кредит	Сумма, р.	Первичный документ
Начислен НДС, подлежащий уплате в бюджет (1 699 200 · 18/118)	1 401 20 290	1 303 04 730	259 200	Счет-фактура
Поступили денежные средства за реализованную готовую продукцию в доход бюджета	1 210 02 130	1 205 31 660	1 699 200	Выписка из лицевого счета администратора доходов бюджета

2.1.4. План финансово-хозяйственной деятельности бюджетных, автономных учреждений

Документом, определяющим направления использования бюджетными и автономными учреждениями средств, поступающих в виде субсидии на выполнение государственного (муниципального) задания, целевых субсидий, доходов от приносящей доход деятельности и иных источников, является план финансово-хозяйственной (далее – план ФХД).

Порядок составления и утверждения, а также форма плана ФХД устанавливается учредителем учреждения в соответствии с общими Требованиями к составлению плана, определенными Приказом Минфина России от 28.07.2010 г. № 81н (далее – Приказ № 81н).

К проекту плана ФХД учреждение должно прилагать обоснования или расчеты плановых показателей, которые использовали при его формировании. Они составляются по форме, приведенной в Приложении № 2 к Требованиям. Формат таблиц носит рекомендательный характер. Их можно изменить, соблюдая при этом структуру, в том числе строк и граф таблицы, а также добавить графы, строки, дополнительные реквизиты и показатели (пункт 11 Требований).

Если в течение года суммы и назначения расходов изменились, в План ФХД допустимо вносить изменения.

План ФХД составляется:

- на финансовый год в случае, если закон (решение) о бюджете утверждается на один финансовый год;
- на финансовый год и плановый период, если закон (решение) о бюджете утверждается на очередной финансовый год и плановый период.

В соответствии с Требованиями, План ФХД нужно составлять по кассовому методу в рублях с точностью до двух знаков после запятой.

План ФХД составляется по форме, утвержденной учредителем и содержит, как правило, заголовочную, содержательную, оформляющую части. Структура Плана ФХД представлена на рис. 4.



Рис. 4. Структура Плана ФХД бюджетного (автономного) учреждения

Плановые показатели по поступлениям формируются учреждением в разрезе:

- субсидий на финансовое обеспечение выполнения государственного (муниципального) задания;
- целевых субсидий, предоставляемых в соответствии с абзацем 2 пункта 1 статьи 78.1 БК РФ;
- 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 приносящей доход деятельности;
- поступлений от реализации ценных бумаг (для автономных учреждений, а также бюджетных учреждений в случаях, установленных федеральными законами).

Детализация плановых показателей по выплатам учреждения осуществляется по кодам видов расходов классификации расходов бюджетов.

Плановые показатели по выплатам формируются учреждением в разрезе выплат на:

- оплату труда и начисления на выплаты по оплате труда;
- услуги связи;
- транспортные услуги;
- коммунальные услуги;
- арендную плату за пользование имуществом;
- услуги по содержанию имущества;
- прочие услуги;

- безвозмездные перечисления государственным и муниципальным организациям;
- пособия по социальной помощи населению;
- приобретение основных средств;
- приобретение нематериальных активов;
- приобретение материальных запасов;
- приобретение ценных бумаг (для государственных (муниципальных) автономных учреждений, а также государственных (муниципальных) бюджетных учреждений в случаях, установленных федеральными законами);
- прочие расходы;

План ФХД автономного учреждения утверждается руководителем автономного учреждения на основании заключения наблюдательного совета автономного учреждения.

План ФХД бюджетного учреждения утверждается руководителем бюджетного учреждения, если иное не установлено органом, осуществляющим функции и полномочия учредителя.

2.2. Учет санкционирования расходов хозяйствующего субъекта

2.2.1. Учет операций по санкционированию расходов получателей бюджетных средств

Операции по санкционированию расходов являются одним из важнейших элементов процедуры исполнения бюджета государственными (муниципальными) учреждениями, являющимися в соответствии с требованиями Бюджетного кодекса РФ *получателями* бюджетных средств.

Процесс санкционирования расходов бюджета представляет собой ведение учета учреждениями и финансовыми органами показателей лимитов бюджетных обязательств и бюджетных ассигнований, а также принятых учреждениями обязательств на соответствующий финансовый год. При этом учет лимитов бюджетных обязательств, принятых обязательств, бюджетных ассигнований достаточно сложен для восприятия, поскольку отражает механизм финансового взаимодействия учреждения с учредителем. Рассмотрим основные этапы исполнения бюджета по расходам и бюджетный учет санкционирования расходов.

В соответствии со статьей 219 БК РФ исполнение бюджета по расходам осуществляется в порядке, установленном соответствующим финансовым органом с соблюдением требований БК РФ. Порядок исполнения бюджета по расходам *получателями бюджетных средств* условно разбивается на следующие стадии:

- доведение до получателя лимитов бюджетных обязательств и бюджетных ассигнований;
- принятие и учет бюджетных и денежных обязательств;
- подтверждение денежных обязательств;
- санкционирование оплаты денежных обязательств;
- подтверждение исполнения денежных обязательств.

Рассмотрим стадии санкционирования более подробно.

1. Доведение до получателя лимитов бюджетных обязательств и бюджетных ассигнований.

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).

Бюджетные ассигнования – предельные объемы денежных средств, предусмотренных в соответствующем финансовом году для исполнения бюджетных обязательств.

Исполнение бюджета по расходам осуществляется в порядке, установленном соответствующим финансовым органом, органом управления государственным внебюджетным фондом.

Для организации исполнения федерального бюджета по расходам разработан Порядок, утвержденный Приказом Минфина России от 30.09.2008 г. № 104н¹.

Рассмотрим последовательность операций по утверждению и доведению бюджетных ассигнований и лимитов бюджетных обязательств:

- финансовый орган ставит на учет показатели сводной бюджетной росписи и росписи лимитов бюджетных обязательств;
- на уровне исполнения федерального бюджета Минфин России доводит до Федерального казначейства бюджетные данные в соответствии с Порядком составления и ведения сводной бюджетной росписи федерального бюджета и бюджетных росписей главных распорядителей средств федерального бюджета (главных администраторов источников финансирования дефицита федерального бюджета), утвержденным Приказом Минфина России от 30.11.2015 г. № 187н «Об утверждении Порядка составления и ведения сводной бюджетной росписи федерального бюджета и бюджетных росписей главных распорядителей средств федерального бюджета (главных администраторов источников финансирования дефицита федерального бюджета)»;

¹ О Порядке доведения бюджетных ассигнований, лимитов бюджетных обязательств при организации исполнения федерального бюджета по расходам и источникам финансирования дефицита федерального бюджета и передачи бюджетных ассигнований, лимитов бюджетных обязательств при реорганизации участников бюджетного процесса федерального уровня: приказ Минфина России от 30.09.2008 г. № 104н // СПС «Консультант Плюс».

– финансовый орган доводит до главных распорядителей бюджетных средств и главных администраторов источников финансирования дефицита бюджета бюджетные ассигнования и лимиты бюджетных обязательств Казначейским уведомлением;

– главный распорядитель бюджетных средств доводит бюджетные ассигнования и лимиты бюджетных обязательств до подведомственных распорядителей и получателей бюджетных средств Расходным расписанием. Главные распорядители и распорядители бюджетных средств вправе формировать Расходные расписания как отдельными документами, так и в виде Реестров расходных расписаний;

– распорядитель бюджетных средств отражает полученные бюджетные ассигнования и лимиты бюджетных обязательств. При этом в части лимитируемых расходов Федеральное казначейство доводит только лимиты бюджетных обязательств, по не лимитируемым расходам и источникам финансирования дефицита бюджета – ассигнования. Для этого используется Расходное расписание;

– получатель бюджетных средств отражает полученные бюджетные ассигнования и лимиты бюджетных обязательств на основании Расходного расписания;

– получатель бюджетных средств отражает принятые бюджетные обязательства.

На рис. 5 приведена схема утверждения и доведения бюджетных ассигнований и ЛБО на федеральном уровне.



Рис. 5. Схема утверждения и доведения бюджетных ассигнований и ЛБО на федеральном уровне

Лимиты бюджетных обязательств и бюджетные ассигнования доводятся до конкретных учреждений по принципу адресности и целевого характера, т.е. с указанием цели их использования, и по принципу подведомственности расходов, т.е. учреждения вправе получать лимиты только от главного распорядителя

(распорядителя) бюджетных средств, в ведении которого они находятся (статьи 38, 38.1 БК РФ).

2. Казенное учреждение, являющееся получателем бюджетных средств, принимает бюджетные обязательства в пределах, доведенных до него лимитов бюджетных обязательств и (или) бюджетных ассигнований (статья 162, пункт 3 статьи 219 БК РФ).

Бюджетные обязательства – расходные обязательства, подлежащие исполнению в соответствующем финансовом году (статья 6 БК РФ).

В целях учета бюджетные обязательства разделяются на:

– **обязательства участника бюджетного процесса** – обусловленные законом, иным нормативным правовым актом, договором или соглашением обязанности публично-правового образования (Российской Федерации, субъекта Российской Федерации, муниципального образования) или действующего от его имени учреждения, предоставить в соответствующем финансовом году физическому или юридическому лицу, иному публично-правовому образованию, субъекту международного права средства из соответствующего бюджета;

– **принимаемые обязательства** – обусловленные законом, иным нормативным правовым актом обязанности учреждений предоставить с использованием конкурентных способов определения поставщиков (подрядчиков, исполнителей) (конкурсы, аукционы, запрос котировок, запрос предложений) в соответствующем финансовом году денежные средства. Суммы принимаемых обязательств определяются в размере начальной (максимальной) цены контракта (договора) на основании размещаемых в единой информационной системе в сфере закупок извещений об осуществлении закупок (направленных приглашений принять участие в определении поставщика (подрядчика, исполнителя) с использованием конкурентных способов определения поставщиков (подрядчиков, исполнителей));

– **обязательства учреждения** – обусловленные законом, иным нормативным правовым актом, договором или соглашением обязанности бюджетного учреждения, автономного учреждения, предоставить в соответствующем году физическому или юридическому лицу, иному публично-правовому образованию, субъекту международного права денежные средства учреждения;

– **денежные обязательства** – обязанность учреждения уплатить бюджету, физическому лицу или юридическому лицу определенные денежные средства в соответствии с выполненными условиями гражданско-правовой сделки, заключенной в рамках его полномочий, или в соответствии с положениями законодательства Российской Федерации, иного правового акта, условиями договора или соглашения;

– **авансовые денежные обязательства** – обязанность учреждения уплатить в порядке предварительной оплаты (аванса) юридическому лицу или физическому лицу определенные денежные средства в соответствии с условиями

гражданско-правовой сделки до осуществления поставки необходимых товаров, выполнения работ, оказания услуг;

– **отложенные обязательства** – обязательства учреждения, величина которых определена на момент их принятия условно (расчетно) и (или) по которым не определено время (финансовый период) их исполнения, при условии создания в учете учреждения по данным обязательствам резерва предстоящих расходов.

Под принятием бюджетных обязательств понимается заключение учреждением государственных (муниципальных) контрактов, иных договоров с физическими и юридическими лицами, индивидуальными предпринимателями или принятие обязательств в соответствии с законом, иным правовым актом, соглашением.

Размер принятых **обязательств** определяется исходя из суммы заключенных учреждением договоров. **Денежные обязательства** определяются как обязанность учреждения по оплате поставщику (подрядчику) предоставленных товаров (выполненных работ, оказанных услуг).

Основаниями для принятия обязательств могут быть заключенные государственные (муниципальные) контракты, трудовые договоры с работниками, соглашения, требования законодательства.

Основаниями для принятия денежных обязательств являются первичные документы: расчетно-платежные ведомости, акты выполненных работ, товарные накладные, авансовые отчеты.

Перечень документов, на основании которых осуществляется принятие обязательств (денежных обязательств) в учреждении, а также дата принятия обязательства к учету, определяется учреждением самостоятельно и закрепляется в учетной политике.

Существует несколько вариантов принятия бюджетных обязательств к учету:

– принятие к учету бюджетных обязательств на дату подписания договоров с поставщиками (подрядчиками, исполнителями). Отражение бюджетных обязательств при подписании договоров позволяет наиболее эффективно контролировать использование бюджетных средств, одновременно максимально снижая трудозатраты бухгалтерии. Такой способ может использоваться по всем видам фактов хозяйственной жизни, за исключением расчетов по заработной плате и расчетов с бюджетом по налогам и платежам, а также по долговременным договорам на оказание коммунальных услуг, услуг связи. Размер принятых обязательств определяется исходя из суммы договора;

– принятие к учету бюджетных обязательств на дату образования кредиторской задолженности. Отражение бюджетных обязательств в момент образования кредиторской задолженности может применяться в отношении конкретных учетных операций (например, расчеты с бюджетом по налогам и

сборам и т.п.), а также в том случае, если в учреждении незначительный объем учетной работы.

Выбор способа принятия бюджетных обязательств в целях бюджетного учета утверждается в учетной политике учреждения.

В Инструкции № 157н отсутствуют жесткие требования относительно учета операций по принятию денежных обязательств. Поэтому учреждение самостоятельно разрабатывает и утверждает в учетной политике порядок учета денежных обязательств. При этом представляется логичным, чтобы порядок учета денежных обязательств был увязан с принятым в учреждении порядком учета бюджетных обязательств. Это позволит получить объективную и корректную информацию об исполнении бюджета. Например, если учетной политикой учреждения принято отражать бюджетные обязательства в момент подписания договора, то денежные обязательства по расчетам с поставщиком (подрядчиком) целесообразно принимать к учету согласно условиям договора об уплате аванса и окончательного расчета, но не позднее даты перечисления средств.

Если же бюджетные обязательства принимаются в момент образования кредиторской задолженности (например, при расчетах с бюджетом и внебюджетными фондами по налогам, взносам и иным платежам), то денежные обязательства целесообразно отражать в учете также в момент образования кредиторской задолженности (то есть одновременно с принятием бюджетных обязательств) либо на дату уплаты соответствующих сумм в бюджет.

Основанием для постановки на учет бюджетных обязательств являются Сведения о принятом бюджетном обязательстве.

При завершении текущего финансового года остатки по аналитическим счетам учета исполненных денежных обязательств и утвержденных плановых назначений по доходам (поступлениям), расходам (выплатам) текущего финансового года на следующий год не переносятся. Остатки обязательств текущего финансового года (за исключением исполненных денежных обязательств) подлежат перерегистрации в году, следующем за отчетным финансовым годом.

3. Подтверждение денежных обязательств осуществляется путем составления и представления в обслуживающий учреждение финансовый орган платежных и иных документов, необходимых для санкционирования оплаты денежных обязательств.

Получатель средств бюджета представляет в финансовый орган заявку на кассовый расход унифицированной формы и вместе с заявкой договор или документ, подтверждающий возникновение денежных обязательств – документ-основание (например, счет, акт оказанных услуг, товарную накладную).

4. Санкционирование оплаты денежных обязательств.

Под санкционированием следует понимать действия по осуществлению контроля (проверки) чего-либо. Санкционирование оплаты денежных обяза-

тельств получателей средств федерального бюджета и администраторов источников финансирования дефицита федерального бюджета, лицевые счета которых открыты в Федеральном казначействе, осуществляет Федеральное казначейство в соответствии с Приказом Минфина России от 17.11.2016 г. № 213н.

Санкционированием операций является совершение разрешительной надписи после проверки документов, представленных в целях осуществления финансовых операций, на их наличие и (или) на соответствие указанной в них информации требованиям бюджетного законодательства РФ и иных нормативных правовых актов, регулирующих бюджетные правоотношения (пункт 5 статьи 267.1 БК РФ).

Санкционирование оплаты денежных обязательств выражается в процедуре совершения соответствующим финансовым органом разрешительной надписи (акцепта) на платежных и иных документах после проверки наличия документов, подтверждающих законность расходования средств и достаточность объема бюджетных средств получателя по кодам видов расходов бюджета для осуществления таких расходов.

Для оплаты денежных обязательств получатель средств бюджета представляет в орган казначейства (финансовый орган) по месту обслуживания лицевого счета Заявку на кассовый расход, Заявку на кассовый расход (сокращенную), Заявку на получение наличных денег, Сводную заявку на кассовый расход (для уплаты налогов), Заявку на получение денежных средств, перечисляемых на карту.

5. Подтверждение исполнения денежных обязательств осуществляется на основании платежных документов, подтверждающих списание денежных средств с единого счета бюджета в пользу соответствующих контрагентов учреждения, а также проверки иных документов, подтверждающих проведение не денежных операций по исполнению денежных обязательств получателей бюджетных средств.

Рассмотрим порядок бухгалтерского учета санкционирования расходов в казенных учреждениях как на основе общей корреспонденции счетов, так и на практических примерах учета лимитов бюджетных обязательств, а также принятия бюджетных и денежных обязательств. Для ведения учета учреждениями, финансовыми органами показателей бюджетных ассигнований, лимитов бюджетных обязательств, а также обязательств (денежных обязательств) на соответствующий финансовый год предназначены счета разд. 5 «Санкционирование расходов» Плана счетов бюджетного учета.

Бюджетный учет операций по санкционированию расходов осуществляется на основании первичных документов (учетных документов), установленных финансовым органом соответствующего бюджета, с отражением корреспонденции по соответствующим счетам санкционирования расходов бюджета (табл. 25):

- 0 501 00 000 «Лимиты бюджетных обязательств»;
- 0 502 00 000 «Обязательства»;
- 0 503 00 000 «Бюджетные ассигнования»;
- Названные объекты учета группируются по соответствующим финансовым годам:
 - 10 «Санкционирование по текущему финансовому году»;
 - 20 «Санкционирование по первому году, следующему за текущим (очередной финансовый год)»;
 - 30 «Санкционирование по второму году, следующему за текущим (первый год, следующий за очередным)»;
 - 40 «Санкционирование по второму году, следующему за очередным»;
 - 90 «Санкционирование на иные очередные годы (за пределами планового периода)».

Таблица 25

Счета санкционирования расходов бюджета

Название счета	Синтетический, аналитический счет объекта					Наименование группы	Наименование вида
	5	0	0	0	0		
Санкционирование расходов	5	0	0	0	0		
	5	0	0	1	0	Санкционирование по текущему финансовому году	
	5	0	0	2	0	Санкционирование по первому году, следующему за текущим (очередному финансовому году)	
	5	0	0	3	0	Санкционирование по второму году, следующему за текущим (первому году, следующему за очередным)	
	5	0	0	4	0	Санкционирование по второму году, следующему за очередным	
	5	0	0	9	0	Санкционирование на иные очередные года (за пределами планового периода)	
Лимиты бюджетных обязательств	5	0	1	0	0		
	5	0	1	0	1		Доведенные лимиты бюджетных обязательств
	5	0	1	0	2		Лимиты бюджетных обязательств к распределению

Название счета	Синтетический, аналитический счет объекта					Наименование группы	Наименование вида
	5	0	1	0	3		
	5	0	1	0	3		Лимиты бюджетных обязательств получателей бюджетных средств
	5	0	1	0	4		Переданные лимиты бюджетных обязательств
	5	0	1	0	5		Полученные лимиты бюджетных обязательств
	5	0	1	0	6		Лимиты бюджетных обязательств в пути
	5	0	1	0	9		Утвержденные лимиты бюджетных обязательств
Обязательства	5	0	2	0	0		
	5	0	2	0	1		Принятые обязательства
	5	0	2	0	2		Принятые денежные обязательства
	5	0	2	0	7	Принимаемые обязательства	
	5	0	2	0	9	Отложенные обязательства	
	5	0	2	0	3		Принятые авансовые денежные обязательства
	5	0	2	0	4		Авансовые денежные обязательства к исполнению
	5	0	2	0	5		Исполненные денежные обязательства
Бюджетные ассигнования	5	0	3	0	0		
	5	0	3	0	1		Доведенные бюджетные ассигнования
	5	0	3	0	2		Бюджетные ассигнования к распределению
	5	0	3	0	3		Бюджетные ассигнования получателей бюджетных средств и админи-

Название счета	Синтетический, аналитический счет объекта					Наименование группы	Наименование вида
							страторов выплат по источникам
	5	0	3	0	4		Переданные бюджетные ассигнования
	5	0	3	0	5		Полученные бюджетные ассигнования
	5	0	3	0	6		Бюджетные ассигнования в пути
	5	0	3	0	9		Утвержденные бюджетные ассигнования
Сметные (плановые, прогнозные) назначения	5	0	4	0	0		По видам расходов (выплат), видам доходов (поступлений)
Право на принятие обязательств	5	0	6	0	0		По видам расходов (выплат) (обязательств)
Утвержденный объем финансового обеспечения	5	0	7	0	0		По видам доходов (поступлений)
Получено финансового обеспечения	5	0	8	0	0		По видам доходов (поступлений)

Для учета ЛБО получателями бюджетных средств используются аналитические счета:

– аналитический счет 0 501 03 000 «Лимиты бюджетных обязательств получателей бюджетных средств» для учета финансовыми органами, получателями бюджетных средств объема прав в денежном выражении на принятие учреждением бюджетных обязательств, их исполнение, а также сумм внесенных изменений в показатели лимитов бюджетных обязательств;

– аналитический счет 0 501 05 000 «Полученные лимиты бюджетных обязательств» для учета сумм лимитов бюджетных обязательств, полученных получателем бюджетных средств от главного распорядителя (распорядителя) бюджетных средств на текущий, очередной финансовый год, первый и второй годы планового периода.

Полученные от главного распорядителя (распорядителя) лимиты бюджетных обязательств отражаются в учете получателя записью:

Дебет 1.501.05. 000 «Полученные лимиты бюджетных обязательств»

Кредит 1.501.03 000 «Лимиты бюджетных обязательств получателей бюджетных средств»

Учет бюджетных ассигнований ведется получателем бюджетных средств на аналитических счетах:

– 0 503 03 000 «Бюджетные ассигнования получателей бюджетных средств и администраторов выплат по источникам» для учета утвержденных и доведенных сумм бюджетных ассигнований.

– 0 503 05 000 «Полученные бюджетные ассигнования» для учета сумм полученных бюджетных ассигнований.

Полученные от главного распорядителя (распорядителя) бюджетные ассигнования обязательств отражаются в учете получателя записью:

Дебет 1.503.05 000 «Полученные бюджетные ассигнования»

Кредит 1.503.03 000 «Бюджетные ассигнования получателей бюджетных средств и администраторов выплат по источникам»

Учет принятых учреждением обязательств ведется на счете 502 «Обязательства», который имеет наиболее сложную структуру. Группировка принятых (принимаемых) учреждением обязательств осуществляется в разрезе финансовых периодов и по соответствующим аналитическим кодам вида синтетического счета (пункт 319 Инструкции № 157н):

1 Принятые обязательства;

2 Принятые денежные обязательства;

3 Принятые авансовые денежные обязательства;

4 Авансовые денежные обязательства к исполнению;

5 Исполненные денежные обязательства;

7 Принимаемые обязательства;

9 Отложенные обязательства.

Принятые бюджетные обязательства в сумме доведенных до получателя ЛБО отражают в бюджетном учете записями:

Дебет 1.501.03. 000 «Лимиты бюджетных обязательств получателей бюджетных средств»

Кредит 1. 502.01. 000 «Принятые обязательства»

Сумма оборотов по кредиту счета 1 50201 000 «Принятые обязательства» отражает объем принятых бюджетных обязательств, или, другими словами, объем заключенных учреждением договоров и обязательств, принятых по иным основаниям. На соответствующую отчетную дату учреждение как бы «резервирует» (планирует) произвести расходы в пределах доведенных лимитов.

На следующем этапе исполнения бюджета по расходам происходит подтверждение принятых денежных обязательств.

Согласно пункта 4 статьи 219 БК РФ получатель бюджетных средств подтверждает обязанность оплатить за счет средств бюджета денежные обязательства в соответствии с платежными и иными документами, что отражается в бюджетном учете получателя средств записью:

Дебет 1.502.01. 000 «Принятые обязательства»

Кредит 1. 502.02. 000 «Принятые денежные обязательства»

Сумма оборотов по кредиту счета 1 50202 000 «Принятые денежные обязательства» характеризует объем отраженных в учете учреждения своих денежных обязательств перед контрагентами (поставщиками, подрядчиками, работниками). Другими словами, обороты по кредиту счета 1 50202 000 соответствуют объему денежных средств, которые учреждение должно уплатить за счет средств бюджета на соответствующую отчетную дату.

В то же время кредитовое сальдо по счету 1 50103 000 «Лимиты бюджетных обязательств получателей бюджетных средств» соответствует «невостребованному» объему ЛБО, под которые учреждением еще не заключены договоры и не приняты обязательства перед юридическими и физическими лицами.

При наличии такой аналитической информации об исполнении бюджета по расходам руководитель учреждения, бухгалтер и другие заинтересованные пользователи могут контролировать порядок принятия решений на определенных этапах деятельности учреждения.

Аналитический учет операций по счетам 0 501 05 000 «Полученные лимиты бюджетных обязательств», 0 503 05 000 «Полученные бюджетные ассигнования» ведется в Карточке учета лимитов бюджетных обязательств (ф. 0504062).

Аналитический учет принятых (принимаемых) учреждением обязательств (денежных обязательств) ведется в Журнале регистрации обязательств (ф. 0504064), в разрезе видов расходов (выплат), предусмотренных бюджетной сметой учреждения.

Аналитический учет обязательств, отраженных на счетах учета санкционирования расходов, осуществляется учреждениями в разрезе кредиторов (поставщиков, продавцов, подрядчиков, исполнителей, иных кредиторов), в отношении которых принимаются обязательства, и (или) контрактов, а также другой аналитики, установленной в рамках формирования учетной политики субъекта учета.

Пример. Казенное учреждение в текущем месяце начислило заработную работникам в сумме 300 000 р. Денежные средства на выплату заработной платы за вычетом НДФЛ были перечислены в кассу учреждения (261 000 р.). Необходимо отразить в учете казенного учреждения доведенные лимиты бюджетных обязательств и принятые бюджетные обязательства (табл. 26).

Таблица 26

Бухгалтерские записи по отражению ЛБО и обязательств в учете
казенного учреждения

Содержание операции	Дебет	Кредит	Сумма, р.
Доведены до получателей бюджетных средств лимиты бюджетных обязательств	1 501 15 211	1 501 13 211	300 000
Приняты бюджетные обязательства, подлежащие исполнению за счет доведенных лимитов бюджетных обязательств	1 501 13 211	1 502 11 211	300 000
Начислена работникам заработная плата	1 401 20 211	1 302 11 730	300 000
Приняты денежные обязательства	1 502 11 211	1 502 12 211	300 000
Поступили денежные средства в кассу учреждения	1 210 03 560 1 201 34 510	1 304 05 211 1 210 03 660	261 000
Выдана работникам заработная плата	1 302 11 830	1 201 34 610	261 000

Пример. Казенным учреждением в пределах доведенных лимитов бюджетных обязательств заключен договор на оказание юридических услуг на сумму 15 000 р. Необходимо отразить в учете казенного учреждения доведенные лимиты бюджетных обязательств и принятые бюджетные обязательства (табл. 27).

Таблица 27

Бухгалтерские записи по отражению ЛБО и обязательств в учете
казенного учреждения

Содержание операций	Дебет	Кредит	Сумма, р.
Отражение ЛБО на текущий финансовый год	1 501 15 226	1 501 13 226	15 000
Отражение принятых учреждением бюджетных обязательств по договору на оказание юридических услуг в пределах, утвержденных ЛБО	1 501 13 226	1 502 11 226	15 000
Отражение расходов в размере стоимости оказанных юридических услуг	1 401 20 226	1 302 26 730	15 000
Отражение принятых учреждением денежных обязательств по оплате юридических услуг	1 502 11 226	1 502 12 226	15 000
Перечисление платы исполнителю за оказанные услуги	1 302 26 830	1 304 05 226	15 000

**2.2.2. Учет операций по санкционированию расходов
бюджетных (автономных) учреждений**

Бюджетные и автономные учреждения не являются получателями бюджетных средств и с 01.01.2011 г. используют средства бюджета в виде субси-

дий, предоставляемых им для оплаты расходов, связанных с выполнением доведенных до них государственных (муниципальных) заданий или субсидий на иные цели.

Рассмотрим особенности использования бюджетными и автономными учреждениями средств субсидий на выполнение задания учредителя и целевых субсидий.

В бюджетах бюджетной системы РФ предусматриваются субсидии бюджетным и автономным учреждениям на финансовое обеспечение выполнения ими государственного (муниципального) задания. Бюджетному учреждению субсидия перечисляется в установленном порядке на лицевой счет в органе Федерального казначейства (финансовом органе), автономному учреждению - на счет, открытый ему в кредитной организации или на лицевой счет в органе Федерального казначейства (финансовом органе).

После списания в установленном порядке субсидии на выполнение государственного (муниципального) задания с единого счета бюджета и ее зачисления на счет бюджетного (автономного) учреждения, она теряет статус средств соответствующего бюджета. Поэтому на указанные средства не распространяются требования бюджетного законодательства, в том числе положения ст. 306.4 БК РФ о нецелевом использовании бюджетных средств¹.

Документом, определяющим направления использования субсидии на выполнение государственного (муниципального) задания, является план ФХД, составляемый и утверждаемый в порядке, установленном органом, осуществляющим функции и полномочия учредителя в отношении учреждения в соответствии с Требованиями № 81н. Положениями Требования № 81н не установлено, что плановые показатели по выплатам, отраженные в плане ФХД, должны соответствовать по объему и назначениям нормативным затратам, учтенным при расчете субсидии на выполнение задания². Иными словами, учреждение вправе самостоятельно определять направления, а также объемы выплат, в том числе связанных с выполнением задания учредителя, в пределах общего объема субсидии на выполнение задания. Поэтому выплаты за счет субсидии на выполнение задания осуществляются в пределах остатка средств, отраженных на лицевых счетах бюджетных (автономных) учреждений, без представления документов, подтверждающих возникновение денежных обязательств. При достижении экономии средств, образовавшейся в результате выполнения задания, указанные средства могут быть перераспределены в зависимости от потребности учреждения на иные выплаты с обязательным уточнением Плана ФХД, если такое перераспределение средств не влияет на выполнение показателей объема и качества услуг, утвержденных в задании.

¹ Письмо Минфина России от 23.05.2014 г. № 02-03-11/24579 // СПС «Консультант Плюс».

² Письмо Минфина России от 08.10.2012 г. № 02-13-06/4132 // Там же.

Иной порядок установлен для расходов бюджетного (автономного) учреждения на выплаты за счет средств субсидий, предоставленных на цели, не связанные с выполнением государственного (муниципального) задания, а также средств обязательного медицинского страхования. Расходы бюджетных (автономных) учреждений за счет указанных средств осуществляются после проверки документов, подтверждающих возникновение денежных обязательств, и соответствия содержания данных операций кодам видов расходов и целям их предоставления.

Для средств целевых субсидий, поступающих на отдельный лицевой счет учреждения в орган Федерального казначейства, предусмотрен особый Порядок санкционирования расходов (Приказ № 72н)¹.

В соответствии с пунктом 8 Приказа № 72н для санкционирования оплаты денежных обязательств учреждением в орган Федерального казначейства представляются сведения об операциях с целевыми субсидиями, предоставленными государственному (муниципальному) учреждению на _____ год (ф. 0501016), утвержденные учредителем. В сведениях (ф. 0501016) указываются по кодам КОСГУ планируемые на текущий финансовый год суммы поступлений целевых субсидий в разрезе кодов субсидий по каждой целевой субсидии и соответствующие им планируемые суммы целевых расходов учреждения.

Работник Федерального казначейства осуществляет контроль представленных учреждением сведений на соответствие содержащейся в них информации данным, указанным в перечне целевых субсидий, представленном учредителем.

Целевые расходы осуществляются на основании представленных учреждением заявок на кассовый расход и заявок на получение наличных денег. Для подтверждения возникновения денежного обязательства по поставке товаров, выполнению работ, оказанию услуг, аренде учреждение представляет в орган Федерального казначейства вместе с заявкой на кассовый расход указанные в ней документы, подтверждающие возникновение денежного обязательства, предусмотренные порядком санкционирования оплаты денежных обязательств получателей средств федерального бюджета.

Процедуры санкционирования расходов в бюджетных (автономных) учреждениях проводятся для того, чтобы исключить принятие расходов, не предусмотренных планом ФХД на соответствующий финансовый год.

Для ведения бюджетным (автономным) учреждением учета сумм утвержденных планом ФХД плановых показателей по доходам, расходам и обязательствам (денежным обязательствам) предназначены счета раздела 5 «Санкционирование расходов экономического субъекта» Плана счетов № 157н. Не-

¹ О санкционировании расходов федеральных государственных учреждений, источником финансового обеспечения которых являются субсидии, полученные в соответствии с абзацем вторым пункта 1 статьи 78.1 и пунктом 1 статьи 78.2 Бюджетного кодекса Российской Федерации: приказ Минфина России от 16.07.2010 г. № 72н // Там же.

смотря на то, что в названии идет речь о расходах учреждения, на счетах указанного раздела Плана счетов также санкционируются и доходы учреждения.

Показатели, сформированные на счетах разд. 5 «Санционирование расходов экономического субъекта» не влияют на финансовый результат учреждения и не включаются в его баланс. На основании показателей на указанном счете осуществляется контроль за исполнением плана ФХД и формируются формы бухгалтерской (финансовой) отчетности:

- Отчет об исполнении учреждением плана его финансово-хозяйственной деятельности (ф. 0503737);
- Отчет об обязательствах учреждения (ф. 0503738).

Объекты учета учитываются по аналитическим группам синтетического счета объектов учета, формируемых по финансовым периодам:

- 10 «Санционирование по текущему финансовому году»;
- 20 «Санционирование по первому году, следующему за текущим (очередной финансовый год)»;
- 30 «Санционирование по второму году, следующему за текущим (первый год, следующий за очередным)»;
- 40 «Санционирование по второму году, следующему за очередным»
- 90 «Санционирование на иные очередные годы (за пределами планового периода)».

Учет показателей по санкционированию расходов бюджетного, автономного учреждения ведется на счетах:

- 0 502 00 000 – «Обязательства»
- 0 504 00 000 – «Сметные (плановые, прогнозные) назначения»
- 0 506 00 000 – «Право на принятие обязательств»
- 0 507 00 000 – «Утвержденный объем финансового обеспечения»
- 0 508 00 000 – «Получено финансового обеспечения»

Основаниями для отражения в бухгалтерском учете плановых назначений по доходам (поступлениям) и расходам (выплатам) являются утвержденные показатели плана ФХД и показатели изменений, вносимых в план ФХД в течение текущего финансового года.

Обязательства (денежные обязательства) принимаются бюджетным и автономным учреждением только в пределах плановых назначений по доходам (поступлениям), утвержденных планом ФХД. Учет принятых обязательств (денежных обязательств) осуществляется на основании документов, подтверждающих их принятие в соответствии учетной политикой.

Аналитический учет принятых (принимаемых) бюджетным, автономным учреждением обязательств (денежных обязательств) ведется в Журнале регистрации обязательств (ф. 0504064) в разрезе видов расходов (выплат), предусмотренных планом финансово-хозяйственной деятельности учреждения.

Бухгалтерские записи бухгалтерского, автономного учреждений по отражению санкционирования объемов финансового обеспечения представлены в табл. 28.

Таблица 28

Бухгалтерские записи в учете бюджетного (автономного) учреждения по отражению санкционирования объемов финансового обеспечения

Сметные (плановые, прогнозные) назначения по доходам учреждения		
Содержание операции	Дебет	Кредит
Отражение сумм, утвержденных сметных (плановых, прогнозных) назначений, внесенных изменений в случае увеличения показателя по доходам учреждения на соответствующий финансовый год	0 507 10 000	0504 10 000
	0 507 20 000	0 504 20 000
	0 507 30 000	0 504 30 000
	0 507 40 000	0 504 40 000
Сметные (плановые, прогнозные) назначения по расходам учреждения		
Отражение сумм, утвержденных сметных (плановых, прогнозных) назначений, внесенных изменений в случае увеличения показателя по расходам учреждения на соответствующий финансовый год	0 504 10 000	0 506 10 000
	0 504 20 000	0 506 20 000
	0 504 30 000	0 506 30 000
	0 504 40 000	0 506 40 000
Исполнение плана ФХД учреждения по доходам		
Отражение в текущем финансовом году сумм полученного учреждением финансового обеспечения (доходов) на соответствующий финансовый год	0 508 10 000	0 507 10 000
	0 508 20 000	0 507 20 000
	0 508 30 000	0 507 30 000
	0 508 40 000	0 507 40 000
Принятие обязательств		
Принятие учреждением обязательств (внесение изменений в случае увеличения объема обязательств) на соответствующий финансовый год	0 506 10 000	0 502 11 000
	0 506 20 000	0 502 21 000
	0 506 30 000	0 502 31 000
	0 506 40 000	0 502 41 000
Принятие денежных обязательств		
Принятие учреждением денежных обязательств, внесение изменений в случае увеличения объема обязательств	0 502 11 000	0502 12 000
	0 502 21 000	0 502 22 000
	0 502 31 000	0 502 32 000
	0 502 41 000	0 502 42 000

Пример. На основании соглашения, заключенного между учредителем и муниципальным бюджетным учреждением, в 2015 году учреждению предоставляется субсидия на выполнение муниципального задания в сумме 4 000 000 р. В текущем квартале предоставлена субсидия в размере 1/4 от утвержденного планового назначения – 1 000 000 р. Необходимо отразить указанные операции в учете (табл. 29).

Таблица 29

**Бухгалтерские записи в учете бюджетного учреждения
по отражению санкционирования объемов финансового обеспечения**

Содержание операций	Дебет	Кредит	Сумма, р.
Отражение утвержденных плановых назначений по доходам в виде субсидии на финансовое обеспечение выполнения муниципального задания	4 507 10 180	4 504 10 180	4 000 000
Начисление доходов в виде субсидии на выполнение муниципального задания	4 205 81 560	4 401 10 180	1 000 000
Поступление суммы субсидии на лицевой счет учреждения в органе казначейства	4 201 11 510	4 205 81 660	1 000 000
	Забалансовый счет 17		
Отражение полученного финансового обеспечения в виде субсидии на выполнение муниципального задания	4 508 10 180	4 507 10 180	1 000 000

Пример. Муниципальному бюджетному учреждению на основании соглашения, заключенного с учредителем, предоставлена целевая субсидия в сумме 1000 000 р. на проведение капитального ремонта здания. Целевая субсидия израсходована учреждением в сумме 950 000 р. Неиспользованный остаток целевой субсидии (50 000 р.) возвращен в бюджет города. Необходимо отразить указанные операции в учете (табл. 30).

Таблица 30

**Бухгалтерские записи в учете бюджетного учреждения
по отражению санкционирования объемов финансового обеспечения**

Содержание операций	Дебет	Кредит	Сумма, р.
Отражены утвержденные плановые назначения от получения целевой субсидии на текущий финансовый год	5 507 10 180	5 504 10 180	1 000 000
Поступила субсидия на лицевой счет учреждения (с одновременным увеличением забалансового счета 17 по статье 180 КОСГУ)	5 201 11 510	5 205 81 660	1 000 000
Отражено исполнение плана финансово-хозяйственной деятельности по доходам от получения целевой субсидии	5 508 10 180	5 507 10 180	1 000 000
Начислены доходы от получения целевой субсидии на основании отчета, принятого учредителем	5 205 81 560	5 401 10 180	1 000 000
Возвращен неиспользованный остаток целевой субсидии (с одновременным уменьшением забалансового счета 17 по статье 180 КОСГУ)	5 205 81 560	5 201 11 610	50 000

Пример. Муниципальному учреждению здравоохранения выделена целевая субсидия на текущий финансовый год для приобретения медицинского оборудования в сумме 1000 000 р. Учреждением заключен контракт на поставку оборудования в сумме 980 000 р. Поставщиком была произведена поставка оборудования (особо ценного движимого имущества). Учетной политикой учреждения предусмотрено, что принятие обязательств по договорам на поставку товаров, выполнение работ, оказание услуг производится в день их подписания. Начисление дохода по предоставленной учреждению целевой субсидии производится на основании представленного учреждением отчета о ее использовании (в сумме подтвержденных отчетом расходов). Учреждение представило учредителю отчет об использовании целевой субсидии на сумму 980 000 р. Остаток неиспользованной субсидии возвращен в городской бюджет РФ (табл. 31).

Таблица 31

Бухгалтерские записи в учете бюджетного учреждения
по отражению санкционирования объемов финансового обеспечения

Содержание операции	Дебет	Кредит	Сумма, р.
Отражены утвержденные плановые назначения по доходам в виде целевой субсидии на приобретение оборудования	5 507 10 180	5 504 10 180	1000 000
Отражены утвержденные плановые назначения по расходам на приобретение оборудования за счет средств целевой субсидии	5 504 10 310	5 506 10 310	1000 000
Поступила целевая субсидия на лицевой счет учреждения, открытый в ОФК	5 201 11 510	5 205 81 660	1 000 000
Отражено получение финансового обеспечения в виде целевой субсидии	5 508 10 180	5 507 10 180	1000 000
Приняты обязательства текущего финансового года по оплате договора на приобретение оборудования	5 506 10 310	5 502 11 310	980 000
Приняты денежные обязательства текущего финансового года по оплате договора на приобретение оборудования	5 502 11 310	5 502 12 310	980 000
Приняты к учету расходы в размере стоимости оборудования	5 106 21 310	5 302 31 730	980 000
Начислен доход, полученный в виде субсидии на иные цели, на основании принятого учредителем отчета учреждения	5 205 81 560	5 401 10 180	980 000
Возвращен неиспользованный остаток целевой субсидии в доход бюджета	5 205 81 560	5 201 11 610	20 000
Уменьшены плановые назначения в связи с возвратом остатка неиспользованной целевой субсидии (методом «красное сторно»)	5 507 10 180	5 504 10 180	(20 000)
Уменьшены утвержденные плановые назначения по расходам на приобретение оборудо-	5 504 10 310	5 506 10 310	(20 000)

Содержание операции	Дебет	Кредит	Сумма, р.
вания за счет средств целевой субсидии (методом «красное сторно»)			
Уменьшено полученное финансовое обеспечение в виде целевой субсидии на сумму возврата неиспользованного остатка (методом «красное сторно»)	5 508 10 180	5 507 10 180	(20 000)
Приняты к учету по виду деятельности 4 вложения, произведенные за счет целевой субсидии на приобретение оборудования	5 304 06 830 4 106 21 310	5 106 21 410 4 304 06 730	980 000
Принято к учету оборудование	4 101 24 310	4 106 21 310	980 000

2.3. Денежные средства государственных (муниципальных) учреждений

2.3.1. Учет денежных средств

Расчеты учреждения с контрагентами осуществляются безналичным и наличным путем в валюте РФ и иностранной валюте.

Учет операций с денежными средствами, находящимися на счетах учреждений, открытых в кредитных организациях или органах Федерального казначейства (в финансовом органе соответствующего бюджета), а также операций с наличными денежными средствами и денежными документами осуществляется на счете 201 00 «Денежные средства учреждения».

Группировка операций осуществляется в следующем разрезе:

- 10 «Денежные средства на лицевых счетах учреждения в органе казначейства»;
- 20 «Денежные средства учреждения в кредитной организации»;
- 30 «Денежные средства в кассе учреждения».
- Для учета операций по движению денежных средств применяются следующие счета:
 - 0 20101 000 «Денежные средства учреждения на счетах». Данный счет предназначен для учета операций с безналичными денежными средствами в валюте РФ, осуществляемых по счетам казенных учреждений, в случае проведения указанных операций не через органы Федерального казначейства (финансовый орган), а также операций по счетам бюджетных и автономных учреждений;
 - 0 20102 000 «Денежные средства учреждения, размещенные на депозиты». Он предназначен для учета операций по размещению денежных средств на банковские депозитные счета;
 - 0 20103 000 «Денежные средства учреждения в пути». Данный счет предназначен для учета операций по движению денежных средств учреждения в валюте РФ и иностранной валюте в пути. Денежными средствами в пути в целях бух-

галтерского учета признаются денежные средства, перечисленные учреждению, подлежащие зачислению на его счета в следующем месяце, а также средства, переведенные с одного счета учреждения на другой счет при условии перечисления (зачисления) денежных средств не в один операционный день;

– 0 20134 000 «Касса». На этом счете отражается учет движения наличных денежных средств в валюте РФ, иностранной валюте в кассе учреждения;

– 0 20135 000 «Денежные документы». На этом счете ведется учет различных денежных документов: оплаченных талонов на бензин и масла, на питание и т.п., оплаченных путевок в дома отдыха, санатории, на турбазы, полученных извещений на почтовые переводы, почтовых марок, конвертов с марками, марок государственной пошлины и т.п. Денежные документы хранятся в кассе учреждения;

– 0 20126 000 «Аккредитивы». Этот счет используется для учета движения денежных средств по аккредитивным расчетам в валюте РФ и иностранной валюте, по договорам с поставщиками за поставки материальных ценностей и за оказанные услуги;

– 0 20127 000 «Денежные средства учреждения в иностранной валюте». На этом счете отражаются операции по движению денежных средств учреждения в иностранной валюте в случае проведения указанных операций не через органы Федерального казначейства.

– В связи с обширностью вопроса остановимся на наиболее распространенных операциях по учету денежных средств на лицевых счетах в органе Казначейства (финансовом органе) и в кассе.

2.3.2. Учет безналичных денежных средств казенных учреждений

Основным методом исполнения бюджета является казначейский, при котором расчеты казенных учреждений осуществляются органами Федерального казначейства или финансовых органах субъектов РФ, муниципальных образований через открытые в них учреждениям лицевые счета.

Лицевые счета, открываемые в финансовом органе субъекта РФ (муниципального образования), открываются и ведутся в порядке, установленном этим финансовым органом. Лицевые счета, открываемые в Федеральном казначействе, открываются и ведутся в соответствии с Приказом Федерального казначейства от 17 октября 2016 г. № 21н «О порядке открытия и ведения лицевых счетов территориальными органами Федерального казначейства» (далее – Порядок № 21н).

Операции со средствами на лицевых счетах отражаются нарастающим итогом в пределах текущего финансового года в валюте РФ или в иностранной валюте на основании документов, представленных казенным учреждением. Показатели отражаются на лицевых счетах в структуре кодов бюджетной классификации.

При этом все безналичные расчеты в казенных учреждениях отражаются в виде изменения задолженности перед соответствующим финансовым органом по использованию выделенных средств на счете 0 304 05 000 «Расчеты по платежам из бюджета с финансовыми органами». На счете 0 304 05 000 отражаются расчеты учреждения с финансовыми органами по платежам из бюджета, платежи учреждения (получателя бюджетных средств), произведенные за счет средств бюджета, а также поступление на лицевой счет учреждения бюджетных средств. При этом получатель средств бюджета не работает напрямую со «счетом бюджета», он работает со своим лицевым счетом, открытым на едином счете бюджета соответствующего публично-правового образования.

Все платежи казенного учреждения, осуществляемые за счет бюджетных средств, могут осуществлять только в пределах, доведенных до них лимитов бюджетных обязательств (бюджетных ассигнований). Данные платежи не могут превышать предельный объем выделенного финансового обеспечения на текущий финансовый год по соответствующим КОСГУ.

Бухгалтерские записи по счету 0 304 05 000 производятся на основании документов, приложенных к выписке из лицевого счета, предоставляемой финансовым органом получателям бюджетных средств.

По завершении финансового года в бюджетном учете отражается списание произведенных платежей по дебету соответствующих счетов аналитического учета счета 0 304 05 000 «Расчеты по платежам из бюджета с финансовыми органами» и кредиту счета 0 401 30 000 «Финансовый результат прошлых отчетных периодов».

Бухгалтерские записи по учету расчетов учреждения с финансовыми органами по платежам из бюджета и по поступлению бюджетных средств на лицевой счет получателя бюджетных средств представлены в табл. 32.

Таблица 32

Бухгалтерские записи по учету расчетов с финансовыми органами по платежам из бюджета и по поступлению бюджетных средств на лицевой счет получателя бюджетных средств

Содержание	Дебет	Кредит
Списание средств со счета бюджета:		
– в оплату кредиторской задолженности поставщикам, подрядчикам	1 302 00 ¹ 830	1 304 05 000 ²
– в счет предварительной оплаты поставки имущества, оказания услуг, выполнения работ	1 206 00 ¹ 560	1 304 05 000 ²
Перечисление получателям удержанных сумм из выплат по оплате труда и прочим выплатам	1 304 03 830	1 304 05 211 1 304 05 212 1 304 05 213 1 304 05 290

Содержание	Дебет	Кредит
Перечисление сумм налогов, сборов, страховых взносов	1 303 00 ¹ 830	1 304 05 000 ²
Зачисление денежных средств на лицевой счет получателя бюджетных средств	1 304 05 000 ²	1 210 03 660
Возврат аванса	1 304 05 000 ²	1 206 00 ¹ 660
Поступление денежных средств в погашение дебиторской задолженности:		
– по расчетам на обязательное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством	1 304 05 213	1 303 02 730
– по расчетам на обязательное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний	1 304 05 213	1 303 06 730
Списание произведенных платежей по завершении года	1 304 05 000 ²	1 401 30 000 ²

¹ Применяются соответствующие группа и код вида синтетического счета.

² Применяется соответствующий код статьи (подстатьи) КОСГУ.

Пример. Учреждение представило в территориальный орган Федерального казначейства заявку на получение наличных денежных средств в сумме 500 000 р. для выплаты заработной платы работникам. На следующий день наличные средства поступили в кассу. Необходимо отразить в учете казенного учреждения получение наличных денежных средств в кассу (табл. 33).

Таблица 33

**Бухгалтерские записи по учету расчетов учреждения
с финансовыми органами по платежам из бюджета
и по зачислению денежных средств в кассу**

Содержание операций	Дебет	Кредит	Сумма, р.	Первичный документ
Списание денежных средств с лицевого счета	1 210 03 560	1 304 05 211	500 000	Выписка из лицевого счета
Поступление денежных средств в кассу учреждения	1 201 34 510	1 210 03 660	500 000	Приходный кассовый ордер
Выдача заработной платы из кассы учреждения	1 302 11 830	1201 34610	500 000	Расчетно-платежная ведомость

2.3.3. Особенности учета денежных средств бюджетных, автономных учреждений на лицевых счетах в органе казначейства

Как было отмечено ранее, бюджетные учреждения обязаны осуществлять операции по безналичным расчетам через лицевые счета, открываемые в терри-

ториальном органе Федерального казначейства или финансовом органе субъекта РФ (муниципального образования). Автономные учреждения имеют право открывать счета в территориальных органах Федерального казначейства, финансовых органах субъектов РФ (муниципальных образований) или счета в коммерческих банках.

Вместе с тем операции со средствами субсидий на цели осуществления капитальных вложений и средствами по ОМС (коды вида деятельности «б» и «7») автономные учреждения обязаны осуществлять через лицевые счета, открытые им в органе Федерального казначейства (финансовом органе).

Правила и особенности открытия и ведения лицевых счетов бюджетных и автономных учреждений установлены Порядком № 21н.

В связи с тем, что бюджетные и автономные учреждения осуществляют безналичные расчеты со средствами, полученными ими в виде субсидий на финансовое обеспечение выполнения задания учредителя и иные цели, бюджетных инвестиций в объекты государственной и муниципальной собственности, собственных доходов; средств ОМС, средств, находящихся во временном распоряжении, органами Федерального казначейства для бюджетных и автономных учреждений открываются и ведутся лицевые счета по каждому виду средств:

- лицевой счет для учета операций по переданным полномочиям получателя бюджетных средств;
- лицевой счет бюджетного учреждения;
- отдельный лицевой счет бюджетного учреждения;
- лицевой счет бюджетного учреждения для учета операций со средствами ОМС;
- лицевой счет автономного учреждения;
- отдельный лицевой счет автономного учреждения;
- лицевой счет автономного учреждения для учета операций со средствами ОМС.

Безналичные расчеты, осуществляемые бюджетным, автономным учреждением денежными средствами в валюте РФ через органы казначейства (финансовые органы), отражаются с использованием счета 0 201 11 000 «Денежные средства учреждения на лицевых счетах в органе казначейства».

Казенные учреждения применяют этот счет для учета операций со средствами, полученными во временное распоряжение (денежные средства, поступившие в результате изъятия в ходе дознания, предварительного следствия и т.п., получения средств на ответственное хранение; получения в обеспечение заявок на участие в конкурсе (аукционе); в прочих установленных законодательством РФ случаях).

Операции по поступлению денежных средств на лицевой счет бюджетного, автономного учреждения оформляются на основании первичных (сводных) учетных документов, приложенных к выписке из лицевого счета.

Для проведения кассовых выплат *бюджетное* учреждение представляет в орган Федерального казначейства по месту обслуживания в электронном виде или на бумажном носителе следующие платежные документы¹:

- Заявку на кассовый расход (ф. 0531801);
- Заявку на кассовый расход (сокращенную) (ф. 0531851);
- Заявку на получение наличных денег (ф. 0531802);
- Заявку на возврат (ф. 0531803);
- Заявку на получение денежных средств, перечисляемых на карту (ф. 0531243).

Для проведения кассовых выплат с лицевого счета автономного учреждения, предназначенного для учета операций со средствами субсидии на выполнение задания учредителя, а также операций со средствами ОМС, учреждение представляет в орган Федерального казначейства²:

- Платежное поручение;
- Заявку на получение наличных денег (ф. 0531802);
- Заявку на получение денежных средств, перечисляемых на карту (ф. 0531243).

Для проведения кассовых выплат с лицевого счета автономного учреждения, предназначенного для учета операций со средствами субсидий на иные цели, а также бюджетных инвестиций, автономное учреждение представляет в орган Федерального казначейства по месту обслуживания в электронном виде или на бумажном носителе:

- Заявку на кассовый расход (ф. 0531801);
- Заявку на кассовый расход (сокращенную) (ф. 0531851);
- Заявку на получение наличных денег (ф. 0531802);
- Заявку на получение денежных средств, перечисляемых на карту (ф. 0531243);
- Заявку на возврат (ф. 0531803).

Учет операций со средствами бюджетного учреждения по кассовым выплатам (кассовым поступлениям) осуществляется по кодам видов расходов классификации расходов бюджетов (кодам КОСГУ).

Следует помнить, проведение кассовых выплат за счет средств, предоставленных федеральным бюджетным и автономным учреждениям в виде целевых субсидий, осуществляется после проверки органом Федерального казначейства документов, подтверждающих возникновение денежных обязательств, и соответствия содержания операции кодам видов расходов классификации расходов бюджетов и целям предоставления субсидии.

¹ Порядок проведения территориальными органами Федерального казначейства кассовых операций со средствами бюджетных учреждений, утв. приказом Казначейства России от 19.07.2013 г. № 11н. пункт 4 // СПС «Консультант Плюс».

² О порядке проведения территориальными органами Федерального казначейства кассовых операций со средствами автономных учреждений: приказ Казначейства России от 08.12.2011 г. № 15н. абзац 2 пункт 5 // Там же.

Зачисленные на лицевые счета бюджетного, автономного учреждения суммы поступлений одновременно учитываются на забалансовом счете 17 «Поступления денежных средств на счета учреждения». Зачисленные на лицевые счета бюджетного, автономного учреждения суммы восстановлений выплат учитываются на забалансовом счете 18 «Выбытия денежных средств со счетов учреждения». Списанные с лицевых счетов учреждения суммы выбытий одновременно учитываются на забалансовом счете 18 «Выбытия денежных средств со счетов учреждения». Возврат поступлений одновременно учитывается на забалансовом счете 17 «Поступления денежных средств на счета учреждения».

Поступление денежных средств на лицевой счет отражается с применением статьи 510 «Поступление на счета бюджетов» КОСГУ, выбытие с лицевого счета учреждения – с применением статьи 610 «Выбытие со счетов бюджетов» КОСГУ.

Отражение операций по поступлению и выбытию денежных средств на лицевой счет учреждений, представлено в табл. 34.

Таблица 34

Бухгалтерские записи по отражению операций поступления и выбытия денежных средств на лицевой счет учреждений

Содержание операции	Дебет	Кредит
Поступление средств субсидии на выполнение задания:		
– в бюджетном учреждении	4 201 11 510	4 205 31 660
– в автономном учреждении	4 201 11 000	4 205 30 660
Поступление средств целевой субсидии:		
– в бюджетном учреждении	5 201 11 510	5 205 81 660
– в автономном учреждении	5 201 11 000	5 205 80 660
Поступление денежных средств из кассы учреждения на лицевой счет бюджетного учреждения:		
– внесение денежных средств на лицевой счет учреждения	0 201 03 560	0 201 34 610
– зачисление денежных средств на лицевой счет	0 201 11 510	0 201 03 660
Поступление денежных средств из кассы учреждения на лицевой счет автономного учреждения:		
– внесение денежных средств на лицевой счет учреждения	0 201 03 000	0 201 34 000
– зачисление денежных средств на лицевой счет учреждения	0 201 11 000	0 201 03 000
Возврат ранее перечисленных авансов поставщикам:		
– в бюджетном учреждении	0 201 11 510	0 206 00 ¹ 660
– в автономном учреждении	0 201 11 000	0 206 00 ¹ 000
Возврат задолженности подотчетных лиц:		
– в бюджетном учреждении	0 201 11 510	0 208 00 ¹ 660
– в автономном учреждении	0 201 11 000	0 208 00 ¹ 000
Возврат излишне перечисленных платежей в бюджет:		
– в бюджетном учреждении	0 201 11 510	0 303 00 ¹ 730
– в автономном учреждении	0 201 11 000	0 303 00 ¹ 000
Поступление доходов, полученных от приносящей доход деятельности:		
	0 201 11 510	0 205 00 ¹ 660
	0 201 11 000	0 205 00 ¹ 000

Содержание операции	Дебет	Кредит
– в бюджетном учреждении		
– в автономном учреждении		
Поступление доходов, полученных учреждением в виде грантов, пожертвований	2 201 11 510	2 205 81 660 2 401 10 180
Поступление медицинскому учреждению средств ОМС:		
– в бюджетном учреждении	7 201 11 510	7 205 31 660
– в автономном учреждении	7 201 11 000	7 205 30 000
Поступление денежных средств от виновных лиц в возмещение ущерба:		
– в бюджетном учреждении	0 201 11 510	0 209 00 ¹ 660
– в автономном учреждении	0 201 11 000	0 209 00 ¹ 000
Поступление денежных средств во временном распоряжении:		
– в бюджетном учреждении	3 201 11 510	3 304 01 730
– в автономном учреждении	3 201 11 000	3 304 01 000
– в казенном учреждении	3 201 11 520	3 304 01 730
Перечисление аванса поставщикам, подрядчикам:		
– в бюджетном учреждении	0 206 00 ¹ 560	0 201 11 610
– в автономном учреждении	0 206 00 ¹ 000	0 201 11 000
Перечисление денежных средств в оплату счетов подрядчиков:		
– в бюджетном учреждении	0 302 00 ¹ 830	0 201 11 610
– в автономном учреждении	0 302 00 ¹ 000	0 201 11 000
Перечисление сумм возвратов, излишне уплаченных платежей и иных доходов:		
– в бюджетном учреждении	0 205 00 ¹ 560	201 11 610
– в автономном учреждении	0 205 00 ¹ 000	0 201 11 000
Перечисление задолженности по налогам и сборам:		
– в бюджетном учреждении	0 303 00 ¹ 830	0 201 11 610
– в автономном учреждении	0 303 00 ¹ 000	0 201 11 000
Перечисление удержаний из заработной платы:		
– в бюджетном учреждении	0 304 03 830	0 201 11 610
– в автономном учреждении	0 304 03 000	0 201 11 000
Возврат средств, поступивших на лицевой счет во временное распоряжение, их владельцу:		
– в бюджетном учреждении	3 304 01 830	3 201 11 610
– в автономном учреждении	3 302 01 000	3 201 11 000
– в казенном учреждении	3 304 01 830	3 201 11 610
Получение наличных денежных средств в кассу учреждения:		
– списание денежных средств с лицевого счета	0 210 03 560	0 201 11 610
– поступление денежных средств в кассу	0 201 34 510	0 201 03 660

¹ Применяются соответствующие группа и код вида синтетического счета.

2.3.4. Особенности учета наличных денежных средств в кассе

В государственных (муниципальных) учреждениях оформление и учет кассовых операций учреждения осуществляют в соответствии с требованиями

Указания Банка России № 3210-У¹. Иной порядок может быть установлен нормативным правовым актом, регулирующим порядок ведения кассовых операций получателями бюджетных средств (казенными учреждениями).

С 01.01.2015 г. полномочия по установлению порядка обеспечения наличными денежными средствами организаций, лицевые счета которым открыты в органах Федерального казначейства, финансовых органах, а также обеспечение наличными денежными средствами указанных организаций осуществляет Федеральное казначейство. В связи с этим Казначейством России издан Приказ от 30.06.2014 г. №10н «Об утверждении Правил обеспечения наличными денежными средствами организаций, лицевые счета которым открыты в территориальных органах Федерального казначейства, финансовых органах РФ (муниципальных образований)» (далее – Правила № 10н).

Кассовые операции – это операции по приему, пересчету и выдаче наличных денег в учреждении.

В каждом учреждении и его обособленном подразделении внутренним распорядительным документом должна быть установлена максимально допустимая сумма наличных денег, которая может храниться в кассе по окончании рабочего дня после проведения всех кассовых операций (лимит остатка наличных денег).

Учреждение имеет право хранить в своей кассе наличные деньги сверх установленных им лимитов только в дни выплат заработной платы, стипендий, выплат, включенных в соответствии с методологией, принятой для заполнения форм федерального государственного статистического наблюдения, в фонд заработной платы, выплат социального характера.

Срок, в течение которого учреждение имеет право хранить в своей кассе наличные деньги сверх установленных им лимитов, устанавливается руководителем учреждения, но не свыше 5 рабочих дней, включая день получения денег в банке на указанные выплаты. Кроме того, накопление учреждением наличных денег в кассе сверх установленного лимита остатка наличных денег допускается в выходные, нерабочие праздничные дни в случае ведения учреждением в эти дни кассовых операций.

Свободные денежные средства сверх установленного лимита остатка кассы должны храниться на счетах учреждения.

Поступление наличных денежных средств в кассу учреждения может быть в следующих случаях:

– получение для выплаты заработной платы работникам учреждения, социальных пособий, стипендий и т.п., а также депонированных сумм;

¹ О порядке ведения кассовых операций юридическими лицами и упрощенном порядке ведения кассовых операций индивидуальными предпринимателями и субъектами малого предпринимательства: указание Банка России от 11.03.2014 г. № 3210-У // СПС «КонсультантПлюс».

- получение для выдачи под отчет и при возврате не использованных работниками подотчетных сумм;
- поступление наличной оплаты за оказанные учреждением платные услуги, выполненные работы, за реализованную продукцию;
- получение наличных денег в счет возмещения причиненного ущерба;
- получение денежных средств в наличной форме во временное распоряжение, а также получение указанных средств со счетов учреждения для возврата их собственникам;
- получение наличной оплаты за проданное имущество.

При наличных расчетах с организациями и предпринимателями учреждениям следует соблюдать лимит расчетов наличными – **100 000 р.** в рамках одного договора.

При реализации товаров, работ, услуг необходимо применять ККТ, которая должна быть зарегистрирована в налоговых органах, но при оказании услуг населению могут использоваться бланки строгой отчетности (такой порядок действует до 01.07.2018 г.).¹

Прием в кассу наличных денежных средств от физических лиц осуществляется по приходным кассовым ордерам (ф. 0310001) и по квитанциям (ф. 0504510).

Для получения денежных средств учреждение представляет в орган Федерального казначейства по месту обслуживания заявку на получение наличных денег (ф. 0531802), заявку на получение денежных средств, перечисляемых на карту (ф. 0531243).

Указанные заявки оформляются отдельно по каждому лицевому счету и виду средств, за счет которых должны осуществляться операции по обеспечению денежными средствами:

- в казенных учреждениях: средства бюджета, средства дополнительного бюджетного финансирования, средства для осуществления оперативно-розыскных мероприятий, средства, поступающие во временное распоряжение получателей средств бюджета;
- в бюджетных и автономных учреждениях: средства субсидий, бюджетных инвестиций; средства от собственных доходов; средств, полученных лечебным учреждением в рамках обязательного медицинского страхования; средств, поступающих во временное распоряжение.

Одновременно с заявкой (ф. 0531802) получатель средств бюджета представляет в орган Федерального казначейства денежный чек, оформленный отдельно на каждую заявку. Денежные чековые книжки в необходимом количестве выдаются бесплатно органом Федерального казначейства на основании

¹ О применении контрольно-кассовой техники при осуществлении наличных денежных расчетов и (или) расчетов с использованием платежных карт: федеральный закон РФ от 22.05.2003 г. № 54-ФЗ // СПС «Консультант Плюс».

представленного учреждением заявления на получение денежных чековых книжек (ф. 0531242).

Движение наличных денежных средств учреждения отражается на счете 0 201 34 000 «Касса». На этом счете учитываются наличные денежные средства как в валюте РФ, так и в иностранной валюте.

Поступление денежных средств в кассу учреждения и возврат этих средств одновременно учитываются на забалансовом счете 17 «Поступления денежных средств на счета учреждения».

При поступлении денежных средств в 24–26 разрядах приведенных счетов указывается код КОСГУ 510 «Поступления на счета бюджетов», а при их выбытии – код КОСГУ 610 «Выбытия со счетов бюджетов».

Рассмотрим бухгалтерские записи по поступлению наличных денежных средств в кассу учреждения в табл. 35.

Таблица 35

Бухгалтерские записи по поступлению наличных денежных средств
в кассу учреждения

Содержание	Дебет	Кредит
Поступление наличных денежных средств в кассу учреждения с банковского счета	0 201 34 510	0 201 21 610
Поступление наличных денежных средств в кассу казенного учреждения с лицевого счета, открытого в органе казначейства (по бюджетной деятельности):	1 210 03 560	1 304 05 000 ¹
– списание денежных средств с лицевого счета	1 201 34 510	1 201 03 660
– поступление наличных денежных средств в кассу		
Поступление наличных денежных средств в кассу учреждения с лицевого счета, открытого в органе казначейства:	0 210 03 560	0 201 11 610
– списание денежных средств с лицевого счета	0 201 34 510	0 201 03 660
– поступление наличных денежных средств в кассу		
Прием наличных денег во временное распоряжение	3 201 34 510	3 304 01 730
Поступление наличных денег в кассу в возмещение недостач, хищений, иных доходов	0 201 34 510	0 209 00 ² 660
Возврат в кассу неиспользованных подотчетных сумм	0 201 34 510	0 208 00 ² 660
Поступление наличной выручки в кассу	0 201 34 510	0 205 31 660

¹ Применяется соответствующий код статьи (подстатьи) КОСГУ. В автономном учреждении в 24–26 разрядах счета аналитический код вида поступлений, выбытий объекта учета в структуре, утвержденной планом финансово-хозяйственной деятельности автономного учреждения.

² Применяются соответствующие группа и код вида синтетического счета

Пример. В муниципальном бюджетном учреждении дошкольного образования плата за питание работников вносится в кассу. Всего в сентябре 2016 г. в кассу внесена работниками плата за питание в сумме 15 000 р. Плата за питание является выручкой от реализации продуктов питания, непосредственно произведенных столовой образовательного учреждения и не облагается НДС на ос-

новании пункта 5, пункта 2 статьи 149 Налогового кодекса РФ. Необходимо отразить указанные операции в учете учреждения (табл. 36).

Таблица 36

Бухгалтерские записи по поступлению наличных денежных средств в кассу учреждения и зачисление денежных средств на лицевой счет

Содержание операций	Дебет	Кредит	Сумма, р.	Первичный документ
Отражение дохода от реализации готовых блюд	2 205 31 560	2 401 10 130	15 000	Справка, акт
Поступление денежных средств в кассу учреждения за питание от работников	2 201 34 510	2 205 31 660	15 000	Приходный кассовый ордер
Выбытие наличных денежных средств из кассы	2 210 03 560	2 201 34 610	15 000	Расходный кассовый ордер, Объявление на взнос наличными
Поступление платы за питание на лицевой счет учреждения	2 201 11 510	2 210 03 660	15 000	Выписка из лицевого счета
	Забалансовый счет 17			

Выбытие наличных денежных средств из кассы учреждения может быть в следующих случаях:

- на выплату заработной платы работникам учреждения, социальных пособий, стипендий и т.п., а также депонированных сумм;
- на выдачу под отчет и на возмещение перерасхода по ним;
- на выплату вознаграждений физическим лицам по гражданско-правовым договорам за выполненные работы, оказанные услуги;
- при возврате находящихся у учреждения во временном распоряжении денежных средств в наличной форме, а также при сдаче указанных средств на счет учреждения;
- для зачисления денежных средств на счет учреждения.

Выдача наличных денежных средств из кассы учреждения осуществляется по расходным кассовым ордерам (ф. 0310002).

При выдаче из кассы наличных денежных средств раздатчикам, определенным приказом руководителя учреждения, с которыми заключены договоры о полной материальной ответственности, учет ведется кассиром в книге учета выданных раздатчикам денег на оплату труда, денежного довольствия или содержания, стипендий (ф. 0504046).

На основании пункта 6.5 Порядка № 3210 – руководитель учреждения должен определить срок для выплат заработка, стипендий и других выплат. Этот срок должен быть указан в расчетно-платежной ведомости (платежной ведомости). Продолжительность срока выдачи наличных денег по выплатам зара-

ботка, стипендий и другим выплатам не может превышать пяти рабочих дней (включая день получения наличных денег с банковского счета на указанные выплаты).

В последний день выдачи наличных денег кассир в ведомостях проставляет оттиск печати (штампа) с надписью «Оплачено» или делает запись «Депонировано» напротив фамилий и инициалов работников, которым не выданы наличные деньги. На фактически выданные суммы наличных денег по ведомостям оформляются расходные кассовый ордер.

Возврат в банк неиспользованных наличных денежных средств учреждения осуществляют на основании объявления на взнос наличными (ф. 0402001), оформленного отдельно по каждому виду средств.

Учреждения могут сдавать наличные деньги для зачисления сумм денежных средств на банковские счета через автоматическое приемное устройство. Подтверждением данной операции является 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.

Выплаты денежных средств из кассы учреждения и восстановления этих выплат одновременно учитываются на забалансовом счете 18 «Выбытия денежных средств со счетов учреждения».

Поступающие и выдаваемые наличные деньги учитываются в кассовой книге (ф. 0310004). Записи в ней осуществляются кассиром по каждому приходному и расходному кассовому ордеру. Контроль ведения кассовой книги осуществляется главным бухгалтером, а при его отсутствии – руководителем учреждения.

Рассмотрим бухгалтерские записи по выбытию наличных денежных средств из кассы учреждения в табл. 37.

Таблица 37

Бухгалтерские записи по выбытию наличных денежных средств
из кассы учреждения

Содержание	Дебет	Кредит
Внесение денежных средств на лицевой счет в органе казначейства:		
– выбытие денежных средств из кассы	0 201 03 560	0 201 34 610
– зачисление денежных средств на лицевой счет	0 201 11 510	0 201 03 660
Внесение денежных средств на расчетный счет автономного учреждения:		
– выбытие денежных средств из кассы	0 201 03 000	0 201 34 000
– зачисление денежных средств на лицевой счет	0 201 11 000	0 201 03 000 ¹
Внесение денежных средств на лицевой счет казенного учреждения в органе казначейства:		

Содержание	Дебет	Кредит
– выбытие денежных средств из кассы	0 201 03 560	0 201 34 610
– зачисление денежных средств на лицевой счет	0 304 05 000 ¹	0 201 03 660
Возврат наличных денежных средств, находящихся во временном распоряжении, их владельцу	3 304 01 830	3 201 34 610
Выдача из кассы учреждения: – денежных средств под отчет – заработной платы – пособий, компенсаций – пособий по социальному страхованию – пособий по социальной помощи – стипендий	0 208 00 ² 560 0 302 11 830 0 302 12 830 0 302 13 830 0 302 62 830 0 302 91 830	0 201 34 610
Выдача вознаграждений лицам, не состоящим в штате учреждения, по договорам гражданско-правового характера за выполненные работы, оказанные услуги	0 302 00 ² 830	0 201 34 610
Выдача депонентской задолженности из кассы	0 304 02 830	0 201 34 610
Отражена недостача наличности в кассе	0 209 81 560	0 201 34 610
Возврат из кассы излишне полученных доходов	0 205 00 560	0 201 34 610

¹ Применяется соответствующий код статьи (подстатьи) КОСГУ. В автономном учреждении в 24–26 разрядах счета аналитический код вида поступлений, выбытий объекта учета в структуре, утвержденной планом финансово-хозяйственной деятельности автономного учреждения.

² Применяются соответствующие группа и код вида синтетического счета.

Пример. Областное автономное учреждение из кассы выплачивает вознаграждение лицам, оказавшим учреждению услуги по гражданско-правовым договорам:

- за оказание транспортных услуг в сумме 2 000 р.,
- за оказание консультационных услуг в сумме 5000 р.,
- за уборку помещений в сумме 1500 р.

Расходы осуществлены за счет средств субсидии на финансовое обеспечение выполнения государственного задания. Необходимо отразить указанные операции в учете учреждения (табл. 38).

Таблица 38

Бухгалтерские записи по выплате вознаграждений из кассы

Содержание операций	Дебет	Кредит	Сумма, р.	Первичный документ
Выдача вознаграждения физическому лицу за оказанные им транспортные услуги	4 302 22 000	4 201 34 000	2 000	РКО
		Забалансовый счет 18		
Выдача вознаграждения физическому лицу за оказанные им консультационные услуги	4 302 26 000	4 201 34 000	5 000	РКО
Выдача вознаграждения физическому лицу за оказанные им услуги по уборке помещения	4 302 25 000	4 201 34 000	15 00	РКО
		Забалансовый счет 18		
		Забалансовый счет 18		

Контрольные вопросы

1. В чем заключается концепция и инструменты бюджетирования, ориентированного на результат?
2. Перечислите источники и порядок финансового обеспечения деятельности казенных учреждений.
3. Перечислите источники и порядок финансового обеспечения деятельности бюджетных и автономных учреждений.
4. Дайте определение государственного (муниципального) задания. Опишите порядок его составления, утверждения.
5. Как определяются нормативны затрат на оказание государственных (муниципальных) услуг (выполнение работ)?
6. Опишите порядок начисления субсидий, предоставленным на выполнение государственного (муниципального) задания, субсидий на иные цели, по бюджетным инвестициям и прочим доходам. Назовите первичные документы, отражение операций в регистрах бухгалтерского учёта.
7. В чем состоят особенности ведения учреждениями деятельности, приносящей доход?
8. Опишите порядок санкционирования расходов учреждений.
9. Перечислите особенности использования счетов санкционирования расходов типового Плана счетов государственным (муниципальным) учреждением.
10. Как осуществляется группировка принятых обязательств (денежных обязательствах) на текущий (очередной, первый год, следующий за очередным, второй год, следующий за очередным) финансовый год и отражение операций в учете?
11. Как отражаются операции по учету сметных (плановых) назначений?
12. Приведите общую характеристику счетов по учету денежных средств учреждения.
13. В чем заключаются особенности расчета безналичными и наличными денежными средствами в учреждениях?

Задания

Задание 1. Казенное учреждение на 2015 год получило ЛБО по статье 220 «Оплата работ, услуг» КОСГУ в размере 850 000 р. Оно детализировало ЛБО по следующим подстатьям КОСГУ:

- 221 Услуги связи – 120 000 р.;
- 222 Транспортные услуги – 250 000 р.;
- 223 Коммунальные услуги – 370 000 р.;
- 225 Работы, услуги по содержанию имущества – 110 000 р.

Кроме того, учреждение получило ЛБО в сумме 450 000 р. на приобретение основных средств по статье 310 Увеличение стоимости основных средств.

Отразите в учете казенного учреждения операции по принятию полученных сумм ЛБО.

Задание 2. Автономному учреждению культуры выделена субсидия на возмещение затрат, связанных с выполнением государственного задания, в сумме 731 000 р. Субсидия поступает на лицевой счет, открытый учреждению в органе Федерального казначейства.

За счет средств субсидии произведены следующие расходы:

- начислена заработная плата сотрудникам – 450 000 р.;
- начислены страховые взносы (30,2 %) – 135 900 р.;
- приобретены материалы (прочие материальные запасы – иное движимое имущество) – 20100 р.;
- произведена оплата оказанных коммунальных услуг (в части, относящейся к выполнению государственного задания) – 125 000 р.

Необходимо отразить в учете автономного учреждения указанные операции.

Задание 3. Отразите в учете федерального бюджетного учреждения получение целевой субсидии на проведение капитального ремонта здания в сумме 1000 000 р.

3. Учет расчетов по принятым обязательствам

3.1. Учет расчетов по оплате труда

В целях сохранения кадрового потенциала, повышения престижности и привлекательности профессий в бюджетном секторе Распоряжением Правительства РФ от 26.11.2012 № 2190-р утверждена Программа поэтапного совершенствования системы оплаты труда в государственных (муниципальных) учреждениях на 2012–2018 годы (далее – Программа).

В числе мероприятий данной Программы предусматривается разработка государственными (муниципальными) учреждениями систем нормирования труда. Утверждение таких систем осуществляется локальными актами учреждений с учетом мнения представительных органов работников.

При этом заработная плата работников учреждений не может быть ниже установленных Правительством РФ базовых должностных окладов и ставок заработной платы соответствующих профессиональных квалификационных групп и обеспечивается учреждениями за счет средств соответствующих бюджетов.

Построение системы оплаты труда в конкретном учреждении зависит от отнесения учреждения к соответствующему уровню бюджета бюджетной системы РФ.

Системы оплаты труда работников ГМУ устанавливаются:

- в федеральных государственных учреждениях – коллективными договорами, соглашениями, локальными нормативными актами в соответствии с федеральными законами и иными нормативными правовыми актами РФ;
- в государственных учреждениях субъектов РФ – коллективными договорами, соглашениями, локальными нормативными актами в соответствии с федеральными законами и иными нормативными правовыми актами РФ, законами и иными нормативными правовыми актами субъектов Российской Федерации;
- в муниципальных учреждениях – коллективными договорами, соглашениями, локальными нормативными актами в соответствии с федеральными законами и иными нормативными правовыми актами РФ, законами и иными нормативными правовыми актами субъектов РФ, и нормативными правовыми актами органов местного самоуправления.

Конкретные условия оплаты труда в каждом из учреждений определяются принятыми коллективными договорами, положениями соглашениями и иными локальными нормативными актами. Они не должны противоречить соответствующим нормативным правовым актам, определяющим условия оплаты труда работников ГМУ (федеральным законам и иным нормативным правовым актам РФ, субъектов РФ и органов местного самоуправления).

При формировании системы оплаты труда в конкретном учреждении основополагающими являются требования Трудового кодекса РФ (далее – ТК РФ), Положения об установлении систем оплаты труда работников федеральных бюджетных, автономных и казенных учреждений № 583¹ и иные нормативные правовые акты РФ, субъектов РФ и органов местного самоуправления.

В целях обеспечения единых подходов к регулированию заработной платы работников организаций бюджетной сферы ежегодно решением Российской трехсторонней комиссии по регулированию социально-трудовых отношений утверждаются единые рекомендации по установлению на федеральном, региональном и местном уровнях систем оплаты труда работников ГМУ. На 2017 год Единые рекомендации по установлению на федеральном, региональном и местном уровнях систем оплаты труда работников государственных и муниципальных учреждений на 2017 год утверждены решением Российской трехсторонней комиссии по регулированию социально-трудовых отношений от 23.12.2016 г. протоколом № 11.

Единые рекомендации должны быть учтены при разработке законов и иных нормативных правовых актов по оплате труда работников учреждений, а также определении объемов финансового обеспечения ГМУ. Едиными рекомендациями перечислены нормы и условия оплаты труда, которые регламентируются федеральными законами и иными нормативными правовыми актами РФ и являются обязательными для применения на всей территории РФ:

1. Соблюдение минимального размера оплаты труда (МРОТ), установленного федеральным законом, и минимальной заработной платы, установленной региональным соглашением о минимальной заработной плате в соответствии с законодательством РФ.

2. Включение в трудовой договор с работником условий оплаты труда, в том числе фиксированного размера тарифной ставки, оклада, ставки заработной платы, установленных ему за исполнение трудовых (должностных) обязанностей за календарный месяц в зависимости от квалификации и сложности выполняемых работ, а также размеров и условий выплат стимулирующего и компенсационного характера.

3. Размеры районных коэффициентов и порядок их применения для расчета заработной платы работников организаций, расположенных в местностях с особыми климатическими условиями, а также размеры процентных надбавок к заработной плате работников за стаж работы в указанных местностях и порядок их выплаты, устанавливаемые Правительством РФ.

4. Размеры и условия установления повышенной оплаты труда работников, занятых на тяжелых работах, работах с вредными и (или) опасными и иными особыми условиями труда.

¹ Утверждено Постановлением Правительства РФ от 05.08.2008 г. № 583.

5. Применение Единого тарифно-квалификационного справочника работ и профессий рабочих и Единого квалификационного справочника должностей руководителей, специалистов и служащих или профессиональных стандартов.

Согласно статье 129 Трудового Кодекса РФ (далее – ТК РФ) заработная плата – это вознаграждение за труд в зависимости от квалификации работника, сложности, количества, качества и условий выполняемой работы, а также компенсационные и стимулирующие выплаты.

В силу статьи 129 ТК РФ заработная плата работников учреждений включает в себя:

1) вознаграждение за труд в зависимости от квалификации работника, сложности, количества, качества и условий выполняемой работы;

2) компенсационные выплаты (доплаты и надбавки компенсационного характера, в том числе за работу в условиях, отклоняющихся от нормальных, работу в особых климатических условиях и на территориях, подвергшихся радиоактивному загрязнению, и иные выплаты компенсационного характера).

На основании Приказа Минздравсоцразвития России от 29.12.2007 г. № 822 к компенсационным выплатам относят:

– 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 различной 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.

3) стимулирующие выплаты (доплаты и надбавки стимулирующего характера, премии и иные поощрительные выплаты). Размеры и условия стимулирующих выплат должны устанавливаться на основе формализованных критериев определения достижимых результатов работы для всех категорий работников учреждений, измеряемых качественными и количественными показателями.

Расчеты по выплате заработной платы работникам учреждений отражаются на счете 0 302 11 000 «Расчеты по заработной плате».

В соответствии с Указаниями № 65н расходы учреждения, связанные с оплатой труда работников, относятся на подстатью 211 «Заработная плата» КОСГУ, в том числе:

– выплаты по должностным окладам, ставкам заработной платы, почасовой оплате, воинским и специальным званиям, за вредные и опасные условия труда, за сверхурочную работу;

- надбавки (за работу со сведениями, составляющими государственную тайну, за квалификационный разряд (классный чин), за работу в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях и др.);
- отпускные (как за основной, так и за дополнительные отпуска), а также компенсация за неиспользованный отпуск;
- пособия и компенсации (в том числе пособие за первые три дня временной нетрудоспособности, оплачиваемое за счет средств работодателя; выходное пособие работникам при их увольнении в связи с сокращением численности или штата);
- другие расходы по заработной плате (вознаграждения по итогам работы за год, премии, вознаграждения поощрительного, стимулирующего характера; материальная помощь; оплата за дни медицинского обследования, сдачи крови и отдыха, предоставляемые работникам - донорам крови, и др.).

Начисление заработной платы производится на основании данных первичных документов по учету фактически отработанного работником времени. Такими документами является табель учета использования рабочего времени (ф. 0504421).

В качестве первичных учетных документов, отражающих начисление заработной платы, используются расчетно-платежная ведомость (ф. 0504401), расчетная ведомость (ф. 0504402), платежная ведомость (ф. 0504403).

При расчете среднего заработка для определения сумм отпускной заработной платы, компенсации при увольнении и других случаях в соответствии с действующим законодательством применяется Записка-расчет об исчислении среднего заработка при предоставлении отпуска, увольнении и других случаях (ф. 0504425).

Справочные сведения о заработной плате работника учреждения отражаются в карточке-справке (ф.0504417).

При выплате заработной платы следует учитывать нормы статьи 136 ТК РФ, в соответствии с которой заработная плата выплачивается каждые полмесяца непосредственно работнику на месте выполнения работы либо перечисляется на указанный им счет в банке. Конкретные способ, место и сроки выдачи заработной платы определяются коллективным или трудовым договором.

Бухгалтерские записи учреждения по учету расчетов по оплате труда представлены в табл. 39.

Таблица 39

Бухгалтерские записи учреждения по учету расчетов по оплате труда

Содержание операции	Дебет	Кредит
Начисление заработной платы, премий, отпускных, пособий, выплачиваемых за счет средств работодателя	0 401 20 211	0 302 11 730
	0 109 00 ¹ 211	
	0 106 00 ¹ 000 ²	

Содержание операции	Дебет	Кредит
Начислены страховые взносы на обязательное пенсионное страхование, обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством, на обязательное медицинское страхование	0 401 20 211 0 109 00 ¹ 211 0 106 00 ¹ 000 ²	0 303 02 730 0 303 06 730 0 303 07 730 0 303 11 730
Удержан НДФЛ	0 302 11 830	0 303 01 730
Формирование резерва предстоящих расходов: – на оплату отпусков (компенсации за неиспользованный отпуск), включая платежи на обязательное социальное страхование; – на выплату работникам учреждения ежегодного вознаграждения за выслугу лет;	0 401 20 211 0 109 00 ¹ 211 0 106 00 ¹ 000 ²	0 401 60 ¹ 000 ²
Удержания по исполнительным листам и заявления работников	0 302 11 830	0 304 03 730
Выплата заработной платы, пособий, премий, отпускных из кассы учреждения	0 302 11 830	0 201 34 610
Перечисление заработной платы на карты работников	0 302 11 830	0 201 11 610 0 304 05 211 0 201 11 610 0 201 21 610
Депонирование сумм неполученной заработной платы	0 302 11 830	0 304 02 730

¹ Применяются соответствующие группа и код вида синтетического счета.

² Применяется соответствующий код статьи (подстатьи) КОСГУ. В автономном учреждении в 24–26 разрядах счета аналитический код вида поступлений, выбытий объекта учета в структуре, утвержденной планом финансово-хозяйственной деятельности автономного учреждения.

Пример. В бюджетном учреждении культуры заработная плата сотрудников перечисляется на пластиковые карты. В июле 2017 г. в рамках предпринимательской деятельности сотрудникам учреждения была начислена заработная плата в сумме 320 000 р. Сумма удержанного НДФЛ составила 41 600 р. Необходимо отразить указанные операции в учете учреждения (табл. 40).

Таблица 40

Бухгалтерские записи учреждения по учету расчетов по оплате труда

Содержание операции	Дебет	Кредит	Сумма, р.
Начислена заработная плата	2 109 60 211	2 302 11 730	320 000
Удержан из заработной платы НДФЛ	2 302 11 830	2 303 01 730	41 600
Перечислен НДФЛ в бюджет	2 303 01 830	2 201 11 610	41 600
Перечислена заработной платы на карты работников	2 302 11830	2 201 11 610	278 400

Расчеты по оплате работодателем в пользу работников и (или) их иждивенцев, не относящихся к заработной плате дополнительных выплат, пособий и

компенсаций, обусловленных условиями трудовых отношений, статусом работников в соответствии с законодательством Российской Федерации, отражаются на счете 0 302 12 000 «Расчеты по прочим выплатам». В соответствии с Указаниями № 65н расходы по выплате указанных компенсаций относятся на подстатью 212 «Прочие выплаты» КОСГУ, в том числе:

- суточные при служебных командировках, продовольственно-путевые деньги, полевые деньги;
- компенсации по возмещению расходов, связанных с оплатой найма жилых помещений (за исключением служебных командировок) в соответствии с законодательством РФ;
- возмещение расходов, связанных с проездом при переезде из районов Крайнего Севера, лицам, работающим в районах Крайнего Севера, приравненных к ним местностях и в других местностях с неблагоприятными климатическими или экологическими условиями, в том числе отдаленных;
- компенсации за установку телефона в установленных законодательством РФ случаях;
- ежемесячные компенсационные выплаты в размере 50 р., назначаемые и выплачиваемые работникам, находящимся в отпуске по уходу за ребенком до достижения им возраста трех лет;
- другие аналогичные расходы.

Бухгалтерские записи по учету расчетов по дополнительным выплатам и компенсациям, обусловленным условиями трудового договора, статусом должностных лиц в соответствии с законодательством РФ, приведены в табл. 41.

Таблица 41

Бухгалтерские записи по учету расчетов по дополнительным выплатам и компенсациям

Содержание операции	Дебет	Кредит
Начисление сумм дополнительных выплат и компенсаций в соответствии с законодательством РФ	0 401 20 212 0 106 00 ¹ 000 ² 0 109 00 ¹ 212	0 302 12 730
Выплата пособий и компенсаций из кассы учреждения	0 302 12 830	0 201 34 610
Перечисление компенсаций и выплат на карты работников	0 302 12 830	1 304 05 212 0 201 11 610 0 201 21 000

¹ Применяются соответствующие группа и код вида синтетического счета.

² Применяется соответствующий код статьи (подстатьи) КОСГУ.

Суммы начисленных работникам пособий по временной нетрудоспособности и в связи с материнством, пособий по уходу за ребенком до достижения им возраста полутора лет и других выплат за счет средств государственного со-

циального страхования учитываются на счете 0 302 13 000 «Расчеты по начислениям на выплаты по оплате труда».

Бухгалтерские записи по начислению и выплате пособий за счет средств социального страхования отражены в табл. 42.

Таблица 42

**Бухгалтерские записи по начислению и выплате пособий
за счет средств социального страхования**

Содержание операции	Дебет	Кредит
Начисление пособий, подлежащих выплате за счет средств ФСС		
– в части пособия во временной нетрудоспособности и в связи с материнством;	0 303 02 830	0 302 13 730
– в части пособий по социальному страхованию от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний	0 303 06 830	0 302 13 730

Пример. Сотруднице бюджетного учреждения, занятой в деятельности по выполнению государственного задания, начислено пособие по беременности и родам в сумме 98 500 р. Выплата пособия осуществляется через кассу. Необходимо отразить указанные операции в учете учреждения (табл. 43).

Таблица 43

**Бухгалтерские записи по начислению и выплате пособий
за счет средств социального страхования**

Содержание операции	Дебет	Кредит	Сумма, р.
Начислено пособие по беременности и родам сотруднице учреждения	4 303 02 830	4 302 13 730	98 500
Выдано из кассы учреждения пособие по беременности и родам	4 302 13 830	4 201 34 610	98 500

3.2. Учет расчетов с подотчетными лицами

Учреждения вправе выдавать денежные средства под отчет на расходы, связанные со своей деятельностью с соблюдением общих требований, установленных Указаниями Банка России № 3210-У.

В настоящее время законодательством не конкретизирован перечень расходов, на которые могут выдаваться подотчетные суммы. К примеру, в пункте 6.3 Указания Банка России № 3210-У отмечено, что подотчетные суммы могут выдаваться на расходы, связанные с осуществлением деятельности учреждения.

Денежные средства могут выдаваться под отчет работникам, в частности, на следующие цели: на командировочные расходы, оплату транспортных услуг, услуг связи, коммунальных услуг, на оплату расходов по арендной плате за поль-

зование имуществом, на приобретение материальных запасов для хозяйственных нужд, на приобретение основных средств, нематериальных активов и др.

Через подотчетное лицо учреждение может осуществить оплату имущества (работ, услуг) другому юридическому лицу или индивидуальному предпринимателю в сумме, не превышающей предельного размера расчетов наличными деньгами, устанавливаемого Центральным банком РФ. В настоящее время предельный размер расчетов наличными деньгами по одной сделке составляет 100 000 р.

При осуществлении расчетов с поставщиками и подрядчиками следует учитывать также требования Закона № 44-ФЗ.

Перечень лиц, которым выдаются наличные денежные средства на административно-хозяйственные нужды, сроки и цели использования данных средств, утверждаются приказом руководителя.

Расчеты с подотчетными лицами могут осуществляться как в наличном, так и в безналичном порядке (с использованием платежных карт).

Операции по обеспечению денежными средствами с использованием карт производятся в соответствии с Правилами обеспечения наличными денежными средствами организаций, лицевые счета которым открыты в территориальных органах Федерального казначейства, финансовых органах субъектов Российской Федерации (муниципальных образований) (утв. Приказом Казначейства России от 30.06.2014 г. № 10н).

Для учета операций с денежными средствами в валюте РФ, совершаемых с использованием платежных карт, территориальными органами Федерального казначейства открываются отдельные лицевые счета.

Также возможно перечисление средств на банковские счета работников, открытые для выплаты заработной платы (в части оплаты командировочных расходов и компенсации сотрудникам документально подтвержденных расходов).

Денежные средства выдаются под отчет из кассы учреждения согласно письменному заявлению подотчетного лица, в котором указываются назначение аванса и расчет (обоснование) размера аванса.

Выдача наличных денег под отчет допускается при отсутствии за подотчетным лицом задолженности по денежным средствам, по которым наступил срок представления авансового отчета.

Наличные денежные средства подотчетному лицу выдаются из кассы учреждения по расходному кассовому ордеру (ф. 0310002), который должен быть подписан руководителем, главным бухгалтером учреждения.

Подотчетное лицо обязано в срок, не превышающий трех рабочих дней после дня истечения срока, на который ему были выданы наличные деньги под отчет, или со дня выхода на работу, представить авансовый отчет (абзац 2 подпункт 6.3 пункта 6 Указания Банка России № 3210-У).

К авансовому отчету необходимо приложить документы, подтверждающие произведенные расходы.

Документами, подтверждающими факт получения подотчетным лицом материальных ценностей, принятия выполненных работ, оказанных услуг, являются товарные и кассовые чеки магазинов розничной торговли, накладные на отпуск товаров, акты выполненных работ (оказанных услуг) организаций, закупочные акты при покупке материальных ценностей у физических лиц и др.

Приобретение материальных ценностей, принятие выполненных работ и оказанных услуг подотчетным лицом производятся от имени учреждения на основании выданной ему доверенности, поэтому первичные документы должны быть оформлены на имя учреждения.

В случае, если работник был направлен в служебную командировку, документами, подтверждающими произведенные расходы, являются документы о найме жилого помещения, о фактических расходах на проезд и иных затратах, связанных с командировкой. Оправдательные документы, составленные на иностранных языках, должны иметь построчный перевод на русский язык

Состав возмещаемых расходов, связанных с командировками, определен статьи 168 ТК РФ. К ним относятся:

- расходы по проезду;
- расходы по найму жилого помещения;
- дополнительные расходы, связанные с проживанием вне места постоянного жительства (суточные);
- иные расходы, произведенные работником с разрешения или ведома работодателя.

При направлении штатных работников учреждения в командировку в части возмещения командировочных расходов ГМУ руководствуются Постановлением Правительства РФ от 02.10.2002 г. № 729 «О размерах возмещения расходов, связанных со служебными командировками на территории Российской Федерации, работникам организаций, финансируемых за счет средств федерального бюджета» (далее – Постановление № 729).

В соответствии с п. 1 Постановления № 729 работникам ГМУ возмещение расходов, связанных со служебными командировками, осуществляется в следующих размерах:

а) расходов по найму жилого помещения - в размере фактических расходов, подтвержденных соответствующими документами, но не более 550 р. в сутки. При отсутствии документов, подтверждающих эти расходы, – 12 р. в сутки;

б) расходов на выплату суточных – в размере 100 р. за каждый день нахождения в служебной командировке;

в) расходов по проезду к месту служебной командировки и обратно к месту постоянной работы (включая страховой взнос на обязательное личное стра-

хование 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;
- воздушным транспортом – в салоне экономического класса;
- автомобильным транспортом – в автотранспортном средстве общего пользования (кроме такси);

г) при отсутствии проездных документов, подтверждающих произведенные расходы, – в размере минимальной стоимости проезда.

Расходы учреждения по возмещению работникам затрат, связанных со служебными командировками, относятся на подстатью 212 «Прочие выплаты».

Если сотрудник не представил авансовый отчет в установленные сроки, или остаток неиспользованного аванса не возвращен им в кассу учреждения, данная задолженность может быть удержана из заработной платы.

Учет расчетов с подотчетными лицами ведется на счете 0 208 00 000 «Расчеты с подотчетными лицами».

Аналитический учет расчетов с подотчетными лицами ведется в разрезе подотчетных лиц, видов выплат и видов расчетов (расчеты по выданным денежным средствам, расчеты по полученным денежным документам) в карточке учета средств и расчетов (ф. 0504051) либо в журнале операций расчетов с подотчетными лицами (ф. 0504071) (пункт 218 Инструкции № 157н).

В табл. 44 приведена корреспонденция счетов для отражения операций с подотчетными лицами.

Таблица 44

Бухгалтерские записи по учету расчетов с подотчетными лицами

Содержание операции	Дебет	Кредит
Выдача денежных средств под отчет		
Выдача из кассы учреждения наличных денежных средств подотчетному лицу	0 208 00 ¹ 560	0 201 34 610
Выдача из кассы учреждения подотчетному лицу денежных документов:		
– почтовых марок	0 208 21 560	0 201 35 610
– путевок в санаторно-оздоровительные учреждения, приобретенных за счет средств ФСС	0 208 13 560	0 201 35 610
Перечисление безналичных денежных средств подотчетному лицу на корпоративную банковскую карту:		
– с лицевого счета учреждения в органе казначейства	0 210 03 560	0 201 11 610
– с лицевого счета в органе казначейства по бюджетной деятельности	0 210 03 560	0 304 05 000 ²
– с расчетного счета	0 208 00 ¹ 000	0 201 21 000

Получение наличных денежных средств подотчетным лицом через банкомат	0 208 00 ¹ 560	0 210 03 660
Принятие к учету материальных ценностей (работ, услуг), приобретенных через подотчетное лицо		
Принятие к учету материальных ценностей (работ, услуг), приобретенных через подотчетное лицо:		
– материальных запасов	0 105 00 ¹ 340	0 208 34 660
	0 106 00 ¹ 340	0 208 34 660
– основных средств	0 106 00 ¹ 310	0 208 00 ¹ 660
– нематериальных активов	0 106 00 ¹ 320	0 208 00 ¹ 660
– непроизведенных активов	0 106 00 ¹ 330	0 208 00 ¹ 660
Принятие к учету расходов по выполненным работам (оказанным услугам), оплаченным через подотчетное лицо	0 401 20 000 ²	0 208 00 ¹ 660
Принятие к учету оплаченных подотчетным лицом выполненных работ (оказанных услуг), связанных с изготовлением готовой продукции:		
– в части прямых расходов;	0 109 60 000 ²	0 208 00 ¹ 660
– в части накладных расходов;	0 109 70 000 ²	0 208 00 ¹ 660
– в части общехозяйственных расходов;	0 109 80 000 ²	0 208 00 ¹ 660
– в части издержек обращения	0 109 90 000 ²	0 208 00 ¹ 660
Погашение задолженности перед поставщиками (подрядчиками) подотчетным лицом	0 302 00 ¹ 830	0 208 00 ¹ 660
Выдача аванса поставщикам (подрядчикам) через подотчетное лицо	0 206 00 ¹ 560	0 208 00 ¹ 660
Использование подотчетным лицом выданных ему денежных документов	0 401 20 000 ²	0 208 00 ¹ 660
Возврат неиспользованного аванса		
Получение в кассу неиспользованных подотчетных сумм	0 201 34 510	0 208 00 ¹ 660
Получение в кассу неиспользованных денежных документов	0 201 35 510	0 208 00 ¹ 660
Внесение остатка неиспользованных подотчетных сумм:		
– на лицевой счет учреждения в органе казначейства	0 210 03 560	0 208 00 ¹ 660
– на расчетный счет	0 201 21 510	0 208 00 ¹ 660
Зачисление денежных средств:		
– на лицевой счет учреждения	0 201 11 510	0 210 03 660
– на лицевой счет в органе казначейства (по бюджетной деятельности)	1 304 05 000 ²	1 210 03 660
Удержание (списание) не возвращенных подотчетным лицом сумм		
Удержание подотчетных сумм из заработной платы работника:		
– удержание из заработной платы невозвращенного остатка подотчетной суммы;	0 302 11 830	0 304 03 730
– погашение задолженности по выданным под отчет суммам за счет удержания из заработной платы подотчетного лица	0 304 03 830	0 208 00 ¹ 660
Списание дебиторской задолженности подотчетного лица, нереальной ко взысканию	0 401 20 273	0 208 00 ¹ 660

¹ Применяются соответствующие код группы и код вида синтетического счета.

² Применяется соответствующий аналитический код по КОСГУ.

Пример. Работник федерального бюджетного учреждения был направлен в служебную командировку. На основании его заявления за счет субсидии на выполнение государственного задания ему был выдан аванс на сумму 32 000 р., включая оплату суточных – 1000 р., расходов на проезд к месту командировки и обратно – 5000 р., расходов на проживание – 26000 р. По возвращении из служебной командировки работник представил авансовый отчет на общую сумму 29500 р., из них суточные – 1000 р., расходы на проезд к месту командировки и обратно – 4500 р., расходы на проживание – 24000 р. Составленный авансовый отчет был утвержден руководителем учреждения и принят бухгалтерией. Остаток подотчетных сумм был внесен сотрудником в кассу учреждения. Необходимо отразить указанные операции в учете учреждения (табл. 45).

Таблица 45

Бухгалтерские записи по учету расчетов с подотчетными лицами

Содержание операции	Дебет	Кредит	Сумма, р.
Выдана из кассы подотчетная сумма	4 208 12 560	4 201 34 610	32 000
Приняты к учету расходы на оплату суточных	4 109 60 212	4 208 12 660	29500
Внесен в кассу учреждения остаток аванса по расходам на проезд	4 201 34 510	4 208 12 660	2500

3.3. Учет расчетов с поставщиками и подрядчиками

Учреждения для обеспечения выполнения своих функций осуществляют закупку товаров (работ, услуг) для государственных (муниципальных) нужд на основании государственных (муниципальных) контрактов, иных гражданско-правовых договоров. Порядок заключения контрактов и договоров регулируется гражданским законодательством и законодательством о закупках. Так, при заключении договоров поставки товаров (работ, услуг) учреждения руководствуются Законом № 44-ФЗ и 223-ФЗ (подробно этот вопрос изложен в параграфе 1.1 главы 1 настоящего учебного пособия).

При заключении контрактов и договоров необходимо уделять внимание предмету договора, поскольку от его верной классификации зависит правильное отражение принятых обязательств по видам расходов в бюджетном учете. Счета, на которых отражаются расчеты по принятым обязательствам, имеют аналитические коды, сопоставляемые с кодами КОСГУ согласно Указаниям № 65н.

Каждый код КОСГУ определяет тот или иной вид расходов. Например, расходы на приобретение услуг связи относятся к подстатье **221** «Услуги связи», при этом расчеты с поставщиком отражаются на счете 0 302 **21** 000 «Расчеты по услугам связи». Поэтому от предмета договора зависит квалификация

произведенных расходов учреждения при отражении расчетов по обязательствам на счетах бухгалтерского учета.

Для учета расчетов с поставщиками и подрядчиками предназначен счет 0 302 00 000 «Расчеты по принятым обязательствам», указание аналитических кодов внутри которого вытекает из условий договоров, соглашений. На этом счете 0 302 учитываются расчеты учреждения с поставщиками материальных ценностей; с исполнителями за оказанные услуги; с подрядчиками за выполненные работы.

Расчеты по принятым обязательствам учитываются:

– по работам, услугам – на счете, содержащем аналитический код группы синтетического счета 20 «Расчеты по работам, услугам» и соответствующий аналитический код вида синтетического счета:

1 «Расчеты по услугам связи»

2 «Расчеты по транспортным услугам»

3 «Расчеты по коммунальным услугам»

4 «Расчеты по арендной плате за пользование имуществом»

5 «Расчеты по работам, услугам по содержанию имущества»

6 «Расчеты по прочим работам, услугам»

– по поступлению нефинансовых активов – на счете, содержащем аналитический код группы синтетического счета 30 «Расчеты по поступлению нефинансовых активов» и соответствующий аналитический код вида синтетического счета:

1 «Расчеты по приобретению основных средств»

2 «Расчеты по приобретению нематериальных активов»

3 «Расчеты по приобретению произведенных активов»

4 «Расчеты по приобретению материальных запасов»

При заключении с поставщиками и подрядчиками договоров на поставку товаров (выполнение работ, оказание услуг) учреждения имеют право на осуществление предварительной оплаты товара (работ, услуг).

Согласно статьи 487 ГК РФ в случаях, когда договором купли-продажи предусмотрена обязанность покупателя оплатить товар полностью или частично до передачи его продавцом, покупатель должен произвести оплату в срок, предусмотренный договором, а если такой срок договором не предусмотрен – в разумный срок после возникновения обязательства. На продавца, получившего сумму предварительной оплаты, возлагается обязанность по исполнению своих обязательств в определенный договором срок.

Необходимо отметить, что федеральные казенные, бюджетные и автономные учреждения при заключении договоров (государственных контрактов) на поставку товаров, выполнение работ и оказание услуг в пределах доведенных им в установленном порядке соответствующих лимитов бюджетных обяза-

тельств вправе предусмотреть авансовые платежи с учетом положений пункта 42 Постановления Правительства РФ от 30.12.2016 № 1551.

В соответствии с пунктом 42 Постановления № 1551 при заключении договоров (государственных контрактов) о поставке товаров, выполнении работ, оказании услуг в пределах, доведенных ЛБО получатели средств федерального бюджета обязаны устанавливать авансовые платежи в размерах и порядке, представленном в табл. 46.

Таблица 46

Предельные размеры авансовых платежей

Размер аванса (в процентах от суммы договора (контракта))	Предмет договора (контракта)
До 100 %	Такой размер аванса устанавливается по договорам (гос. контрактам) об оказании услуг связи, о подписке на печатные издания и об их приобретении, обучении на курсах повышения квалификации, о прохождении профессиональной переподготовки, об участии в научных, методических, научно-практических и иных конференциях, о проведении государственной экспертизы проектной документации и результатов инженерных изысканий, о проведении проверки достоверности определения сметной стоимости объектов капитального строительства, финансовое обеспечение строительства, реконструкции или технического перевооружения которых планируется осуществлять полностью или частично за счет средств федерального бюджета, о приобретении авиа- и железнодорожных билетов, билетов для проезда городским и пригородным транспортом и путевок на санаторно-курортное лечение, а также по договорам обязательного страхования гражданской ответственности владельцев транспортных средств, по договорам аренды индивидуального сейфа (банковской ячейки), по договорам о проведении лечения граждан РФ за пределами территории РФ, заключаемым Минздравом с иностранными организациями, по договорам (гос. контрактам) о проведении мероприятий по тушению пожаров
Свыше 30 и до 80 %	Такой размер аванса предусматривается по договорам (гос. контрактам) на выполнение НИОКР, направленных на импортозамещение технологической продукции, при включении в указанные договоры (гос. контракты) (за исключением договоров (гос. контрактов), исполнение которых подлежит банковскому сопровождению в соответствии с законодательством РФ о контрактной системе в сфере закупок) условия о перечислении авансовых платежей на счета, открытые территориальным органам Федерального казначейства в учреждениях ЦБ РФ для учета операций со средствами организаций, не являющихся участниками бюджетного процесса, а также при получении к указанным договорам (государственным контрактам) подтверждения от уполномоченного государственного органа о соответствии такого договора (государственного контракта) целям импортозамещения технологической продукции до проведения конкурентных способов определения поставщиков (подрядчиков, исполнителей) или осуществления закупки у единственного поставщика

Размер аванса (в процентах от суммы договора (контракта))	Предмет договора (контракта)
Свыше 30 %	Указанный размер аванса устанавливается по договорам (государственным контрактам) (за исключением договоров (контрактов), заключаемых в целях импортозамещения технологической продукции), которые содержат условия о перечислении авансовых платежей на счета, открытые территориальным органам Федерального казначейства в учреждениях ЦБ РФ для учета операций со средствами организаций, не являющихся участниками бюджетного процесса
До 30%	Авансы в таком размере уплачиваются по прочим договорам (контрактам) о поставке товаров, выполнении работ и оказании услуг, если иное не установлено федеральными законами и иными нормативными правовыми актами Правительства РФ. Причем в отношении договоров (гос. контрактов) о выполнении работ по строительству, реконструкции и капитальному ремонту объектов капитального строительства государственной собственности РФ на сумму более 600 млн руб. аванс устанавливается в размере 30 % от суммы договора с последующим авансированием выполняемых работ после подтверждения выполнения предусмотренных договором (гос. контрактом) работ в объеме произведенного авансового платежа. При этом общая сумма авансирования должна составлять не более 70 % суммы договора (гос. контракта)
Аванс не устанавливается	По договорам (гос. контрактам) о поставке отдельных товаров, оказании отдельных услуг, включенных в перечень, утверждаемый распоряжением Правительства РФ, получатели средств федерального бюджета не предусматривают авансовые платежи. В настоящее время Перечень утвержден Распоряжением Правительства РФ от 14.03.2017 № 455-р.

В любом случае размеры авансовых платежей не могут превышать лимиты бюджетных обязательств (в сумме указанных выше процентов), подлежащих исполнению за счет средств федерального бюджета в соответствующем финансовом году.

Суммы денежных средств, перечисленные учреждением в виде авансов в счет оплаты материальных ценностей, работ, услуг и прочих расходов, учитываются на счете 0 206 00 000 «Расчеты по выданным авансам».

Для учета предоплаты, перечисленной согласно договорам (контрактам) поставщикам (подрядчикам, исполнителям), применяются следующие аналитические счета в зависимости от вида платежа:

- 0 206 21 000 «Расчеты по авансам по услугам связи».
- 0 206 22 000 «Расчеты по авансам по транспортным услугам».
- 0 206 23 000 «Расчеты по авансам по коммунальным услугам».
- 0 206 24 000 «Расчеты по авансам по арендной плате за пользование имуществом».

- 0 206 25 000 «Расчеты по авансам по работам, услугам по содержанию имущества».
- 0 206 26 000 «Расчеты по авансам по прочим работам, услугам».
- 0 206 31 000 «Расчеты по авансам по приобретению основных средств».
- 0 206 32 000 «Расчеты по авансам по приобретению нематериальных активов».
- 0 206 33 000 «Расчеты по авансам по приобретению произведенных активов».
- 0 206 34 000 «Расчеты по авансам по приобретению материальных запасов».
- 0 206 91 000 «Расчеты по авансам по оплате прочих расходов».

Пример. Бюджетным учреждением дошкольного образования заключен договор с негосударственным медицинским учреждением на проведение медицинского осмотра работников, расходы составили в сумме 45 000 р. Оплата по договору осуществлена за счет субсидии на выполнение государственного задания. В соответствии с учетной политикой учреждения указанные расходы относятся к общехозяйственным. Необходимо отразить указанные операции в учете учреждения (табл. 47).

Таблица 47

Бухгалтерские записи по учету расчетов с поставщиками

Содержание операций	Дебет	Кредит	Сумма, р.	Первичный документ
Отражение расходов учреждения на проведение медицинского осмотра в размере стоимости оказанных услуг	4 109 80 226	4 302 26 730	45 000	Справка
Погашение задолженности перед исполнителем	4 302 26 830	4 201 11 610	45 000	Выписка из лицевого счета
		Забалансовый счет 18		

Пример. Федеральным казенным учреждением заключен договор с коммерческой организацией по созданию сайта учреждения в сети Интернет на сумму 60 000 р. (в том числе НДС). В соответствии с условиями договора исключительное право на сайт принадлежит казенному учреждению. Сайт предполагается использовать для оказания государственных услуг в течение пяти лет. Учреждением перечислен исполнителю аванс в размере 30 % суммы договора. Необходимо отразить указанные операции в учете учреждения (табл. 48).

**Бухгалтерские записи по учету расчетов с поставщиками
по выданным авансам**

Содержание операций	Дебет	Кредит	Сумма, р.	Первичный документ
Перечисление аванса по договору (60 000 · 30 %)	1 206 32 560	1 304 05 320	18 000	Выписка из лицевого счета
Отражение вложений на создание сайта	1 106 32 320	1 302 32 730	60 000	Акт приемки-сдачи выполненных работ
Зачет ранее перечисленного аванса	1 302 32 830	1 206 32 660	18 000	Справка
Погашение задолженности перед разработчиком сайта (60 000 – 18 000)	1 302 32 830	1 304 05 320	42 000	Выписка из лицевого счета
Принятие к учету объекта нематериального актива по сформированной первоначальной стоимости	1 102 30 320	1 106 32 320	60 000	Акт о приеме-передаче объекта основных средств, Инвентарная карточка учета основных средств

Контрольные вопросы

1. Как организован учет расчетов по обязательствам в учреждении (понятие, группировка, особенности отражения в учете расчетов по обязательствам)?
2. Как отражаются расчеты по оплате труда и начислениям на выплаты по оплате труда работников учреждения (первичные документы, отражение на счетах)?
3. Как отражаются в учете операции по принятию учреждением обязательств по приобретению товаров, работ, услуг?
4. Как отражаются расчеты с подотчетными лицами в учреждении?

Задания

Задание 1. Бюджетное учреждение заключило договор на поставку компьютерного оборудования на сумму 153 400 р. (в том числе НДС – 23 400 р.). Поставщику в соответствии с договором произведена предоплата в размере 30 % суммы договора. В конце месяца оборудование было поставлено, осуществлен полный расчет с поставщиком. Транспортные расходы составили в сумме 14 160 р. (в том числе НДС – 2160 р.). Все расчеты произведены за счет субсидий, выделенных на выполнение государственного задания.

Отразите приобретение компьютерного оборудования в учете учреждения.

Задание 2. Отразите в учете федерального казенного учреждения расходы по оплате услуг за пользование Интернетом в случае их предварительной оплаты в сумме 500 р.

Задание 3. Работнику казенного учреждения выданы под отчет денежные средства в сумме 2000 р. на приобретение канцелярских товаров за счет бюджетных средств. Авансовый отчет в бухгалтерию учреждения работником представлен с приложением оправдательных документов на сумму 1850 р. Остаток подотчетной суммы работник в кассу учреждения не вернул, и по его заявлению она удержана из его заработной платы. Отрадите операции в учете учреждения.

Задание 4. Отрадите в учете автономного учреждения начисление и выплату материальной помощи работнику в связи с его юбилеем за счет средств, полученных от приносящей доход деятельности в сумме 5000 р.

4. Учет нефинансовых активов

4.1. Имущество государственных (муниципальных) учреждений

При создании учреждения учредитель передает ему в оперативное управление имущество, используемое впоследствии для исполнения определенных целей и задач, в соответствии с которыми учреждение создано.

Имущество учреждения может быть движимым и недвижимым.

К недвижимому имуществу относятся: земельные участки, участки недр и все, что прочно связано с землей, то есть объекты, перемещение которых без несоразмерного ущерба их назначению невозможно, в том числе здания, сооружения, объекты незавершенного строительства, а также подлежащие государственной регистрации воздушные и морские суда, суда внутреннего плавания, космические объекты. Законом к недвижимым вещам может быть отнесено и иное имущество.

Имущество, не относящиеся к недвижимости, в том числе, денежные средства и ценные бумаги, признаются движимым имуществом. Регистрация прав на движимые вещи не требуется, кроме случаев, указанных в законе (например, регистрация прав на транспортные средства).

В составе имущества учреждений выделяют следующие группы:

- недвижимое имущество;
- движимое имущество (в том числе особо ценное и иное для бюджетных и автономных учреждений);
- предметы лизинга.

Согласно законодательству РФ, все имущество бюджетных и автономных учреждений делится на недвижимое, особо ценное движимое и иное движимое имущество.

Под особо ценным движимым имуществом (ОЦДИ) понимается имущество, без которого уставная деятельность бюджетного (автономного) учреждения будет существенно затруднена.

Порядок отнесения имущества к категории ОЦДИ, а также виды и перечни такого имущества устанавливаются учредителем с учетом Постановления Правительства РФ от 26.07.2010 г. № 538, которым предусмотрены общие критерии для отнесения имущества к особо ценному. Это имущество, балансовая стоимость которого составляет:

- для федеральных бюджетных и автономных учреждений – от 200 до 500 тыс. р.;
- для бюджетных и автономных учреждений субъектов РФ – от 50 до 500 тыс. р.;
- для бюджетных и автономных муниципальных учреждений – от 50 до 200 тыс. р.

Требования в отношении стоимостных критериев имущества и конкретные виды имущества, относящегося к особо ценному, а также порядок формирования перечня такого имущества, устанавливаются в каждом министерстве РФ, субъекте РФ, муниципальном образовании в отношении подведомственных им учреждений.

Также к ОЦДИ может быть отнесено:

– иное движимое имущество, без которого осуществление автономным или бюджетным учреждением предусмотренных его уставом основных видов деятельности будет существенно затруднено и (или) которое отнесено к определенному виду особо ценного движимого имущества;

– имущество, отчуждение которого осуществляется в специальном порядке, установленном законами, в том числе музейные коллекции, документы архивного и национального библиотечного фонда.

При определении перечня особо ценного движимого имущества бюджетного (автономного) учреждения учитывается балансовая стоимость движимого имущества и его значимость в целях ведения основных видов деятельности учреждения. При этом источник финансирования, за счет которого такое имущество приобретено, в данном случае во внимание не берется. Поэтому, любое движимое имущество бюджетного (автономного) учреждения, в том числе приобретенное за счет доходов от приносящей доход деятельности, отвечающее критериям отнесения движимого имущества к ОЦДИ, включается в перечень ОЦДИ. Поэтому имущество, приобретенное бюджетными и автономными учреждениями за счет средств, полученных от приносящей доход деятельности, также может быть включено в перечень особо ценного движимого имущества.¹

Распоряжаться имуществом бюджетное и автономное учреждения могут с учетом ограничений, установленных законодательством:

– бюджетное учреждение без согласия собственника не вправе распоряжаться особо ценным движимым имуществом, закрепленным за ним собственником или приобретенным за счет средств, выделенных ему собственником на приобретение такого имущества, а также недвижимым имуществом;

– автономное учреждение без согласия учредителя не вправе распоряжаться недвижимым имуществом и особо ценным движимым имуществом, закрепленным за ним учредителем или приобретенным за счет средств, выделенных ему учредителем на приобретение этого имущества. Остальным имуществом, в том числе недвижимым имуществом, автономное учреждение вправе распоряжаться самостоятельно.

У казенных учреждений отсутствует особо ценное движимое имущество. Все имущество казенных учреждений делится на недвижимое, иное движимое имущество и предметы лизинга. Все действия, совершаемые казенным учреждением с имуществом, согласовываются с учредителем.

¹ Письмо Минфина России от 18.11.2011 г. № 02-03-10/5026 // СПС «Консультант Плюс».

Согласно Инструкции № 157н, особо ценное имущество бюджетного (автономного) учреждения, в том числе приобретенное за счет средств от приносящей доход деятельности, учитывается на соответствующих счетах 010000 000 «Нефинансовые активы» Единого плана счетов по аналитической группе синтетического счета объекта учета 20 «Особо ценное движимое имущество учреждения».

Расчеты с учредителем в отношении государственного (муниципального) бюджетного учреждения, автономного учреждения, отражаются на счете 0 210 06 000 «Расчеты с учредителем». На этом счете отражается показатель расчетов в объеме прав по распоряжению особо ценным имуществом в стоимостной оценке, равной балансовой стоимости данного имущества.

Изменение показателей, отраженных на счете 0 210 06 000 «Расчеты с учредителем», осуществляется в случае поступления или выбытия ОЦДИ при составлении годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности, либо с иной периодичностью, установленной учреждением по согласованию с учредителем, но не реже одного раза в год. При этом операции отражаются с использованием счета 0 401 10 172 «Доходы от операций с активами» (табл. 49).

Таблица 49

Бухгалтерские записи по учету расчетов с учредителем

Содержание операции	Дебет	Кредит
Изменение показателя в результате операций, произведенных с ОЦИ:		
– увеличение показателя в сумме балансовой стоимости поступившего имущества	0 401 10 172	0 210 06 660
– уменьшение показателя в сумме балансовой стоимости выбывшего имущества (методом «красное сторно»)	0 401 10 172	0 210 06 660
	0 401 10 172	0 210 06 660

Данные, отражаемые в учете бюджетного (автономного) учреждения по кредиту счета 0 210 06 000 сопоставляются с данными в учете учредителя по дебету счета 1 204 33 000 «Участие в государственных (муниципальных) учреждениях».

На суммы изменений показателей счета 0 210 06 000 учреждение направляет учредителю извещение (ф. 0504805) в порядке, установленном учредителем и отраженном учреждением в учетной политике.

Пример. Муниципальным автономным учреждением дополнительного образования приобретен легковой автомобиль стоимостью 450 000 р. за счет средств целевой субсидии. Легковой автомобиль предполагается использовать в рамках выполнения муниципального задания. Срок его полезного использования составляет пять лет (60 месяцев).

В соответствии с решением учредителя легковой автомобиль отнесен к категории особо ценного движимого имущества. Автономному учреждению

открыт лицевой счет в территориальном органе Федерального казначейства. Необходимо отразить указанные операции в учете учреждения (табл. 50).

Таблица 50

Бухгалтерские записи автономного учреждения по учету расчетов
с учредителем

Содержание операций	Дебет	Кредит	Сумма, р.
Поступление целевой субсидии на приобретение легкового автомобиля	5 201 11 000	5 205 80 000	450 000
	Забалансовый счет 17		
Получение легкового автомобиля от поставщика	5 106 21 000	5 302 31 000	450 000
Перечисление поставщику платы за счет целевой субсидии	5 302 31 000	5 201 11 000	450 000
		Забалансовый счет 18	
Перевод вложений в приобретение легкового автомобиля с кода вида деятельности 5 на код вида деятельности 4	5 304 06 000	5 106 21 000	450 000
	4 106 21 000	4 304 06 000	
Принятие легкового автомобиля к учету в составе основных средств	4 101 25 000	4 106 21 000	450 000
Начисление доходов по предоставленной целевой субсидии	5 205 80 000	5 401 10 180	450 000
Отражение объема прав по распоряжению учредителем поступившим особым ценным имуществом	4 401 10 172	4 210 06 000	450 000
Начисление амортизации за каждый месяц использования автомобиля (450 000 / 60)	4 401 20 271	4 104 25 000	7500

4.2. Учет вложений (инвестиций) в объекты нефинансовых активов государственных (муниципальных) учреждений

Все активы государственных (муниципальных) учреждений классифицируют на финансовые активы и нефинансовые активы.

В составе финансовых активов учреждения учитываются денежные средства учреждений в кассе, на лицевых счетах в органе казначейства, банковском счете в кредитной организации (для автономных учреждений), а также финансовые вложения и все виды дебиторской задолженности.

К нефинансовым активам относятся основные средства, нематериальные активы, непроизведенные активы, материальные запасы, затраты на изготовление готовой продукции (работ, услуг), нефинансовые активы имущества казны и нефинансовые активы в пути.

В Едином плане счетов бухгалтерского учета для отражения информации о нефинансовых активах предназначен раздел 1, в котором собраны счета, предназначенные для сбора, регистрации и обобщения информации в денежном

выражении о состоянии имущества учреждения. Для учета объектов нефинансовых активов предназначены следующие счета:

- 101 «Основные средства».
- 102 «Нематериальные активы».
- 103 «Непроизведенные активы».
- 104 «Амортизация».
- 105 «Материальные запасы».
- 106 «Вложения в нефинансовые активы».
- 107 «Нефинансовые активы в пути».
- 108 «Нефинансовые активы имущества казны».
- 109 «Затраты на изготовление готовой продукции, выполнение работ, услуг».

На этих счетах объекты нефинансовых активов учитываются по аналитическим группам учета.

Рассмотрим порядок учета вложений (инвестиций) учреждения в объекты нефинансовых активов при их приобретении по различным основаниям.

Все фактические затраты учреждения на приобретение, строительство (создание), модернизацию, а также затраты, связанные с выполнением научно-исследовательских, опытно-конструкторских, технологических работ, которые впоследствии будут приняты к бухгалтерскому учету в качестве объектов нефинансовых активов, признаются вложениями в нефинансовые активы. Эти затраты формируют *первоначальную (фактическую) стоимость* объектов нефинансовых активов.

Порядок определения первоначальной (фактической) стоимости объектов нефинансовых активов зависит от способа их поступления:

1. Фактическая стоимость *приобретенных за плату* объектов нефинансовых активов формируется с учетом:

- сумм, уплачиваемых поставщику (продавцу) по договору;
- сумм, уплачиваемых учреждением за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением объекта;
- регистрационных сборов, таможенных пошлин и иных платежей, связанных с приобретением объекта;
- сумм вознаграждений, уплачиваемых посреднической организации, через которую приобретен объект;
- иных расходов, непосредственно связанных с приобретением, доставкой и доведением объекта до состояния, пригодного к использованию в запланированных целях.

Порядок учета сумм НДС, предъявленных поставщиком и иными контрагентами при приобретении объектов нефинансовых активов, зависит от того, в каких операциях предполагается использование данного имущества:

– если приобретаемое имущество предназначено для использования исключительно в не облагаемых НДС операциях, то суммы «входного» НДС включаются в стоимость этого имущества (подпункта 1 пункта 2 статьи 170 НК РФ);

– если приобретаемое имущество предназначено для использования в деятельности учреждения, облагаемой НДС, то НДС, предъявленный поставщиком, учреждение вправе принять к налоговому вычету из бюджета;

– при использовании приобретаемого имущества в операциях, как подлежащих налогообложению НДС, так и освобождаемых от него, предъявленные учреждению к уплате суммы «входного» НДС подлежат распределению в порядке, установленном пункта 4 статьи 170 НК РФ.

2. Объекты нефинансовых активов, изготовленные учреждением собственными силами (хозяйственным способом), принимаются к учету по первоначальной стоимости, под которой понимается сумма фактических затрат учреждения на изготовление этих объектов с учетом сумм НДС, предъявленных учреждению поставщиками и подрядчиками (если основные средства изготавливаются в рамках деятельности, не облагаемой НДС).

3. Первоначальной (фактической) стоимостью объектов нефинансовых активов, полученных по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) не денежными средствами, признается стоимость ценностей, переданных (подлежащих передаче) учреждением в целях исполнения обязательств по договору.

4. Если объект получен по договору дарения, отражение в учете вложений в нефинансовые активы производится в размере текущей оценочной стоимости этого объекта на дату принятия к учету. Под текущей оценочной стоимостью понимается сумма денежных средств, которая может быть получена в результате продажи указанных активов на дату принятия к учету. Данные о действующей цене должны быть подтверждены документально, а в случаях невозможности документального подтверждения – экспертным путем. Величина указанных вложений увеличивается на осуществленные учреждением затраты, связанные с доставкой, регистрацией и приведением объекта в состояние, пригодное для использования. Стоимость имущества, полученного учреждением по договору дарения, для целей налогообложения прибыли признается внереализационным доходом на дату подписания сторонами акта приема-передачи этого имущества. Однако если имущество получено учреждением по договору пожертвования и используется учреждением в указанных жертвователем целях, то согласно подпункта 1 пункта 2 статьи 251 НК РФ стоимость этого имущества освобождается от обложения налогом на прибыль.

5. Вложения в объекты нефинансовых активов, полученных по договору лизинга (сублизинга), отражаются учреждением – лизингополучателем в сумме расходов лизингодателя на их приобретение, сооружение, доставку, изготовление и

доведение до состояния, в котором они пригодны для использования, за исключением сумм налогов, подлежащих вычету (учитываемых в составе расходов).

б. Если договорная стоимость объекта нефинансовых активов выражена в иностранной валюте, денежная оценка в рублях производится путем пересчета суммы в иностранной валюте по курсу ЦБ РФ, действующему на дату осуществления вложений в объект. Если оплата поставщику произведена авансом, то сумма вложений исчисляется по курсу ЦБ РФ, действующему на дату перечисления денежных средств (в части, оплаченной авансом).

Первоначальной стоимостью объектов непроектированных активов, впервые вовлекаемых в экономический (хозяйственный) оборот, а также земельных участков, находящихся на праве безвозмездного (бессрочного) пользования у учреждений, признается их рыночная (кадастровая) стоимость на дату принятия к учету.

Принятие к учету объектов нефинансовых активов осуществляется на основании решения постоянно действующей комиссии по поступлению и выбытию активов, оформленного оправдательным документом (первичным (сводным) учетным документом), формы которых утверждены Приказом № 173н.

Принятие к учету объектов основных средств, нематериальных активов, непроектированных активов по сформированной первоначальной стоимости производится на основании унифицированных первичных документов, утвержденных Приказом № 52н:

- Приходный ордер на приемку материальных ценностей (нефинансовых активов) (ф. 0504207);

- Акт о приеме-передаче объектов нефинансовых активов (ф. 0504101).

Принятие к учету объектов нефинансовых активов, являющихся предметом сублизинга, в случае если по условиям договора лизинга (сублизинга) лизинговое имущество предоставляется его продавцом непосредственно лизингополучателю, минуя лизингодателя, осуществляется на основании оформленного надлежащим образом первичного учетного документа лизингополучателя.

Принятие к учету объектов недвижимого имущества, права на которые подлежат в соответствии с законодательством РФ государственной регистрации, осуществляются на основании первичных учетных документов с обязательным приложением документов, подтверждающих государственную регистрацию права или сделку.

Принятие к учету материальных запасов по сформированной фактической стоимости производится на основании первичных учетных документов поставщика (накладная, универсальный передаточный документ, товарная накладная и других). В случаях, когда имеются расхождения с данными документов поставщика при поступлении материальных ценностей, составляется Акт приемки материалов (материальных ценностей) (ф. 0504220).

В случае приобретения объектов нефинансовых активов через подотчетных лиц учреждения их оприходование осуществляется на основании авансового отчета с приложением оправдательных документов (товарных и кассовых чеков, квитанции к приходному кассовому ордеру).

Операции по безвозмездной передаче объектов нефинансовых активов в рамках внутриведомственной передачи¹ в казенном учреждении или в рамках централизованного снабжения², а также при расчетах между головным учреждением и обособленными подразделениями (филиалами) бюджетных и автономных учреждениях отражаются на основании извещений (ф. 0504805).

Поступление в учреждение материальных запасов оформляется первичными учетными документами отражается в регистрах бухгалтерского учета на основании Приходного ордера на приемку материальных ценностей (нефинансовых активов).

Первоначальная стоимость объектов нефинансовых активов формируется на синтетическом счете 0 106 000 «Вложения в нефинансовые активы» и соответствующему аналитическому коду вида синтетического счета объекта учета:

- 1 «Вложения в основные средства»;
- 2 «Вложения в нематериальные активы»;
- 3 «Вложения в произведенные активы»;
- 4 «Вложения в материальные запасы».

На указанных счетах учреждение отражает все затраты, связанные с приобретением строительством, изготовлением, модернизацией, реконструкцией, достройкой объектов нефинансовых активов. Сформированная первоначальная стоимость объектов списывается с кредита указанных счетов в дебет счетов 101 «Основные средства», 102 «Нематериальные активы», 103 «Произведенные активы», 105 «Материальные запасы».

Существуют особенности бухгалтерского учета формирования первоначальной стоимости материальных запасов. В случае, когда при приобретении материальных запасов учреждение несет затраты по нескольким договорам (например, отдельно оплачиваются доставка, консультационные или посреднические услуги и др.), для формирования фактической стоимости данных запасов используется счет 0 106 04 000 «Вложения в материальные запасы». Сформированная фактическая стоимость запасов списывается в дебет счета 0 105 00 000 «Материальные запасы».

Если же материальные запасы приобретаются в рамках одного договора с поставщиком, то полученные от него ценности принимаются учреждением на

¹ Под внутриведомственной передачей понимается безвозмездная передача объектов нефинансовых активов в рамках движения объектов между учреждениями, подведомственными одному главному распорядителю (распорядителю) бюджетных средств (пункт 109 Инструкции № 162н).

² Под централизованным снабжением понимают обеспечение материальными ценностями учреждений (грузополучателей) при осуществлении расчетов с поставщиками за эти материальные ценности учреждением (заказчиком), уполномоченным на централизованное заключение государственного или муниципального контракта на централизованное снабжение (пункт 153 Инструкции № 162н).

учет непосредственно на счет 0 105 00 000 «Материальные запасы» в корреспонденции со счетом 0 302 34 000 «Расчеты по приобретению материальных запасов».

В табл. 51 рассмотрим типовую корреспонденцию счетов по учету вложений в объекты нефинансовых активов на примере вложений в объекты основных средств (ОС).

Таблица 51

Бухгалтерские записи по учету вложений в объекты нефинансовых активов на примере вложений в объекты основных средств

Содержание операции	Дебет счета	Кредит счета
Бухгалтерские записи по учету ОС при их приобретении от поставщика за плату:		
Отражение стоимости объекта ОС по цене, указанной в договоре поставки (с учетом НДС, если учреждение не имеет права принять НДС к возмещению из бюджета)	0 106 01 ¹ 310	0 302 31 730
Отражение стоимости прочих услуг, сборов и других произведенных затрат, связанных с приобретением объекта ОС (с учетом НДС, если учреждение не имеет права принять НДС к возмещению из бюджета)	0 106 01 ¹ 310	0 302 20 ¹ 730 0 303 05 730
Отражение НДС, предъявленного учреждению (если учреждение имеет право принять НДС к вычету из бюджета):		
– за приобретенные объекты ОС	0 210 12 560	0 302 31 730
– за оказанные услуги при приобретении ОС	0 210 12 560	0 302 20 ¹ 730
Списание сумм НДС, предъявленных к налоговому вычету из бюджета:		
– за приобретенные объекты ОС	0 303 04 830	0 210 12 660
– за оказанные услуги при приобретении ОС	0 303 04 830	0 210 12 660
Принятие к учету объекта ОС по сформированной первоначальной стоимости	0 101 01 ¹ 310	0 106 01 ¹ 310
Бухгалтерские записи по учету ОС, полученных в лизинг		
Формирование первоначальной стоимости ОС, полученных в лизинг по стоимости, указанной в договоре лизинга	0 106 41 310	0 302 31 730
Принятие к учету объекта ОС (лизингового имущества) по сформированной первоначальной стоимости	0 101 40 ¹ 310	0 106 41 310
Бухгалтерские записи по учету ОС, полученных по договору дарения, пожертвования		
Отражение оценочной стоимости объектов ОС	0 106 01 ¹ 310	0 401 10 180
Отражение стоимости прочих услуг, сборов и других произведенных затрат, связанных с приобретением объекта ОС	0 106 01 ¹ 310	0 302 20 ¹ 730 0 303 05 730
Принятие к учету объекта ОС по сформированной первоначальной стоимости	0 101 01 ¹ 310	0 106 01 ¹ 310

Бухгалтерские записи по учету вложений в ОС при их изготовлении хозяйственным способом		
Отражение вложений в части материальных затрат	0 106 01 ¹ 310	0 105 00 ¹ 440
Отражение вложений в части введенных в эксплуатацию основных средств стоимостью до 3000 руб.	0 106 01 ¹ 310	0 101 00 ¹ 410
Отражение вложений в размере начисленной амортизации:		
– основных средств	0 106 01 ¹ 310	0 104 00 ¹ 410
– нематериальных активов	0 106 01 ¹ 310	0 104 00 ¹ 420
Отражение вложений в размере начисленной оплаты труда работников, занятых при строительстве (изготовлении) объекта	0 106 01 ¹ 310	0 302 11 730
Отражение вложений в размере начисленных страховых взносов и иных платежей в бюджет	0 106 01 ¹ 310	0 303 00 ¹ 730
Отражение вложений в размере затрат, оплачиваемых через подотчетное лицо	0 106 01 ¹ 310	0 208 00 ¹ 660
Отражение вложений в части обязательств перед поставщиками и иными контрагентами	0 106 01 ¹ 310	0 302 00 ¹ 730
Принятие к учету объекта ОС по сформированной первоначальной стоимости, а также законченных объемов работ по модернизации, реконструкции, достройке и дооборудованию	0 101 01 ¹ 310	0 106 01 ¹ 310
Бухгалтерские записи по учету вложений в объекты основных средств в казенных учреждениях при их безвозмездном получении		
При внутриведомственной передаче (в том числе в рамках централизованного снабжения)	1 106 01 ¹ 310	1 304 04 310
При межведомственной передаче, от государственных и муниципальных организаций	1 106 01 ¹ 310	1 401 10 180
Бухгалтерские записи по учету ОС при безвозмездном получении объектов основных средств в бюджетном (автономном) учреждении		
Отражение вложений в объекты основных средств при их безвозмездном получении в рамках расчетов между головным учреждением, обособленными подразделениями (филиалами)	0 106 01 ¹ 310	0 304 03 310
Отражение вложений в объекты основных средств при их безвозмездном получении от государственных (муниципальных) организаций	0 106 01 ¹ 310	0 401 10 180
Бухгалтерские записи по списанию произведенных вложений в объекты основных средств		
Списание произведенных вложений в объекты ОС, уничтоженных в результате стихийных и иных бедствий, природных явлений и катастроф	0 401 20 273	0 106 01 ¹ 410
Списание произведенных вложений в объекты основных средств при их безвозмездной передаче в казенных учреждениях:		
– при внутриведомственной передаче (в том числе в рамках централизованного снабжения)	1 304 04 310	1 106 01 ¹ 410
– при межведомственной передаче	1 401 20 241	1 106 01 ¹ 410

¹ Применяется соответствующий код группы синтетического счета. В автономном учреждении в 24–26 разрядах счета аналитический код группы и код вида поступлений, выбытий объекта учета в структуре, утвержденной планом финансово-хозяйственной деятельности автономного учреждения

В табл. 51 при приобретении объектов нефинансовых активов в 18-м разряде номера счета бухгалтерского учета указывается источник финансового обеспечения приобретения объекта:

1 – за счет средств соответствующего бюджета бюджетной системы РФ;

2 – за счет средств от приносящей доход деятельности (собственных доходов учреждения);

4 – за счет субсидии на выполнение государственного (муниципального) задания;

5 – за счет субсидии на иные цели;

6 – за счет субсидий на цели осуществления капитальных вложений;

7 – за счет средств по обязательному медицинскому страхованию.

Пример. Бюджетное учреждение здравоохранения приобрело медицинское оборудование стоимостью 25 000 р. за счет средств ОМС. Комиссией по поступлению и выбытию нефинансовых активов определен срок полезного использования оборудования 7 лет. Необходимо отразить указанные операции в учете учреждения (табл. 52).

Таблица 52

Бухгалтерские записи по учету приобретения объекта основных средств за счет средств ОМС

Содержание операций	Дебет	Кредит	Сумма, р.	Первичный документ
Поступление оборудования от поставщика	7 106 31 310	7 302 31 730	25 000	Отгрузочные документы поставщика
Погашение задолженности перед поставщиком	7 302 31 830	7 201 11 610	25 000	Выписка из лицевого счета
		Забалансовый счет 18		
Принятие оборудования к бухгалтерскому учету	7 101 34 310	7 106 31 310	25000	Акт о приеме-передаче объекта основных средств, Инвентарная карточка учета основных средств
Начисление амортизации (25 000 / 84)	7 401 20 271	7 104 34 410	297,62	Бухгалтерская справка

Следует обратить внимание, что при ведении бюджетного учета федеральными казенными учреждениями не предусмотрено применение кода финансового обеспечения (деятельности) 7 для операций со средствами средств ОМС¹. Поэтому при ведении бюджетного учета со средствами ОМС казенными учреждениями в 18-м разряде номера счета бюджетного учета применяется код вида финансового обеспечения (деятельности) 1.

¹ Письмо Минфина России от 14.07.2014 № 02-06-10/34419.

Субсидии на иные цели и цели осуществления капитальных вложений предоставляются только бюджетным и автономным учреждениям, субсидии казенному учреждению не предоставляются (пункт 10 статьи 161 БК РФ).

Объекты нефинансовых активов, приобретенные бюджетным (автономным) учреждением за счет средств целевой субсидии или субсидии на осуществление капитальных вложений, следует перевести с кода вида деятельности 5 (6) на код вида деятельности 4 - субсидии на выполнение государственного (муниципального) задания. Порядок отражения указанных операций приведен в пункте II.2 Приложения к Письму Минфина России № 02-02-005/58618, Казначейства России 42-7.4-05/5.1-897 от 31.12.2013, пункт 3 Письма Минфина России от 11.07.2012 № 02-06-10/2682, пункт 2.2 раздел II Приложения к Письму Минфина России от 18.09.2012 № 02-06-07/3798. Рассмотрим указанные операции на примере.

Пример. Бюджетным учреждением физической культуры и спорта приобретен тренажер стоимостью 120 тыс. р. за счет средств целевой субсидии. Тренажер будет использоваться учреждением в рамках выполнения муниципального задания и в приносящей доход деятельности (не облагаемой НДС). В соответствии с решением учредителя тренажер отнесен к категории особо ценного движимого имущества. Необходимо отразить указанные операции в учете учреждения (табл. 53).

Таблица 53

Бухгалтерские записи по учету приобретения объекта основных средств за счет средств целевой субсидии

Содержание операций	Дебет	Кредит	Сумма, р.
Поступление целевой субсидии на приобретение тренажера	5 201 11 510	5 205 81 660	120 000
Получение тренажера от поставщика	5 106 21 310	5 302 31 730	120 000
Перечисление поставщику денежных средств за счет средств целевой субсидии	5 302 31 830	5 201 11 610	120 000
Перевод вложений в приобретение кинопроекторной аппаратуры с кода вида деятельности 5 «субсидии на иные цели» на код вида деятельности 4 «субсидии на выполнение государственного (муниципального) задания»	5 304 06 830	5 106 21 410	120 000
	4 106 21 310	4 304 06 730	
Принятие тренажера к учету в составе основных средств	4 101 26 310	4 106 21 310	120 000
Начисление доходов по предоставленной целевой субсидии	5 205 81 560	5 401 10 180	120 000
Отражение объема прав по распоряжению учредителем поступившим особо ценным имуществом	4 401 10 172	4 210 06 660	1200

4.3. Учет основных средств учреждений

4.3.1 Основные средства, их группировка и оценка

В составе основных средств учреждений учитываются материальные объекты имущества независимо от их стоимости со сроком полезного использования более 12 месяцев, предназначенные для неоднократного или постоянного использования на праве оперативного управления в процессе деятельности учреждения при выполнении им работ, оказании услуг, для осуществления государственных полномочий либо для управленческих нужд учреждения. Стоимостной критерий отнесения объектов в состав основных средств или материальных запасов, отсутствует.

Основные средства учреждения могут находиться в эксплуатации, в запасе, на консервации или быть сданы в аренду либо получены в лизинг.

В состав основных средств также включаются:

- законченные капитальные вложения арендатора в отделимые или неотделимые улучшения арендованных им объектов имущества;
- капитальные вложения учреждения в многолетние насаждения;
- материальные объекты имущества (за исключением периодических изданий), составляющие библиотечный фонд учреждения. Такие объекты принимаются к учету в качестве основных средств независимо от срока их полезного использования.

Если объект основных средств находится в долевой собственности, он принимается к учету в составе основных средств соразмерно доле в праве в общей собственности.

Имущество, которое не относится к основным средствам учреждения:

- предметы, служащие менее одного года, независимо от их стоимости;
- материальные запасы;
- машины и оборудование, сданные в монтаж или подлежащие монтажу;
- материальные объекты, находящиеся в пути;
- материальные объекты, числящиеся в составе незавершенных капитальных вложений;
- материальные объекты, числящиеся в составе готовой продукции (изделий), товаров.

Единицей учета основных средств является инвентарный объект. Инвентарным объектом основных средств может быть:

- объект со всеми приспособлениями и принадлежностями;
- отдельный конструктивно обособленный предмет, предназначенный для выполнения определенных самостоятельных функций;
- обособленный комплекс конструктивно-сочлененных предметов, представляющих собой единое целое, предназначенный для выполнения определен-

ной работы. При наличии в комплексе частей с разным сроком 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.

Согласно пункту 45 Инструкции № 157н инвентарные объекты основных средств принимаются к учету согласно требованиям Общероссийского классификатора основных фондов (ОКОФ). С 1 января 2017 года применяется новый ОКОФ, утвержденный Приказом Росстандарта от 12.12.2014 г. № 2018-ст, – ОК 013-2014 (СНС 2008). До этой даты действовал Классификатор ОК 013-94, утвержденный Постановлением Госстандарта России от 26.12.1994 г. № 359.

Объекты основных средств, принятые к бухгалтерскому учету до 1 января 2017 года, подлежат отражению в бухгалтерском учете на основании Инструкции № 157н с группировкой, установленной ОК 013-94, и сроком полезного использования таких объектов согласно Постановлению Правительства РФ от 01.01.2002 г. № 1 «О Классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы».

Если материальные ценности, которые в соответствии с Инструкцией № 157н относятся к объектам основных средств и которые не вошли в ОКОФ ОК 013-2014 (СНС 2008), принимаются к учету как основные средства с группировкой согласно ОКОФ ОК 013-94. Если материальные ценности согласно ОКОФ ОК 013-2014 (СНС 2008) отнесены к основным фондам, но в соответствии с пунктом 99 Инструкции № 157н такие ценности относятся к материальным запасам (несмотря на то, что срок полезного использования данных объектов более 12 месяцев), такие объекты принимаются к учету согласно Инструкции № 157н в составе материальных запасов (Письмо Минфина России от 27.12.2016 № 02-07-08/78243).

При наличии противоречий в применении переходных ключей, а также отсутствия позиций в новых кодах ОКОФ ОК 013-2014 (СНС 2008) для объектов учета, ранее включаемых в группы материальных ценностей, по своим критериям являющихся основными средствами, комиссия по поступлению и выбытию активов учреждения может принимать самостоятельное решение по отнесению данных объектов к соответствующей группе кодов ОКОФ ОК 013-2014 (СНС 2008) и определению их сроков полезного использования (Письмо Минфина России от 27.12.2016 г. № 02-07-08/78243). Таким образом, по мнению Минфина, положения Инструкции № 157н имеют приоритет перед ОК 013-2014 (СНС 2008).

В качестве одного инвентарного объекта учитываются здание и надворные постройки, обеспечивающие его функционирование (сарай, забор, колодец и др.).

Если эти постройки и сооружения обеспечивают функционирование двух и более зданий, они считаются самостоятельными инвентарными объектами.

Каждому инвентарному объекту стоимостью свыше 3000 р. присваивается уникальный инвентарный номер.

Объекты основных средств принимаются к бухгалтерскому учету по их первоначальной стоимости (подробно формирование первоначальной стоимости основных средств рассмотрено в параграфе 4.2. главы 4 настоящего учебного пособия).

Первоначальная стоимость основных средств может увеличиваться в результате модернизации, дооборудования, реконструкции объекта после окончания работ и при условии повышения первоначально принятых нормативных показателей функционирования объекта (срока полезного использования, мощности, качества применения и т.п.).

Первоначальная стоимость объектов основных средств формируется на счете 0 106 01 000 «Вложения в основные средства». Сформированная первоначальная стоимость объекта основных средств списывается с кредита указанного счета в дебет счета 0 101 00 000 «Основные средства».

Первоначальная (фактическая) стоимость основных средств погашается посредством начисления амортизации. Основными показателями, необходимыми для расчета амортизационных отчислений, являются стоимость объекта и норма амортизации, рассчитанная исходя из срока полезного использования амортизируемого основного средства.

Срок полезного использования (СПИ) объекта основных средств – это период, в течение которого предусматривается использование данного объекта в процессе деятельности учреждения в запланированных целях.

Полномочия по определению срока полезного использования возложены на постоянно действующую комиссию по поступлению и выбытию активов.

Порядок определения СПИ объекта основных средств представлен на рис. 6.

Следует обратить внимание, что по объектам основных средств, включенным согласно Постановлению Правительства Российской Федерации от 01.01.2002 г. № 1 «О Классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы» в амортизационные группы с первой по девятую, срок полезного использования определяется по наибольшему сроку, установленному для указанных амортизационных групп.

Например, хирургическое оборудование (код ОКОФ 330.32.50.50) включено в четвертую амортизационную группу, к которой относится имущество со сроком полезного использования от 5 лет до 7 лет включительно. Следовательно, учреждение устанавливает срок полезного использования такого имущества равным 7 годам.

Устанавливать срок полезного использования в соответствии с новой редакцией Классификации основных средств необходимо в отношении объектов, принятых к учету с 01.01.2017. По объектам основных средств, введенным в эксплуатацию до 2017 г., пересматривать срок полезного использования не нужно, даже если согласно новой редакции названной Классификации такой объект будет включаться в другую амортизационную группу (Письмо Минфина России от 06.10.2016 № 03-05-05-01/58129).

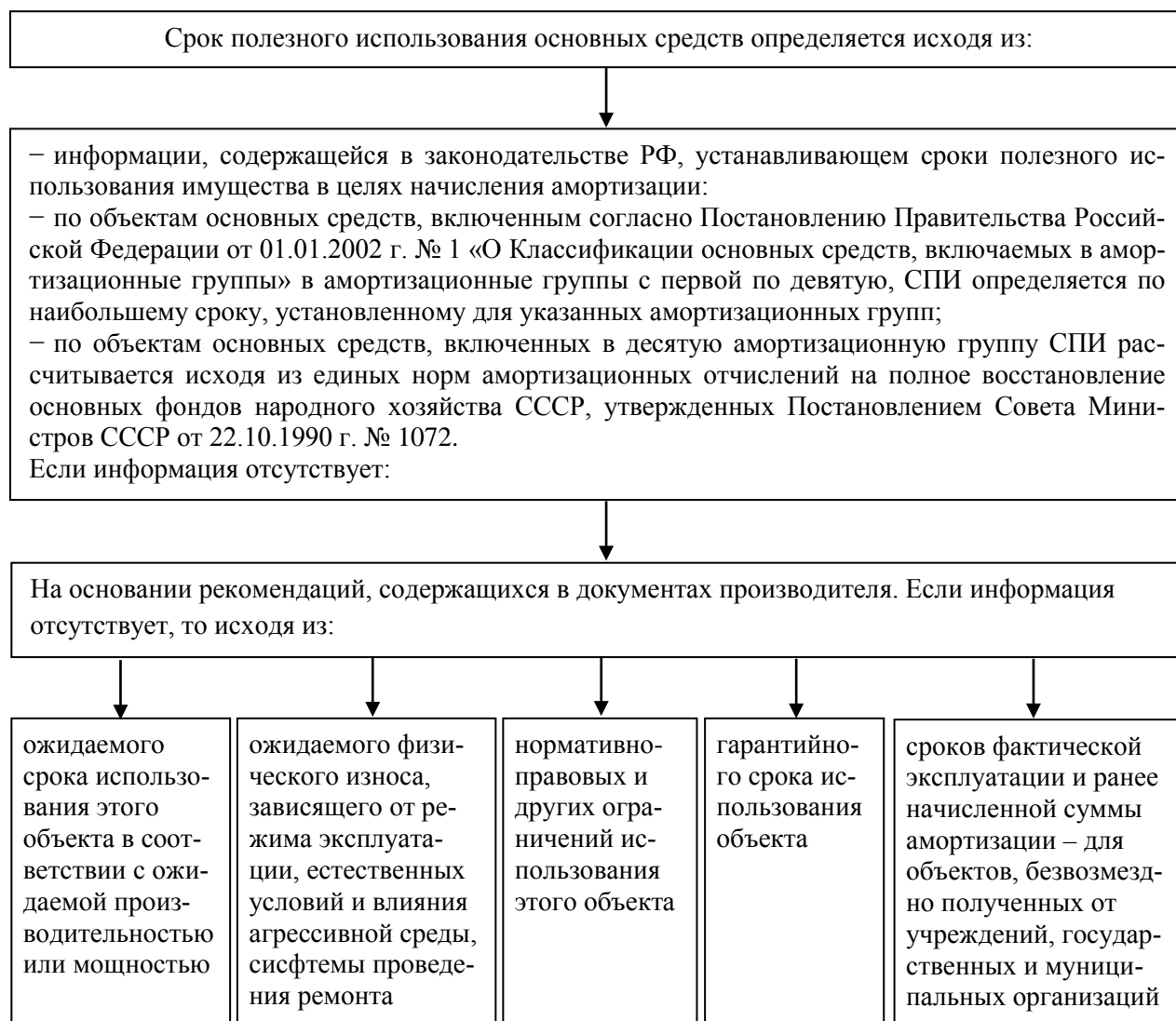


Рис. 6. Порядок определения срока полезного использования объекта основных средств

СПИ объекта основных средств, поступающих по договору лизинга, определяется в описанном выше порядке, если иное не предусмотрено договором лизинга.

При поступлении основных средств, ранее бывших в эксплуатации, СПИ определяется с учетом срока фактической эксплуатации поступившего объекта.

В случаях улучшения (повышения) первоначально принятых нормативных показателей функционирования объекта основных средств в результате достройки, дооборудования, реконструкции или модернизации срок полезного использования по этому объекту пересматривается по решению комиссии по поступлению и выбытию активов.

4.3.2. Особенности начисления амортизация объектов основных средств

Амортизации подлежат объекты основных средств стоимостью свыше 3 000 р.

Амортизация основных средств начисляется линейным способом равномерно в течение всего срока полезного использования.

Амортизация начинает начисляться с первого числа месяца, следующего за месяцем принятия объекта к учету. Начисление амортизации происходит ежемесячно до полного погашения стоимости объекта либо его выбытия. Начисление амортизации прекращается с первого числа месяца, следующего за месяцем полного погашения стоимости объекта или выбытия объекта. Вместе с тем, начисление амортизации в размере 100 % стоимости объектов, которые пригодны к дальнейшей эксплуатации, не может служить основанием для их списания по причине полной амортизации и нулевой остаточной стоимости.

В течение срока полезного использования объекта начисление амортизации не приостанавливается, за исключением периодов:

- консервации объекта основных средств на срок более 3 месяцев;
- восстановления объекта основных средств (ремонта, реконструкции, модернизации, дооборудования) продолжительностью более 12 месяцев.

Расчет годовой суммы амортизации объекта основных средств осуществляется линейным способом исходя из его балансовой стоимости и нормы амортизации, исчисленной исходя из срока полезного использования. В течение финансового года амортизация начисляется ежемесячно в размере 1/12 годовой суммы.

Если в результате проведенной реконструкции срок полезного использования объекта изменился, расчет годовой суммы амортизации производится линейным способом, начиная с месяца, в котором был изменен срок полезного использования. При этом начисление амортизации производится исходя из остаточной стоимости объекта на дату изменения срока полезного использования и уточненной нормы амортизации, исчисленной исходя из оставшегося срока полезного использования на дату его изменения.

Начисление амортизации на объекты основных средств имеет особенности:

1) если стоимость объекта основных средств (за исключением объектов библиотечного фонда и объектов недвижимого имущества) не превышает 3 000 р., амортизация по таким объектам не начисляется. Их стоимость списы-

вается со счета 0 101 000 при выдаче в эксплуатацию с одновременным отражением объектов на забалансовом счете 21 «Основные средства стоимостью до 3000 р. включительно» (табл. 54). Указанным объектам инвентарный номер не присваивается. Выдача в эксплуатацию объектов основных средств стоимостью до 3000 р. включительно оформляется Ведомостью выдачи материальных ценностей на нужды учреждения (ф. 0504210).

Таблица 54

Бухгалтерские записи при передаче в эксплуатацию объектов основных средств (за исключением объектов библиотечного фонда и объектов недвижимого имущества) стоимостью до 3000 р.

Содержание операции	Дебет	Кредит
Отражение передачи в эксплуатацию объектов основных средств стоимостью до 3000 р. включительно	0 401 20 271 0 106 00 ¹ 000 ² 0 109 00 ¹ 271	0 101 00 ¹ 410

¹ Применяются соответствующие группа и код вида синтетического счета

² Применяется соответствующий код статьи (подстатьи) КОСГУ. В автономном учреждении в 24-26 разрядах счета аналитический код вида поступлений, выбытий объекта учета в структуре, утвержденной планом финансово-хозяйственной деятельности автономного учреждения

2) если стоимость объекта основных средств (за исключением объектов библиотечного фонда и объектов недвижимого имущества) составляет от 3 000 до 40 000 р. (включительно), амортизация по таким объектам начисляется в размере 100 % балансовой стоимости при выдаче их в эксплуатацию (табл. 55).

Таблица 55

Бухгалтерские записи при начислении амортизации объектов основных средств (за исключением объектов библиотечного фонда и объектов недвижимого имущества) стоимостью от 3 000 до 40 000 р. (включительно)

Содержание операции	Дебет	Кредит
Начисление амортизации по объектам основных средств	0 401 20 271 0 106 00 ¹ 000 ² 0 109 00 ¹ 271	0 104 00 ¹ 410

¹ Применяются соответствующие группа и код вида синтетического счета.

² Применяется соответствующий код статьи (подстатьи) КОСГУ. В автономном учреждении в 24–26 разрядах счета аналитический код вида поступлений, выбытий объекта учета в структуре, утвержденной планом финансово-хозяйственной деятельности автономного учреждения.

3) если стоимость объектов библиотечного фонда не превышает 40 000 р. (включительно), амортизация по таким объектам начисляется в размере 100 % балансовой стоимости при выдаче их в эксплуатацию (табл. 56).

Таблица 56

**Бухгалтерские записи при начислении амортизации объектов
библиотечного фонда стоимостью до 40 000 р. (включительно)**

Содержание операции	Дебет	Кредит
Начисление амортизации по объектам основных средств	0 401 20 271 0 106 00 ¹ 000 ² 0 109 00 ¹ 271	0 104 00 ¹ 410

¹ Применяются соответствующие группа и код вида синтетического счета.

² Применяется соответствующий код статьи (подстатьи) КОСГУ. В автономном учреждении в 24–26 разрядах счета аналитический код вида поступлений, выбытий объекта учета в структуре, утвержденной планом финансово-хозяйственной деятельности автономного учреждения.

4) если стоимость объектов недвижимого имущества не превышает 40 000 р. (включительно), амортизация по таким объектам начисляется в размере 100 % балансовой стоимости при принятии объекта к учету по факту государственной регистрации прав (табл. 57).

Таблица 57

**Бухгалтерские записи при начислении амортизации объектов
недвижимого имущества стоимостью до 40 000 р. (включительно)**

Содержание операции	Дебет	Кредит
Начисление амортизации по объектам основных средств	0 401 20 271 0 106 00 ¹ 000 ² 0 109 00 ¹ 271	0 104 00 ¹ 410

¹ Применяются соответствующие группа и код вида синтетического счета.

² Применяется соответствующий код статьи (подстатьи) КОСГУ. В автономном учреждении в 24–26 разрядах счета аналитический код вида поступлений, выбытий объекта учета в структуре, утвержденной планом финансово-хозяйственной деятельности автономного учреждения.

– на объекты основных средств стоимостью свыше 40 000 р. амортизация начисляется в соответствии с рассчитанными в установленном порядке нормами амортизации (табл. 58).

Таблица 58

**Бухгалтерские записи при начислении амортизации объектов
недвижимого имущества стоимостью свыше 40 000 р.**

Содержание операции	Дебет	Кредит
Начисление амортизации по объектам основных средств	0 401 20 271 0 106 00 ¹ 000 ² 0 109 00 ¹ 271	0 104 00 ¹ 410

¹ Применяются соответствующие группа и код вида синтетического счета.

² Применяется соответствующий код статьи (подстатьи) КОСГУ. В автономном учреждении в 24–26 разрядах счета аналитический код вида поступлений, выбытий объекта учета в структуре, утвержденной планом финансово-хозяйственной деятельности автономного учреждения.

Пример. Бюджетное учреждение физической культуры и спорта за счет средств, полученных от приносящей доход деятельности, приобрело объект спортивного инвентаря (тренажер) за 80 000 р. Дополнительно были оплачены услуги по его сборке – 2500 р. Комиссией по поступлению и выбытию активов установлен срок полезного использования автомобиля 60 мес. Необходимо отразить указанные операции в учете учреждения (табл. 59).

Таблица 59

Бухгалтерские записи при начислении амортизации объекта спортивного инвентаря

Содержание операции	Дебет	Кредит	Сумма, р.
Поступил объект спортивного инвентаря	2 106 31 310	2 302 31 730	80 000
Приняты к учету расходы по сборке объекта спортивного инвентаря	2 106 31 310	2 302 26 730	2 500
Оплачены услуги по сборке объекта спортивного инвентаря	2 302 26 830	2 201 11 610	2 500
Произведен расчет с поставщиком за поставленный объект спортивного инвентаря	2 302 31 830	2 201 11 610	80 000
Принят к учету объект спортивного инвентаря (80 000 + 2500) р.	2 101 36 310	2 106 31 310	82 500
Начислена амортизация (82 500 р. / 60 мес.) (ежемесячно)	2 401 20 271	2 104 36 410	1 375

Пример. Бюджетным учреждением приобретен модем стоимостью 2360 р., в том числе НДС 360 р. за счет средств от приносящей доход деятельности. Модем предназначен для использования в подразделении учреждения, участвующем в приносящей доход деятельности, облагаемой НДС. Необходимо отразить указанные операции в учете учреждения (табл. 60).

Таблица 60

Бухгалтерские записи при приобретении модема

Содержание операций	Дебет	Кредит	Сумма, р.	Первичный документ
Получение модема от поставщика	2 106 31 310	2 302 31 730	2000	Отгрузочные документы поставщика
Отражение суммы НДС, предъявленной поставщиком	2 210 12 560	2 302 31 730	360	Счет-фактура
Принятие модема к бухгалтерскому учету	2 101 34 310	2 106 31 310	2000	Накладная на внутреннее перемещение
Отражение налогового вычета по НДС	2 303 04 830	2 210 12 660	360	Счет-фактура

Содержание операций	Дебет	Кредит	Сумма, р.	Первичный документ
Погашение задолженности перед поставщиком	2 302 31 830	2 201 11 610	2360	Выписка из лицевого счета
		Забалансовый счет 18		
Передача модема в эксплуатацию	2 109 80 271	2 101 34 410	2000	Ведомость выдачи материальных ценностей на нужды учреждения
Принятие модема к забалансовому учету	Забалансовый счет 21		1	Справка

4.3.3. Учет восстановления и переоценки объектов основных средств

Основные средства периодически нуждаются в ремонте, реконструкции, модернизации.

Основным отличием работ по ремонту основных средств от работ по реконструкции и модернизации в бухгалтерском учете является то, что в результате ремонта технические характеристики объекта не улучшаются, а срок его полезного использования и первоначальная (балансовая) стоимость не увеличиваются. Например, если произошла поломка отдельных частей объекта основных средств, он может быть восстановлен посредством ремонта. При осуществлении модернизации, реконструкции объектов основных средств их первоначально принятые нормативные показатели функционирования (срок полезного использования, мощность, качество и т.п.) улучшаются (повышаются).

Согласно Указаниям о порядке применения бюджетной классификации № 65н расходы по оплате договоров на выполнение работ, связанных с целью поддержания и (или) восстановления функциональных, пользовательских характеристик объекта, ремонтом нефинансовых активов относятся на подстатью 225 «Работы, услуги по содержанию имущества» КОСГУ. Примерами таких работ являются:

- ремонт (текущий и капитальный) и реставрация нефинансовых активов;
- устранение неисправностей (восстановление работоспособности) отдельных объектов нефинансовых активов, а также объектов и систем (охранная, пожарная сигнализация, система 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;

– другие аналогичные расходы.

Стоимость ремонтных работ, выполненных подрядной организацией, отражаются на основании представленных подрядчиками документов, оформленных согласно условиям договоров, подтверждающих выполнение работ (актов).

При осуществлении ремонтных работ хозяйственным способом расходы оформляются унифицированными формами первичной документации: актом о списании материальных запасов (ф. 0504230); табелем учета использования рабочего времени (ф. 0504421), расчетными и платежными ведомостями (ф. 0504401, 0504403) и т.д.

При проведении ремонтных работ в отношении объектов нефинансовых активов их балансовая стоимость не меняется. Результаты ремонта основных средств, отражаются в бухгалтерском учете на основании Акт приема-сдачи отремонтированных, реконструированных и модернизированных объектов основных средств (ф. 0504103).

Информацию о проведенном ремонте (включая замену элементов в сложном объекте основных средств) следует отражать в инвентарной карточке соответствующего объекта основного средства путем внесения записей о произведенных изменениях без отражения на счетах бухгалтерского учета.

Бухгалтерские записи по учету расходов на проведение ремонта объектов основных средств, представлены в табл. 61.

Таблица 61

Бухгалтерские записи по учету расходов на проведение ремонта объектов основных средств

Содержание операции	Дебет	Кредит
Отражены расходы по ремонту основных средств, выполненные подрядным способом	0 109 00 ¹ 225 0 401 20 225	0 302 25 730
Отражены расходы по ремонту основных средств, выполненные хозяйственным способом:		
– списаны материалы	0 109 00 ¹ 272 0 401 20 272	0 105 00 ¹ 440
– начислена заработная плата рабочим	0 109 00 ¹ 272 0 401 20 272	0 302 11 730
– начислены страховые взносы	0 109 00 ¹ 272 0 401 20 272	0 303 02 730 0 303 06 730 0 303 07 730 0 303 10 730

¹ Применяются соответствующие код группы и код вида синтетического счета.

Пример. Бюджетное учреждение культуры осуществляет текущий ремонт кабинетов административного здания. Подотчетным лицом были закуплены строительные материалы на сумму 50 000 р. За проведение текущего ремонта обслуживающему персоналу начислена заработная плата в размере 100 000 р., отчисления по страховым взносам составили 30 200 р. (100 000 р. · 30,2 %). Все расходы произведены за счет средств, полученных от приносящей доход деятельности. Расходы на ремонт отнесены на общехозяйственные расходы, включаемые в себестоимость услуг, оказываемых учреждением. Необходимо отразить указанные операции в учете учреждения (табл. 62).

Таблица 62

Бухгалтерские записи по учету расходов
на проведение ремонта объектов кабинетов административного здания

Содержание операции	Дебет	Кредит	Сумма, р.
Выданы из кассы учреждения денежные средства на приобретение строительных материалов	2 208 34 560	2 201 34 610	50 000
Закуплены через подотчетное лицо строительные материалы для ремонта	2 105 34 340	2 208 34 660	50 000
Списаны строительные материалы на ремонт кабинетов	2 109 80 272	2 105 34 440	50 000
Начислена заработная плата техническому персоналу за проведение текущего ремонта	2 109 80 211	2 302 11 000	100 000
Начислены страховые взносы	2 109 80 213	2 303 02 000 2 303 07 000 2 303 10 000 2 303 11 000	30 200
Перечислены страховые взносы	2 303 02 000 2 303 07 000 2 303 10 000 2 303 11 000	2 201 11 000	30 200
Списаны общехозяйственные расходы на себестоимость работ (согласно установленному учетной политикой учреждения способу распределения)	2 109 60 272	2 109 80 272	50 000
	2 109 60 211	2 109 80 211	100 000
	2 109 60 213	2 109 80 213	30 200
Отнесена себестоимость выполненных автономным учреждением работ на уменьшение финансового результата автономного учреждения, полученного от оказания платных услуг (работ) ((50000 + 100 000 + 30 200) р.)	2 401 10 130	2 109 80 000	180 200

В результате модернизации, реконструкции улучшаются (повышаются) первоначально принятые нормативные показатели функционирования (срок полезного использования, мощность, качество и т.п.). Поэтому затраты по достройке, дооборудованию, модернизации, реконструкции (с элементами реставрации, технического перевооружения) объекта нефинансовых активов после окончания их проведения увеличивают первоначальную стоимость такого объекта. Следовательно, затраты на проведение указанных работ отражаются на счете 0 106 00 «Вложения в нефинансовые активы» и затем относятся на увеличение первоначальной (балансовой) стоимости объекта после окончания работ.

Согласно Указаниям о порядке применения бюджетной классификации, произведенные учреждением затраты по оплате работ по модернизации, реконструкции нужно относить на статью 310 «Увеличение стоимости основных средств» КОСГУ.

Завершение восстановительных работ оформляется актом о приеме-сдаче отремонтированных, реконструированных, модернизированных объектов основных средств (ф. 0306002). Информация о работах по достройке, дооборудованию, модернизации, частичной ликвидации (разукомплектации), реконструкции с элементами реставрации, технического перевооружения также отражается в инвентарной карточке объекта.

Пример. Бюджетное учреждение здравоохранения провело модернизацию диагностического оборудования. Затраты на модернизацию, осуществляемые за счет средств от приносящей доход деятельности, составили в сумме 20 500 р. Первоначальная стоимость оборудования до модернизации составляла 45 000 р. Оборудование приобреталось за счет средств от приносящей доход деятельности, СПИ – семь лет (четвертая амортизационная группа). К моменту проведения модернизации амортизация начислена в размере 100 %. Решением комиссии учреждения после модернизации СПИ оборудования продлен на семь лет. Оборудование используется в приносящей доход деятельности (не облагаемой НДС на основании подпункта 2 пункта 2 статьи 149 Налогового кодекса РФ) и не поименовано в перечне особо ценного движимого имущества учреждения. Амортизационные отчисления по основному средству признаются учреждением прямыми расходами. После модернизации оборудования, максимальный срок полезного использования которого закончился и остаточная стоимость которого равна нулю, происходит увеличение первоначальной стоимости, и, соответственно, остаточная стоимость данного основного средства будет равняться сумме расходов по его модернизации. Необходимо отразить указанные операции в учете учреждения (табл. 63).

Таблица 63

Бухгалтерские записи по учету расходов на проведение модернизации

Содержание операций	Дебет	Кредит	Сумма, р.
Принятие к учету выполненных работ по модернизации оборудования	2 106 31 310	2 302 31 730	20 500
Отнесение затрат по модернизации оборудования на увеличение его первоначальной стоимости	2 101 34 310	2 106 31 310	20 500
Начисление амортизации ((45 000 – 45 000 + 20 500) / 84)	2 109 60 271	2 104 34 410	244,05

Переоценка стоимости объектов основных средств, находящихся в учреждении в оперативном управлении, проводится в порядке и в сроки, устанавливаемые Правительством Российской Федерации.

Последняя переоценка основных средств и нематериальных активов учреждений проводилась по состоянию на 1 января 2007 года в соответствии с порядком, утвержденным Приказом Минэкономразвития России, Минфина России и Росстата от 02.10.2006 г. № 306/120н/139 «О проведении переоценки основных средств и нематериальных активов бюджетных учреждений».

Переоценке подлежат все объекты основных средств независимо от того, где в данный момент они находятся: в запасе, на консервации, сданы в аренду, переданы в безвозмездное пользование. Также не имеет значения, в какой деятельности учреждения используются основные средства.

Переоценка активов в драгоценных металлах осуществляется в порядке, установленном Минфином России, на дату совершения операций, а также на дату составления бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Переоценка стоимости объектов нефинансовых активов, составляющих казну, проводится в порядке, устанавливаемом Правительством РФ, высшим исполнительным органом субъекта РФ, местной администрацией.

Результаты переоценки оформляются актом, который подписывается членами комиссии и утверждается руководителем учреждения.

Результаты проведенной по состоянию на первое число текущего года переоценки объектов основных средств не включаются в данные бухгалтерской (финансовой) отчетности предыдущего отчетного года и принимаются при формировании данных бухгалтерского баланса на начало отчетного года.

Бухгалтерские записи учреждений по переоценке стоимости объектов основных средств приведены в табл. 64.

Таблица 64

Бухгалтерские записи учреждений по переоценке стоимости ОС

Содержание операции	Дебет	Кредит
Отражена сумма отрицательной переоценки (уценки):		

Содержание операции	Дебет	Кредит
– стоимости основных средств;	0 401 30 000	0 101 00 000
– суммы амортизации	0 104 00 000	0 401 30 000
Отражена сумма положительной переоценки (дооценки):		
– стоимости основных средств;	0 101 00 000	0 401 30 000
– суммы амортизации	0 401 30 000	0 104 00 000

4.3.4. Выбытие объектов основных средств

Выбытие объектов основных средств может быть по разным основаниям, в том числе: в результате: продажи, недостачи и хищения, частичной ликвидации, списании ОС, пришедших в негодность, в связи с безвозмездной передачей, в связи с передачей в уставные капиталы создаваемых учреждениями организаций.

Рассмотрим списание основных средств по некоторым основаниям:

1) реализация объекта основных средств.

Казенное учреждение не вправе отчуждать либо иным способом распоряжаться имуществом, закрепленным за ним собственником или приобретенным этим учреждением за счет средств, выделенных ему собственником на приобретение такого имущества.

Бюджетное учреждение не вправе без согласия собственника распоряжаться недвижимым имуществом и особо ценным движимым имуществом, закрепленным за ним собственником или приобретенным бюджетным учреждением за счет средств, выделенных ему собственником.

Автономное учреждение не вправе распоряжаться без согласия собственника недвижимым имуществом и особо ценным движимым имуществом, закрепленными за ним собственником или приобретенными за счет средств, выделенных ему собственником.

Поэтому для реализации объекта основных средств учреждению необходимо получить соответствующее разрешение у собственника имущества.

Реализация имущества осуществляется на основании договора купли-продажи (гл. 30 ГК РФ). Имущество, которое вышло из эксплуатации в результате принятия в отношении его решения о реализации, до момента его передачи собственнику не подлежит учету в составе основных средств. Однако в целях обеспечения сохранности указанное имущество, находящееся у учреждения, следует учитывать за балансом.

Реализация государственного (муниципального) имущества осуществляется по рыночной стоимости и подлежит обложению налогом на добавленную стоимость и налогом на прибыль.

При продаже основных средств оформляются первичные документы: акт о приеме-передаче объекта основных средств (кроме зданий, сооружений)

0306001); акт о приеме-передаче здания (сооружения) (ф. 0306030) с приложением документов, подтверждающих государственную регистрацию объектов недвижимости в установленных законодательством случаях; акт о приеме-передаче групп объектов основных средств (кроме зданий, сооружений) (ф. 0306031). Информация о реализации объекта отражается в инвентарной карточке учета основных средств (ф. 0504031).

Бухгалтерские записи по реализации объектов основных средств, приведены в табл. 65.

Таблица 65

Бухгалтерские записи по реализации объектов основных средств

Содержание операций	Дебет	Кредит
Списание начисленной амортизации по реализуемому объекту	0 104 00 ¹ 410	0 101 00 ¹ 410
Списание остаточной стоимости реализуемого объекта	0 401 10 172	0 101 00 ¹ 410
Начисление расходов, связанных с реализацией	0 401 20 000 ²	0 302 00 ¹ 730
Начисление дохода от реализации оборудования (по цене реализации с учетом НДС)	0 205 71 560	0 401 10 172
Начисление НДС от реализации	0 401 10 172	0 303 04 730
Отнесение расходов, связанных с реализацией объекта, на уменьшение доходов	0 401 10 172	0 401 20 000 ²

¹ Применяются соответствующие код группы и код вида синтетического счета.

² Применяется соответствующий аналитический код по КОСГУ.

Пример. Федеральное казенное учреждение с разрешения собственника реализовало пассажирский автобус. Автобус был приобретен за счет бюджетных средств. Первоначальная стоимость автобуса 450000 р., сумма начисленной амортизации 320 000 р. На основании проведения оценки автобуса продажная (рыночная) цена установлена учреждением в сумме 200 000 р. (включая НДС). Услуги оценщика составили в сумме 5000 р. (без НДС). Казенное учреждение наделено полномочиями администратора доходов бюджета только по начислению и учету платежей в бюджет. Средства от продажи имущества казенного учреждения, находящегося в государственной собственности РФ, подлежат зачислению в доход федерального бюджета. Так как первоначально автобус приобретен за счет бюджетных средств и принят к учету по стоимости, включающей НДС, налоговая база при его реализации определяется как разница между продажной (рыночной) ценой с учетом налога и остаточной стоимостью (пункт 3 статьи 154 НК РФ). К данной налоговой базе применяется расчетная ставка 18/118 (пункт 4 статьи 164 НК РФ). Выручка (без учета НДС) от реализации автобуса признается доходом от реализации. В общем случае доходы от реализации основных средств могут быть уменьшены на их остаточную стоимость и на расходы, связанные с реализацией (подпункт 1, 3 пункта 1 статьи 268 НК РФ). Однако в рассматриваемой ситуации автобус был приобретен

за счет бюджетного финансирования, расходы по его оценке также осуществлены за счет средств бюджета. Следовательно, остаточная стоимость автобуса и затраты по оценке этого имущества не включаются в расходы в целях налогообложения на основании подпункта 14 пункта 1 статьи 251, абзаца 2, 4 пункта 1 статьи 252 НК РФ. Необходимо отразить указанные операции в учете учреждения (табл. 66).

Таблица 66

Бухгалтерские записи по реализации автобуса

Содержание операций	Дебет	Кредит	Сумма, р.	Первичный документ
Списание начисленной амортизации	1 104 35 410	1 101 35 410	320 000	Акт о приеме-передаче объекта основных средств
Списание остаточной стоимости автобуса (450 000 – 320 000)	1 401 10 172	1 101 35 410	130 000	Акт о приеме-передаче объекта основных средств
Отражение расходов по оценке стоимости автобуса	1 401 20 226	1 302 26 730	5000	Акт приемки-сдачи оказанных услуг
Оплачены расходы по оценке	1 302 26 830	1 304 05 226	5000	Выписка из лицевого счета
Отнесение расходов по оценке на уменьшение доходов	1 401 10 172	1 401 20 226	5000	Справка
Начисление выручки от реализации автобуса	1 205 71 560	1 401 10 172	200 000	Акт о приеме-передаче объекта основных средств
Начисление НДС ((200 000 – 130 000) · 18/118)	1 401 20 290	1 303 04 730	10 677,97	Счет-фактура
Начисление налога на прибыль ((200 000 – 10 677,97) · 20 %)	1 401 20 290	1 303 03 730	37 864,41	Справка
Отражение суммы задолженности перед бюджетом от реализации автобуса ¹	1 304 04 410	1 303 05 730	200 000	Извещение
Отражение исполнения обязательства по перечислению в доход бюджета суммы дохода от реализации автобуса ²	1 303 05 830	1 205 71 660	200 000	Извещение

¹ Обязательство по перечислению в доход бюджета денежных средств, полученных от реализации автобуса, в данном случае отражается по дебету счета 1 304 04 410 «Внутриведомственные расчеты по доходам от выбытия основных средств» и кредиту счета 1 303 05 730 «Увеличение кредиторской задолженности по прочим платежам в бюджет». Для уведомления об ожидаемом поступлении в бюджет указанной суммы доходов казенным учреждением в адрес администратора, осуществляющего полномочия по администрированию кассовых поступлений, направляется Извещение (ф. 0504805) в двух экземплярах.

² После получения Извещения (ф. 0504805) от администратора доходов, осуществляющего полномочия по администрированию кассовых поступлений, о фактическом поступлении в бюджет денежных средств от покупателя автобуса казенным учреждением производится запись по дебету счета 1 303 05 830 «Уменьшение кредиторской задолженности по прочим платежам в бюджет» и кредиту счета 1 205 71 660 «Уменьшение дебиторской задолженности по доходам от операций с основными средствами».

2) Выбытие основных средств вследствие недостачи, хищения.

При выявлении факта хищения бюджетное учреждение обязано провести инвентаризацию имущества в соответствии с требованиями Методических указаний по инвентаризации имущества и финансовых обязательств, утвержденных Приказом Минфина России от 13.06.1995 г. № 49.

Размер ущерба определяется исходя из текущей восстановительной стоимости материальных ценностей на день обнаружения ущерба. Под текущей восстановительной стоимостью понимается сумма денежных средств, которая необходима для восстановления указанных активов. Недостающие (похищенные) объекты основных средств списываются с учета по балансовой стоимости, одновременно списываются суммы начисленной по ним амортизации.

Списание похищенных, недостающих основных средств производится на основании первичных документов: акта о списании объекта основных средств (кроме автотранспортных средств) (ф. 0306003); акта о списании групп объектов основных средств (кроме автотранспортных средств) (ф. 0306033); акта о списании автотранспортных средств (ф. 0306004); акта о списании мягкого и хозяйственного инвентаря (ф. 0504143). Информация о списании недостающего, похищенного основного средства указывается в инвентарной карточке учета основных средств (ф. 0504031).

Доходы от возмещения виновными лицами ущерба, причиненного имуществу бюджетного (автономного) учреждения, являются его собственными доходами и учитываются по коду вида деятельности 2 «Приносящая доход деятельность (собственные доходы учреждения)».

Если не установлены лица, причинившие ущерб учреждению, или судом отказано во взыскании с них ущерба, то суммы выявленных недостач, потерь подлежат списанию с бухгалтерского учета и относятся на финансовый результат учреждения.

Бухгалтерские записи учреждения при списании недостающих (похищенных) объектов основных средств отражены в табл. 67.

Таблица 67

Бухгалтерские записи учреждения при списании
недостающих (похищенных) объектов основных средств

Содержание операций	Дебет	Кредит
Отражение суммы выявленной недостачи основных средств	0 209 71 560	0 401 10 172
Списание суммы начисленной амортизации по недостающему объекту	0 104 00 ¹ 410	0 101 00 ¹ 410
Списание остаточной стоимости недостающего объекта	0 401 10 172	0 101 00 ¹ 410

¹ Применяются соответствующие код группы и код вида синтетического счета. В автономном учреждении в 24–26 разрядах счета аналитический код вида поступлений, выбытий объекта учета в структуре, утвержденной планом финансово-хозяйственной деятельности автономного учреждения

Пример. В казенном учреждении похищен ноутбук первоначальной стоимостью 30 000 р. Сумма начисленной амортизации составляет 30 000 р. Теку-

шая восстановительная стоимость ноутбука составляет 10 000 р. Виновное лицо не установлено. Необходимо отразить указанные операции в учете учреждения. Решение представлено в табл. 68.

Таблица 68

Бухгалтерские записи учреждения при списании похищенного ноутбука

Содержание операций	Дебет	Кредит	Сумма, р.	Первичный документ
Списание стоимости похищенного ноутбука	1 104 34 410	1 101 34 410	30 000	Акт о списании объекта основных средств
Отражение выявленной недостачи ноутбука по восстановительной стоимости	1 209 71 560	1 401 10 172	10 000	Акт о хищении, Справка
Списание выявленной недостачи в связи с отсутствием виновных лиц	1 401 10 172	1 209 71 660	10 000	Постановление о приостановлении уголовного дела, Справка

3) Если объекты основных средств пришли в негодность и не могут в дальнейшем эксплуатироваться, они подлежат списанию. Начисление амортизации в размере 100 % не является основанием для списания основных средств с учета. В отношении имущества казенных учреждений, а также недвижимого имущества и особо ценного движимого имущества бюджетных и автономных учреждений процедура списания должна быть согласована с учредителем.

4) Имущество, которое выбыло из эксплуатации в результате принятия в отношении его решения о списании, до момента его ликвидации, уничтожения либо иного исполнения решения не подлежит учету в составе основных средств. Данное имущество учитывается на забалансовых счетах. Бухгалтерские записи по отражению списания имущества, отражены в табл. 69.

Таблица 69

Бухгалтерские записи по отражению списания имущества

Содержание операций	Дебет	Кредит
Списание суммы начисленной амортизации	0 104 00 ¹ 410	0 101 00 ¹ 410
Списание остаточной стоимости объекта, пришедшего в негодность	0 401 10 172	0 101 00 ¹ 410
Оприходование материальных запасов, полученных при ликвидации объекта основных средств	0 105 00 ¹ 340	0 401 10 172
Начисление суммы расходов, связанных с ликвидацией объекта	0 401 20 000 ²	0 302 00 ¹ 730
Отнесение расходов, связанных с ликвидацией, на уменьшение доходов	0 401 10 172	0 401 20 000 ²

¹ Применяются соответствующие группа и вид кода синтетического счета.

² Применяются счета по соответствующему коду КОСГУ. В автономном учреждении в 24–26 разрядах счета аналитический код вида поступлений, выбытий объекта учета в структуре, утвержденной планом финансово-хозяйственной деятельности автономного учреждения.

Пример. В областном государственном бюджетном учреждении комиссия по поступлению и выбытию нефинансовых активов по согласованию с учредителем приняла решение о списании пришедшего в негодность грузового автомобиля первоначальной стоимостью 700 000 р. Амортизация начислена в размере 100 %. При списании автомобиля оприходованы запасные части общей стоимостью 50 000 р. Стоимость услуг сторонней организации по утилизации автомобиля составили в сумме 12 000 р. Необходимо отразить указанные операции в учете учреждения (табл. 70).

Таблица 70

Бухгалтерские записи по отражению списания грузового автомобиля

Содержание операций	Дебет	Кредит	Сумма, р.	Первичный документ
Списание грузового автомобиля, пришедшего в негодность	4 104 25 410	4 101 25 410	700 000	Акт о списании автотранспортных средств
Принятие к учету запасных частей, полученных при списании легкового автомобиля, по текущей оценочной стоимости	2 105 36 340	2 401 10 172	50 000	Акт о списании автотранспортных средств, Акт о приемке материалов
Начисление суммы расходов по доставке грузового автомобиля на утилизацию	4 401 20 222	4 302 22 730	12 000	Товарно-транспортная накладная
Перечисление денежных средств за оказанные транспортные услуги	4 302 22 830	4 201 11 610	12 000	Выписка из лицевого счета
		Забалансовый счет 18		
Отнесение расходов по доставке автомобиля на уменьшение доходов	4 401 10 172	4 401 20 222	12 000	Справка

5) Выбытие основных средств в связи с безвозмездной передачей.

В казенных учреждениях безвозмездная передача объектов основных средств может производиться учреждениями в рамках внутриведомственной¹, межведомственной², межбюджетной передачи³ в рамках передачи государственным и муниципальным организациям, а также другим организациям.

¹ Внутриведомственная передача – безвозмездная передача объектов нефинансовых активов в рамках движения объектов между учреждениями, подведомственными одному главному распорядителю (распорядителю) бюджетных средств.

² Межведомственная передача – безвозмездная передача объектов нефинансовых активов в рамках движения объектов между учреждениями, подведомственными разным главным распорядителям (распорядителям) бюджетных средств одного уровня бюджета (межведомственная передача).

³ Межбюджетная передача – безвозмездная передача объектов нефинансовых активов в рамках движения объектов между учреждениями, подведомственными главному распорядителю (распорядителю) бюджетных средств разного уровня бюджета (межбюджетная передача).

Безвозмездная передача осуществляется только с разрешения главного распорядителя бюджетных средств (вышестоящего органа), а также (в отдельных случаях) с разрешения органа по управлению государственным (муниципальным) имуществом.

Имущество, которое выбыло из эксплуатации в результате принятия в отношении его решения о безвозмездной передаче, до момента его передачи собственнику не подлежит учету в составе основных средств, отражается на забалансовых счетах.

Безвозмездная передача объектов основных средств осуществляется по балансовой стоимости с одновременной передачей суммы, начисленной на объект основных средств амортизации.

Отражение на счетах бюджетного учета операций по выбытию основных средств будет зависеть от того, кому передается имущество:

а) учреждению, подведомственному тому же главному распорядителю (распорядителю) бюджетных средств (внутриведомственная передача), что и казенное учреждение, то используется счет 1 304 04 310 (табл. 71).

Таблица 71

Бухгалтерские записи при внутриведомственной передаче ОС

Содержание операции	Дебет	Кредит
Отражение первоначальной стоимости передаваемого основного средства	1 304 04 310	1 101 00 ¹ 410
Списание суммы начисленной амортизации	1 104 00 ¹ 410	1 304 04 310

¹ Применяются соответствующие группа и код вида синтетического счета.

² Применяется соответствующий код статьи (подстатьи) КОСГУ. В автономном учреждении в 24–26 разрядах счета аналитический код вида поступлений, выбытий объекта учета в структуре, утвержденной планом финансово-хозяйственной деятельности автономного учреждения.

б) учреждению, подведомственному другому главному распорядителю (распорядителю) бюджетных средств одного уровня бюджета (межведомственная передача), то используется счет 1 401 20 241 (табл. 72).

Таблица 72

Бухгалтерские записи при межведомственной передаче ОС

Содержание операции	Дебет	Кредит
Отражение первоначальной стоимости передаваемого основного средства	1 401 20 241	1 101 00 ¹ 410
Списание суммы начисленной амортизации	1 104 00 ¹ 410	1 401 20 241

¹ Применяются соответствующие группа и код вида синтетического счета.

² Применяется соответствующий код статьи (подстатьи) КОСГУ. В автономном учреждении в 24–26 разрядах счета аналитический код вида поступлений, выбытий объекта учета в структуре, утвержденной планом финансово-хозяйственной деятельности автономного учреждения.

в) учреждению, подведомственному главному распорядителю (распорядителю) бюджетных средств другого уровня бюджета (межбюджетная передача), то используется счет 1 401 20 251 (табл. 73).

Таблица 73

Бухгалтерские записи при межбюджетной передаче основных средств

Содержание операции	Дебет	Кредит
Отражение первоначальной стоимости передаваемого основного средства	1 401 20 251	1 101 00 ¹ 410
Списание суммы начисленной амортизации	1 104 00 ¹ 410	1 401 20 251

¹ Применяются соответствующие группа и код вида синтетического счета.

² Применяется соответствующий код статьи (подстатьи) КОСГУ. В автономном учреждении в 24–26 разрядах счета аналитический код вида поступлений, выбытий объекта учета в структуре, утвержденной планом финансово-хозяйственной деятельности автономного учреждения.

г) при безвозмездной передаче имущества государственным и муниципальным организациям используется счет 1 401 20 241, другим организациям (за исключением государственных и муниципальных организаций) – счет 1 401 20 242, международным организациям – счет 1 401 20 253.

Пример. Казенным учреждением передано лабораторное оборудование стоимостью 185 000 р. другому казенному учреждению того же ведомства. Сумма начисленной амортизации оборудования равна 130 000 р. Необходимо отразить указанные операции в учете учреждения (табл.74).

Таблица 74

Бухгалтерские записи при внутриведомственной передаче ОС

Содержание операций	Дебет	Кредит	Сумма, р.	Первичный документ
Внутриведомственная передача лабораторного оборудования по балансовой стоимости	1 304 04 310	1 101 34 410	185 000	Акт о приеме-передаче объекта основных средств, Извещение
Передача ранее начисленной амортизации	1 104 34 410	1 304 04 310	130 000	Извещение

Безвозмездная передача основных средств бюджетными и автономными учреждениями может производиться:

- в рамках расчетов между головным учреждением и обособленными подразделениями (филиалами);
- органу власти, другому ГМУ, в том числе при прекращении права оперативного управления (изъятия из оперативного управления);
- в соответствии с законодательством РФ иным правообладателям, за исключением органов государственной (муниципальной) власти.

Безвозмездная передача объектов основных средств осуществляется по балансовой стоимости с одновременной передачей суммы, начисленной на объект основных средств амортизации.

Передача на безвозмездной основе объектов основных средств органам государственной власти и управления и органам местного самоуправления, а также ГМУ, государственным и муниципальным унитарным предприятиям не облагается НДС (подпункт 5 пункта 2 статьи 146 НК РФ).

Бухгалтерские записи учреждения при безвозмездной передаче объектов основных средств приведены в табл. 75.

Таблица 75

Бухгалтерские записи учреждения при безвозмездной ОС

Содержание операции	Дебет	Кредит
При передаче основных средств в рамках расчетов с головным учреждением, обособленными подразделениями		
Отражение первоначальной стоимости передаваемого основного средства	0 304 04 310	0 101 00 ¹ 410
Списание начисленной амортизации	0 104 00 ¹ 410	0 304 04 310
При передаче основных средств учредителю		
Отражение первоначальной стоимости передаваемого основного средства	4 210 06 560	4 101 00 ¹ 410
Списание начисленной амортизации	4 104 00 ¹ 410	4 210 06 660
При передаче основных средств иным органам власти и государственным (муниципальным) учреждениям (организациям)		
Отражение первоначальной стоимости передаваемого основного средства	0 401 20 241	0 101 00 ¹ 410
Списание начисленной амортизации	0 104 00 ¹ 410	0 401 20 241

¹ Применяются соответствующие группа и код вида синтетического счета. В автономном учреждении в 24–26 разрядах счета аналитический код вида поступлений, выбытий объекта учета в структуре, утвержденной планом финансово-хозяйственной деятельности автономного учреждения.

4.4. Учет поступления и выбытия нематериальных активов. Особенности начисления амортизации нематериальных активов

Нематериальные активы (далее – НМА) – объекты нефинансовых активов, предназначенные для неоднократного или постоянного использования на праве оперативного управления в деятельности учреждения, одновременно удовлетворяющие следующим условиям:

- объект способен приносить учреждению экономические выгоды в будущем;
- у объекта отсутствует материально-вещественная форма;
- имеется возможность идентификации (выделения, отделения) от другого имущества;

– объект предназначен для использования в течение длительного времени, то есть СПИ продолжительностью свыше 12 мес. или обычного операционного цикла, если он превышает 12 мес.;

– не предполагается последующая перепродажа данного актива;

– оформлены документы, подтверждающие существование актива и исключительное право на актив (патенты, свидетельства, другие охранные документы, договор об отчуждении исключительного права на результат интеллектуальной деятельности или исключительное право на результаты научно-технической деятельности, охраняемые в режиме коммерческой тайны, включая потенциально патентоспособные технические решения и секреты производства ноу-хау).

Не относятся к нематериальным активам:

– научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы, не давшие ожидаемых и (или) предусмотренных договором результатов;

– незаконченные и не оформленные в установленном законодательством РФ порядке научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы;

– материальные объекты (материальные носители), в которых выражены результаты интеллектуальной деятельности и приравненные к ним средства индивидуализации (далее – средства индивидуализации).

Например, по лицензионному договору учреждение приобрело право на использование изобретения в течение 3 лет. Данный объект не может быть учтен в качестве нематериального актива, поскольку исключительные права на него учреждению не принадлежат.

К нематериальным активам относят компьютерное программное обеспечение, базы данных, оригинальные произведения развлекательного жанра, литературы или искусства, наукоемкие промышленные технологии, прочие объекты интеллектуальной собственности, использование которых ограничено установленными на них правами владения.

Единицей бухгалтерского учета нематериального актива является инвентарный объект. Инвентарным объектом нематериальных активов учреждения признается совокупность прав, возникающих из одного патента, свидетельства, договора об отчуждении исключительных прав на результаты интеллектуальной деятельности или на средства индивидуализации. Инвентарным может быть и сложный объект, который включает несколько результатов интеллектуальной деятельности (например, фильм, мультимедийный продукт, театрально-зрелищное представление и т.п.). Каждому инвентарному объекту нематериальных активов присваивается уникальный инвентарный номер.

Объекты нематериальных активов принимаются к учету по их первоначальной (фактической) стоимости, которая формируется на счете 0 106 02 000 «Вложения в нематериальные активы».

При приобретении нематериального актива за плату или его создании первоначальная стоимость состоит из фактических вложений в него, которые формируются с учетом сумм НДС, предъявленных учреждению поставщиками (подрядчиками, исполнителями), кроме приобретения либо создания объекта в рамках деятельности учреждения, облагаемой НДС, если иное не предусмотрено налоговым законодательством РФ. В первоначальную стоимость нематериального актива при его приобретении включаются:

- суммы, уплачиваемые правообладателю (продавцу) в соответствии с договором (государственным (муниципальным) контрактом) об отчуждении 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 исключительных (имущественных) прав на объекты нематериальных активов;

- вознаграждения, уплачиваемые посреднической организации, через которую приобретен объект нематериальных активов;

- суммы, уплачиваемые учреждением за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением (созданием) объектов нематериальных активов.

При создании нематериального актива, кроме указанных расходов, в его первоначальную стоимость включаются:

- суммы, уплачиваемые за выполнение работ или оказание услуг при создании объекта НМА согласно договорам (государственным (муниципальным) контрактам), в том числе по договорам авторского заказа, договорам на выполнение научно-исследовательских, опытно-конструкторских, технологических работ;

- расходы на выплаты, обеспечивающие оплату труда сотрудников, непосредственно занятых в процессе создания объекта нематериального актива;

- 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, первоначальная стоимость которого формируется;

- иные расходы, непосредственно связанные с приобретением, созданием нематериального актива и обеспечением условий для использования актива в запланированных целях.

В сумму фактических вложений не включаются:

- общехозяйственные и иные аналогичные расходы, кроме случаев, когда они непосредственно связаны с приобретением, созданием нематериального актива;

– расходы на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы предшествующих отчетных периодов, которые были признаны доходами и расходами;

– расходы, непосредственно связанные с созданием образцов новых изделий (опытных образцов), принимаемых по результатам научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ в состав нефинансовых активов учреждения.

Объекты нематериальных активов, полученные по договору дарения, пожертвования, принимаются к бухгалтерскому учету по первоначальной стоимости, равной их текущей оценочной стоимости на дату принятия к учету, увеличенной на стоимость услуг, связанных с регистрацией прав на них и обеспечением условий для их использования.

Сформированная при приобретении стоимость объекта нематериальных активов списывается со счета 0 106 02 000 в дебет счета 0 102 00 000 «Нематериальные активы».

Датой принятия объекта нематериальных активов к учету признается момент возникновения исключительного права учреждения на данный объект в соответствии с законодательством РФ.

Поступление нематериальных активов, внутреннее перемещение оформляются следующими первичными документами:

– актом о приеме-передаче объекта основных средств (кроме зданий, сооружений) (ф. 0306001);

– актом о приеме-передаче групп объектов основных средств (кроме зданий, сооружений) (ф. 0306031);

– накладной на внутреннее перемещение объектов основных средств (ф. 0306032);

– требованием-накладной (ф. 0315006).

– 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 законодательством РФ.

Регистры бухгалтерского учета нематериальных активов. Аналитический учет объектов нематериальных активов ведется в инвентарной карточке учета основных средств (ф. 0504031). Операции по поступлению, выбытию и пере-

мещению объектов нематериальных активов отражаются в журнале операций по выбытию и перемещению нефинансовых активов (ф. 0504071) и в журнале по прочим операциям.

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 (ф. 0504035).

Бухгалтерские записи учреждения при приобретении объектов нефинансовых активов подробно рассмотрены в параграфе 4.2 главы 4 настоящего учебного пособия.

Амортизация нематериальных активов

Показатель амортизации отражает величину стоимости нематериальных активов, закрепленных за учреждением на праве оперативного управления, перенесенную за период их использования на уменьшение финансового результата.

В бухгалтерском учете амортизация по нематериальным активам начисляется линейным способом. При таком способе амортизация начисляется равномерно в течение всего срока использования указанных активов. В течение финансового года амортизация начисляется ежемесячно в размере $1/12$ годовой суммы. Годовая сумма амортизации рассчитывается линейным способом исходя из балансовой стоимости актива и нормы амортизации, исчисленной исходя из срока его полезного использования.

Срок полезного использования определяется комиссией по поступлению и выбытию активов учреждения. Порядок определения срока полезного использования объекта НМА представлен на рис. 7.

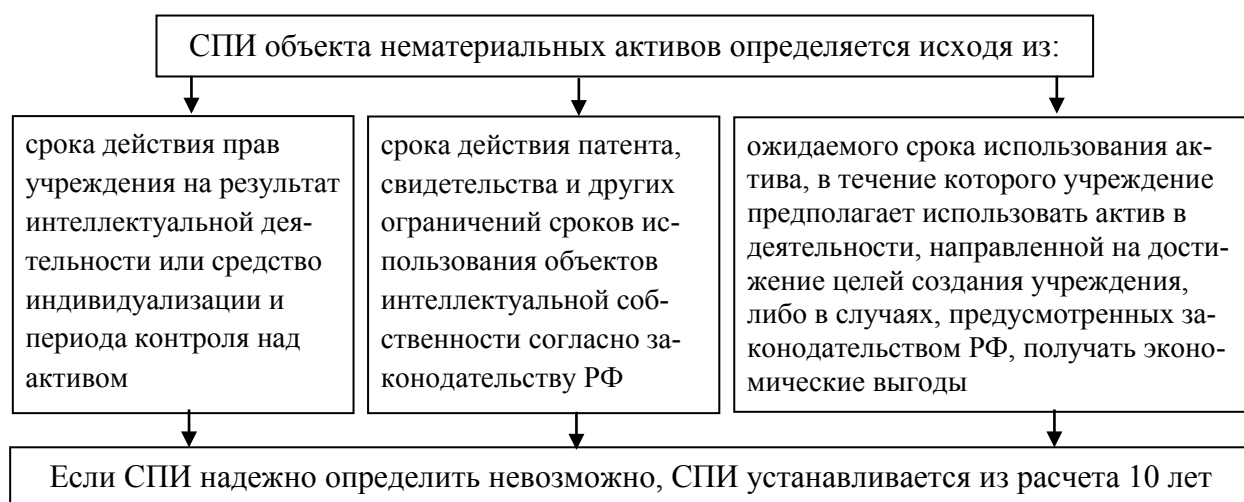


Рис. 7. Порядок определения срока полезного использования объектов НМА

Ежегодно комиссия по поступлению и выбытию объектов нематериальных активов определяет продолжительность периода, в течение которого предполагается использовать нематериальный актив. Если этот период *существенно* меняется, то срок полезного использования уточняется, а сумма начисляемой амортизации корректируется в месяце, следующем за месяцем, в котором произошло уточнение срока.

Особенности начисления амортизации на объекты нематериальных активов заключаются в следующем:

- амортизация на объекты стоимостью до 40 000 р. включительно начисляется в размере 100 % балансовой стоимости при принятии объекта к учету;
- на объекты стоимостью свыше 40 000 р. – в соответствии с рассчитанными в установленном порядке нормами амортизации.

Амортизация нематериальных активов начисляется на счете 0 104 00 000 «Амортизация».

Пример. Муниципальным бюджетным учреждением за счет субсидии на выполнение муниципального задания приобретено исключительное право на изобретение стоимостью 108 000 р. Уплаченная за регистрацию договора об отчуждении патента пошлина равна 2000 р. Оставшийся срок действия права на изобретение равен 12 годам. Исключительное право на изобретение отнесено к особо ценному имуществу учреждения. Необходимо отразить указанные операции в учете учреждения (табл. 76).

Таблица 76

Бухгалтерские записи в учете бюджетного учреждения
при приобретении исключительного права на изобретение

Содержание операций	Дебет	Кредит	Сумма, р.
Отражение вложений в приобретение исключительного права на изобретение	4 106 22 320	4 302 32 730	108 000
Включение пошлины в состав вложений в приобретение исключительного права на изобретение	4 106 22 320	4 303 05 730	2000
Принятие к учету объекта нематериальных активов по первоначальной стоимости (108 000 + 2000)	4 102 20 320	4 106 22 320	110 000
Начисление амортизации по нематериальному активу, используемому при оказании услуг (110 000 / 144)	4 109 70 271	4 104 29 420	763,89

Переоценка стоимости объектов нематериальных активов проводится в порядке и в сроки, устанавливаемые Правительством РФ. При проведении переоценки стоимости объектов основных средств и нематериальных активов подлежат пересчету как балансовая стоимость этих объектов, так и начисленные по ним суммы амортизации.

Выбытие нематериальных активов осуществляется в случае:

- прекращения срока действия исключительного права учреждения на результат интеллектуальной деятельности или средство индивидуализации;
- передачи 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 законодательством РФ.

Выбытие нематериальных активов (в том числе в результате принятия решения об их списании) осуществляется на основании решения постоянно действующей комиссии по поступлению и выбытию активов, оформленного оправдательным документом (актом о списании объекта основных средств унифицированной формы).

Одновременно со списанием с учета балансовой стоимости объектов нематериальных активов вследствие их выбытия подлежит списанию с учета сумма накопленных амортизационных отчислений по этим нематериальным активам.

Пример. В федеральном казенном учреждении похищен единственный экземпляр научного кинофильма. Виновные лица не установлены. Стоимость исключительного права на использование кинофильма, приобретенного за счет бюджетных средств, составляет 120 000 р. Сумма начисленной амортизации равна 98 000 р. Текущая восстановительная стоимость данного актива, определенная комиссией учреждения, составляет 75 000 р.

При списании имущества, находящегося в федеральной собственности и закрепленного на праве оперативного управления за федеральными казенными учреждениями, необходимо учитывать Положение об особенностях списания федерального имущества, утвержденное Постановлением Правительства РФ от 14.10.2010 г. № 834. Решение о списании федерального движимого имущества в данном случае принимается учреждением по согласованию с учредителем. При выявлении фактов хищения учреждение обязано провести инвентаризацию.

Необходимо отразить указанные операции в учете учреждения (табл. 77).

Таблица 77

Бухгалтерские записи в учете казенного учреждения при списании НМА

Содержание операций	Дебет	Кредит	Сумма, р.
Списание суммы ранее начисленной амортизации нематериального актива при его выбытии	1 104 39 420	1 102 30 420	120 000
Списание остаточной стоимости нематериального актива при его выбытии (120 000 – 98 000)	1 401 10 172	1 102 30 420	22 000

Содержание операций	Дебет	Кредит	Сумма, р.
Отражение выявленной недостачи нематериального актива по текущей восстановительной стоимости	1 209 72 560	1 401 10 172	75 000
Списание недостачи нематериального актива в связи с отсутствием виновных лиц	1 401 10 172	1 209 72 660	75 000

4.5. Учет произведенных активов

Объектами произведенных активов (далее – НПА), признаются активы, используемые в процессе деятельности учреждения, которые не являются продуктами производства и вещное право на которые должно быть закреплено в установленном порядке за учреждением.

К объектам произведенных активов относят землю, ресурсы недр, прочие произведенные активы, которые становятся объектами бухгалтерского учета в момент их вовлечения в экономический (хозяйственный) оборот. Вовлечением земельных участков в экономический (хозяйственный) оборот является приобретение, продажа и передача земельных участков с учетом ограничений, установленных статьей 27 ЗК РФ.

Объекты произведенных активов, за исключением земельных участков, принимаются к бухгалтерскому учету по их *первоначальной стоимости* в момент их вовлечения в экономический (хозяйственный) оборот.

Первоначальной стоимостью объектов произведенных активов (за исключением объектов, впервые вовлекаемых в экономический (хозяйственный) оборот) признаются фактические вложения учреждения в их приобретение, включая:

- суммы, уплачиваемые по договору продавцу (поставщику);
- суммы, уплачиваемые организациям за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением объекта произведенных активов;
- регистрационные сборы, государственные пошлины и другие аналогичные платежи, произведенные 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 в объект произведенных активов общехозяйственные и другие аналогичные расходы, а также расходы, связанные с приведением объектов произведенных активов в состояние, пригодное для использования.

Первоначальной стоимостью объектов произведенных активов, впервые вовлекаемых в экономический (хозяйственный) оборот, а также земельных участков, находящихся на праве безвозмездного (бессрочного) пользования у

учреждений, признается их рыночная (кадастровая) стоимость на дату принятия к учету.

Объекты произведенных активов, полученные по договору дарения, пожертвования, принимаются к учету по первоначальной стоимости, равной их текущей оценочной стоимости на дату принятия к учету, увеличенной на стоимость услуг, связанных с их регистрацией.

Земельные участки, используемые учреждениями на праве постоянного (бессрочного) пользования (в том числе расположенные под объектами недвижимости), отражаются в учете на основании документа (свидетельства), подтверждающего право пользования земельным участком, по их кадастровой стоимости.

Первоначальная стоимость объектов произведенных активов формируется на счете 1 106 03 000 «Вложения в произведенные активы». На указанном счете учреждение отражает все затраты, связанные с приобретением объектов произведенных активов. Сформированная стоимость объекта произведенных активов списывается со счета 0 106 03 000 в дебет счета 0 103 00 000 «Произведенные активы».

Единицей бухгалтерского учета произведенных активов является инвентарный объект, каждому из которых присваивается инвентарный номер.

Объекты произведенных активов не подлежат амортизации.

Переоценка стоимости произведенных активов проводится в порядке и в сроки, устанавливаемые Правительством РФ. Переоценку стоимости объектов произведенных активов проводят по состоянию на начало текущего года путем пересчета их балансовой стоимости (табл. 78).

Таблица 78

Бухгалтерские записи в учете учреждения при переоценке НМА

Содержание операции	Дебет	Кредит
на сумму увеличения кадастровой стоимости объекта	0 103 11 220	0 401 10 180
на сумму уменьшения кадастровой стоимости объекта (сторно)	0 103 11 220	0 401 10 180

Изменение стоимости земельных участков в связи с изменением их кадастровой стоимости отражается в бухгалтерском учете финансового года, в котором произошли указанные изменения, с отражением указанных изменений в бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Выбытие объектов произведенных активов осуществляется в случаях:

– прекращения имущественных прав по основаниям, предусмотренным законодательством РФ, в том числе по основанию продажи, безвозмездной передаче (дарению);

– прекращения использования объекта произведенных активов, вследствие порчи, изменения качественных характеристик объекта, по иным основа-

ниям невозможности использования объекта по установленному при принятии объекта к учету назначению;

– в иных случаях, предусмотренных законодательством РФ.

Бухгалтерский учет поступления и выбытия объектов непроеданных активов организуется в порядке, аналогичном учету основных средств и нематериальных активов (за исключением амортизации).

Пример. Федеральное бюджетное учреждение приобретает у юридического лица земельный участок под капитальное строительство. Финансовое обеспечение приобретения участка – средства целевой субсидии. Договорная стоимость земельного участка составила 1000 000 р. Стоимость услуг риэлтерской компании – 50 000 р. Земельный участок и строящееся на нем здание предполагается использовать для оказания услуг в рамках государственного задания. Необходимо отразить указанные операции в учете учреждения (табл. 79).

Таблица 79

Бухгалтерские записи при приобретении НПА

Содержание операции	Дебет	Кредит	Сумма, р.
Формирование первоначальной стоимости земельного участка (в размере договорной стоимости)	5 106 13 330	5 302 33 730	1000 000
Формирование первоначальной стоимости земельного участка (в размере консультационных услуг)	5 106 13 330	5 302 26 730	50 000
Перевод вложений в приобретение земельного участка с кода вида деятельности «5» на код вида деятельности «4»	5 304 06 830 4 103 11 330	5 106 13 430 4 304 06 730	1 050 000

4.6. Учет материальных запасов

4.6.1 Материальные запасы и их классификация

Материальные запасы (далее – МЗ) – это материальные ценности в виде сырья, материалов, приобретенных для использования в процессе деятельности учреждения, для изготовления иных нефинансовых активов, а также готовой продукции, произведенной учреждением и приобретенных для продажи товаров. К материальным запасам относят:

- предметы, используемые в деятельности учреждения в течение периода, не превышающего 12 месяцев, независимо от их стоимости;
- готовую продукцию;
- товары для продажи.

Кроме вышеперечисленных материальных ценностей, к материальным запасам относятся следующие материальные ценности независимо от их стоимости и срока службы:

- орудия лова (тралы, неводы, сети, мережи и прочие орудия лова);
- 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, котло-пункты, пилоточные мастерские, бензозаправки и прочее);
- лесные дороги, подлежащие рекультивации;
- специальные инструменты и специальные приспособления; сменное оборудование, многократно используемые в производстве приспособления к основным средствам и т.п.;
- специальная одежда, специальная обувь, а также форменная одежда, вещевое имущество, одежда и обувь (в том числе спортивные) в учреждениях здравоохранения, просвещения, социального обеспечения и других учреждениях;
- постельное белье, постельные принадлежности и иной мягкий инвентарь;
- временные сооружения, приспособления и устройства, затраты по возведению которых относятся на стоимость строительно-монтажных работ в составе накладных расходов;
- оборудование, требующее монтажа и предназначенное для установки;
- тара для хранения товарно-материальных ценностей;
- предметы, предназначенные для выдачи напрокат;
- 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;
- оборудование, требующее монтажа и предназначенное для установки;
- инвалидная техника и средства передвижения для инвалидов;
- драгоценные и другие металлы для протезирования;
- спецоборудование для НИОКР, приобретенное по договорам с заказчиками, до передачи его в научное подразделение;
- материальные ценности специального назначения.

Единицей бухгалтерского учета материальных запасов является номенклатурный номер, партия, однородная группа и т.п., которая выбирается учреждением самостоятельно таким образом, чтобы обеспечить формирование полной и достоверной информации об этих запасах, а также надлежащий контроль за их наличием и движением.

Объекты материальных запасов учитываются на синтетическом счете 105, содержащем соответствующие аналитический код группы синтетического счета и код вида синтетического счета объекта учета:

- 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».

Материальные запасы принимаются к бухгалтерскому учету по их первоначальной (фактической) стоимости с учетом сумм НДС, предъявленных учреждению поставщиками и подрядчиками (кроме случаев приобретения или изготовления материальных запасов в рамках деятельности, облагаемой НДС). Особенности формирования первоначальной стоимости нефинансовых активов, приобретаемых по разным основаниям, рассмотрены в параграфе 4.2 главы 4 настоящего учебного пособия. Первоначальная (фактическая) стоимость материальных запасов, по которой они приняты к бухгалтерскому учету, не подлежит изменению, кроме случаев, установленных законодательством РФ

Поступление в учреждение материальных запасов отражается в учете на основании первичных учетных документов поставщика (накладная поставщика и др.). В случаях, когда имеются расхождения с данными документов поставщика при поступлении материальных ценностей, составляется акт приемки материалов (материальных ценностей) (ф.). При приобретении материальных запасов через подотчетных лиц учреждения их оприходование осуществляется на основании авансового отчета с приложением оправдательных документов (товарных и кассовых чеков, квитанции к приходному кассовому ордеру). При покупке материальных ценностей у физических лиц, не зарегистрированных в качестве индивидуальных предпринимателей, для их оприходования может оформляться торгово-закупочный акт.

Если материальные запасы приобретаются в рамках одного договора с поставщиком, то полученные от него ценности принимаются учреждением на учет непосредственно на счет 0 105 00 000 «Материальные запасы» в корреспонденции со счетом 0 302 34 000 «Расчеты по приобретению материальных запасов». В случае, когда при приобретении материальных запасов учреждение несет затраты по нескольким договорам (например, отдельно оплачиваются доставка, консультационные или посреднические услуги и др.), для формирования фактической стоимости данных запасов используются счета 0 106 24-44 000 «Вложения в материальные запасы». Сформированная фактическая стоимость запасов списывается в дебет счета 0 105 00 000.

Аналитический учет материальных запасов ведется по их группам (видам), наименованиям, сортам и количеству в разрезе материально ответственных лиц и (или) мест хранения с учетом положений, предусмотренных отраслевыми особенностями.

Аналитический учет материальных запасов, продуктов питания, молодняка животных и животных на откорме ведется на карточках количественно-суммового учета материальных ценностей (ф. 0504041).

Аналитический учет продуктов питания ведется в оборотной ведомости по нефинансовым активам (ф. 0504035) на основании данных накопительной ведомости по приходу продуктов питания(ф. 0504037) и накопительной ведомости по расходу продуктов питания(ф. 0504038).

Бухгалтерские записи учреждения по операциям поступления материальных запасов в учреждение представлены в табл. 80.

Таблица 80

Бухгалтерские записи учреждения при поступлении МЗ

Содержание операции	Дебет	Кредит
Формирование первоначальной стоимости запасов при их приобретении	0 106 34 340	0 208 00 ¹ 660
	0 105 00 ¹ 340	0 302 00 ¹ 730
Принятие к учету материальных запасов по сформированной фактической стоимости	0 105 00 ¹ 340	0 106 34 340
Принятие к учету материальных запасов, поступивших по договору дарения	0 105 00 ¹ 340	0 401 10 180
Оприходование неучтенных материальных запасов, выявленных при инвентаризации	0 105 00 ¹ 340	0 401 10 180

¹ Применяются соответствующие группа и код вида синтетического счета. В автономном учреждении в 24–26 разрядах счета аналитический код вида поступлений, выбытий объекта учета в структуре, утвержденной планом финансово-хозяйственной деятельности автономного учреждения.

Пример. Федеральным бюджетным учреждением за счет собственных средств приобретены строительные материалы стоимостью 106 200 р. (в том числе НДС 16 200 р.) для ремонта помещения, используемого для оказания платных услуг. Доставка материалов осуществлена транспортной организацией по отдельному договору. Стоимость услуг по доставке составляет 5000 р. (НДС не предъявлен). Расходы на ремонт здания учитываются учреждением в составе общехозяйственных расходов. Необходимо отразить указанные операции в учете учреждения (табл. 81).

Таблица 81

Бухгалтерские записи в учете казенного учреждения при приобретении строительных материалов

Содержание операций	Дебет	Кредит	Сумма, р.	Первичный документ
Формирование фактической стоимости материалов в части стоимости, указанной в договоре поставки	2 106 34 340	2 302 34 730	90 000	Отгрузочные документы поставщика
Отражение НДС поставщика	2 210 12 560	2 302 34 730	16 200	Счет-фактура

Содержание операций	Дебет	Кредит	Сумма, р.	Первичный документ
Формирование фактической стоимости материалов в части стоимости услуг по доставке материалов	2 106 34 340	2 302 22 730	5000	Товарно-транспортная накладная
Принятие к учету материалов по фактической стоимости (90 000 + 5000)	2 105 34 340	2 106 34 340	95 000	Карточка количественно-суммового учета материальных ценностей
Погашение задолженности перед поставщиком материалов	2 302 34 830	2 201 11 610	106 200	Выписка из лицевого счета
		Забаланс. счет 18		
Списание сумм НДС, предъявленных к налоговому вычету из бюджета	2 303 04 830	2 210 12 660	16 200	Справка
Погашение задолженности перед транспортной организацией	2 302 22 830	2 201 11 610	5000	Выписка из лицевого счета
		Забаланс. счет 18		
Списание стоимости израсходованных материалов	2 109 80 272	2 105 34 440	95000	Акт о списании материальных запасов

4.6.2. Учет списания материальных запасов

Стоимость материальных запасов, использованных учреждением при оказании государственных (муниципальных) услуг (выполнении работ), а также при производстве продукции или создании нефинансовых активов, подлежит списанию.

Списание материальных запасов осуществляется по фактической стоимости каждой единицы или по средней фактической стоимости.

Способ списания материальных запасов по фактической стоимости единицы наиболее удобен при небольших объемах списания и при наличии различных видов материалов, при выбытии запасов, используемых в особом порядке (драгоценные металлы, драгоценные камни и т.п.), или запасов, которые не могут обычным образом заменять друг друга.

Списание материальных запасов по средней фактической стоимости оптимально в случае, когда учреждение для своих нужд приобретает, использует большие объемы однородных материалов. Определение средней фактической стоимости по каждой группе (виду) запасов осуществляется путем деления общей фактической стоимости группы (вида) запасов, складывающейся, соответственно, из средней фактической стоимости (количества) остатка на начало месяца и поступивших материальных запасов в течение текущего месяца на дату их выбытия (отпуска), на их количество.

Один из указанных способов определения стоимости данных материальных запасов закрепляется в учетной политике учреждения и применяется в течение финансового года непрерывно. Установленный порядок определения стоимости материальных запасов при их выбытии в течение отчетного года для соответствующих групп (видов) материальных запасов изменению не подлежит.

Выбытие материальных запасов с установленным сроком эксплуатации осуществляется на основании решения постоянно действующей комиссии по поступлению и выбытию активов и оформляется оправдательным документом (актом).

Списание запасов осуществляется на основании первичных документов: меню-требование на выдачу продуктов питания (ф. 0504202), ведомость на выдачу кормов и фуража (ф. 0504203), ведомость выдачи материальных ценностей на нужды учреждения (ф. 0504210), путевой лист, акт о списании материальных запасов (ф. 0504230), акт о списании мягкого и хозяйственного инвентаря (ф. 0504143), книга регистрации боя посуды (ф. 0504044).

При продаже готовой продукции оформляется накладная на отпуск материалов (материальных ценностей) на сторону (ф.).

Безвозмездная передача материальных запасов оформляется накладной на отпуск материалов на сторону (ф. 0315007).

Бухгалтерские записи учреждения по списанию запасов представлены в табл. 82.

Таблица 82

Бухгалтерские записи учреждения по списанию материальных запасов

Содержание операций	Дебет	Кредит
Списание с учета материальных запасов, израсходованных в текущей деятельности учреждения	0 401 20 272 0 109 00 ¹ 272	0 105 00 ¹ 440
Списание с учета материальных запасов, израсходованных в строительстве основных средств	0 106 00 ¹ 310	0 105 00 ¹ 440
Выдача материалов в эксплуатацию (внутреннее перемещение)	0 105 00 ¹ 340	0 105 00 ¹ 340
Списание стоимости реализуемых запасов	0 401 10 172	0 105 00 ¹ 440
Списание стоимости недостающих материалов: – отражение суммы выявленной недостачи (по оценочной стоимости); – списание недостающих материальных запасов по балансовой стоимости	0 209 74 560 0 401 10 172	0 401 10 172 0 105 00 ¹ 440
Списание материальных запасов – в пределах норм естественной убыли – сверх норм естественной убыли	0 401 20 272 0 109 00 272 0 401 20 272	0 105 00 ¹ 440 0 105 00 ¹ 440
Отнесение на виновных лиц сумм выявленных при инвентаризации недостач основных средств, материальных запасов, а также потерь материальных запасов сверх норм естественной убыли	0 209 74 560	0 401 10 172

¹ Применяются соответствующие код группы и код вида синтетического счета. В автономном учреждении в 24–26 разрядах счета аналитический код вида поступлений, выбытий объекта учета в структуре, утвержденной планом финансово-хозяйственной деятельности автономного учреждения

Пример. Казенным учреждением приобретено 10 автомобильных аптек общей стоимостью 10 000 р. Аптечки приходуются на склад и затем выдаются водителям, списываются с учета по истечении срока их годности. Необходимо отразить указанные операции в учете учреждения (табл. 83).

Таблица 83

Бухгалтерские записи в учете казенного учреждения при приобретении и списании материальных запасов

Содержание операций	Дебет	Кредит	Сумма, р.	Первичный документ
Приняты аптечки к учету	1 105 31 340	1 302 34 730	10 000	Отгрузочные документы поставщика
Оплачена задолженность поставщику	1 302 34 830	1 304 05 340	10 000	Выписка из лицевого счета
Выданы аптечки со склада водителям	1 105 31 340	1 105 31 340	10 000	Требование-накладная
Списаны аптечки с учета	1 401 20 272	1 105 31 440	10 000	Акт о списании материальных запасов

4.6.3. Особенности учета реализации товаров

В соответствии с утвержденной учетной политикой учреждения учет приобретенных товаров для перепродажи может вестись по фактической стоимости (покупным ценам) или по розничным (продажным) ценам с обособленным учетом торговой наценки.

Товары, предназначенные для перепродажи, учитываются на счете 105 38 «Товары – иное движимое имущество учреждения». Для учета торговой наценки используется счет 105 39 «Наценка на товары - иное движимое имущество учреждения», на котором отражается разница между продажной и покупной ценой. Учреждения вправе не применять счет 105 09, если учет товаров, приобретенных для продажи, осуществляется по ценам приобретения.

Бухгалтерские записи учреждения при поступлении в учреждение товаров представлены в табл. 84.

Таблица 84

Бухгалтерские записи учреждения при поступлении товаров

Содержание операции	Дебет	Кредит
Принятие к учету по фактической стоимости товаров:		
- приобретенных через подотчетное лицо	0 105 38 340	0 208 34 660
- приобретенных у поставщика	0 105 38 340	0 302 34 730
Увеличение стоимости товаров на сумму торговой наценки	0 105 38 340 ¹	0 105 39 340 ¹

¹ В автономном учреждении в 24–26 разрядах счета аналитический код вида поступлений, выбытий объекта учета в структуре, утвержденной планом финансово-хозяйственной деятельности автономного учреждения.

Одной из особенностей, связанных с реализацией покупных товаров, является определение суммы торговых наценок (скидок) по реализованным товарам. Суммы торговых наценок отражаются в уменьшение финансового результата текущего финансового года на основании произведенного расчета. В настоящее время методика такого расчета для ГМУ не предусмотрена, поэтому в случае необходимости учреждению следует обратиться к нормативным документам, которые разработаны для торговых организаций, например к Методическим рекомендациям по учету и оформлению операций приема, хранения и отпуска товаров в организациях торговли, утвержденным Письмом Роскомторга от 10.07.1996 № 1-794/32-5 (далее – Методические рекомендации). В пункте 12.1.3 Методических рекомендаций указано, что в условиях использования продажных цен расчет реализованного наложения может производиться: по общему товарообороту; по ассортименту товарооборота; по среднему проценту; по ассортименту остатка товаров. Выбор одного из перечисленных способов учреждение должно отразить в учетной политике.

Реализация покупных товаров оформляется накладной на отпуск материалов (материальных ценностей) на сторону (ф. 0504205).

Суммы торговых наценок (скидок) по товарам, реализованным или списанным с учета вследствие их естественной убыли и порчи, подлежат отражению на основании первичного учетного документа – Бухгалтерской справки (ф. 0504833) с приложением расчета реализованного наложения способом «красное сторно».

Отражение операций по реализации покупных товаров в учете учреждения отражены в табл. 85.

Таблица 85

Бухгалтерские записи учреждения при реализации покупных товаров

Содержание	Дебет	Кредит
Учет товаров по фактической себестоимости (цене приобретения)		
Списаны реализуемые товары по фактической стоимости	0 401 10 130	0 105 38 440
Начислена выручка от реализации товаров (по цене реализации, с учетом НДС, если учреждение не переведено на уплату ЕНВД)	0 205 31 560	0 401 10 130
Начислен НДС от реализации:		
– в бюджетных, автономных учреждениях	0 401 10 130	0 303 04 730 ¹
– в казенных учреждениях	0 401 20 290	0 303 04 730
Поступила выручка от реализации товаров:		
– на лицевой счет учреждения	0 201 11 510	0 205 31 660
– на расчетный счет (автономного учреждения)	0 201 21 510	0 205 31 660
Зачисление в бюджет доходов от реализации товаров казенными учреждениями:		
– являющимися администраторами доходов	1 210 02 130	1 205 31 660
– учреждениями, не являющимися администрато-	1 303 05 830	1 205 31 660

рами доходов		
Учет товаров по розничным ценам (ценам реализации)		
Списана стоимость реализуемых товаров по цене реализации с учетом НДС	0 401 10 130	0 105 38 440
Отражена сумма торговой наценки по реализуемым товарам (сторно)	0 401 10 130	0 105 39 340
Начислена выручка от реализации товаров (по цене реализации, с учетом НДС)	0 205 31 560	0 401 10 130
Начислен НДС от реализации:		
– в бюджетных, автономных учреждениях	0 401 10 130	0 303 04 730
– в казенных учреждениях	0 401 20 290	0 303 04 730
Поступила выручка от реализации товаров:		
– на лицевой счет учреждения	0 201 11 510	0 205 31 660
– на расчетный счет (автономного учреждения)	0 201 21 510	0 205 31 660
– казенными учреждениями, являющимися администраторами доходов	0 210 02 130	0 205 31 660
– казенными учреждениями, не являющимися администраторами доходов	0 303 05 830	0 205 31 660

¹ В автономном учреждении в 24–26 разрядах счета аналитический код вида поступлений, выбытий объекта учета в структуре, утвержденной планом финансово-хозяйственной деятельности автономного учреждения

Пример. Автономное учреждение (библиотека) имеет киоск и осуществляет приносящую доход деятельность по реализации посетителям печатной продукции (журналов). В текущем месяце было закуплено товаров на сумму 22 000 р., реализовано – на сумму 17 000 р. (без НДС). Размер торговой наценки составляет 15 %. Необходимо отразить в учете учреждения указанные операции (табл. 86).

Таблица 86

Бухгалтерские записи учреждения при реализации покупных товаров

Содержание операции	Дебет	Кредит	Сумма, р.
Приняты к учету товары	2 105 38 000	2 302 34 000	22 000
Начислена торговая наценка на товар (22 000 р. · 15 %)	2 105 38 000	2 105 39 000	3 300
Начислен доход от розничной продажи товаров	2 205 30 000	2 401 10 130	17 000
Списаны товары при их непосредственной реализации	2 401 10 130	2 105 38 000	17 000
Отражена сумма торговой наценки, относящейся к реализованным товарам, методом «красное сторно»	2 401 10 130	2 105 39 000	2 550

4.6.4. Особенности учета затрат на изготовление готовой продукции (оказание услуг, выполнение работ)

Затраты (расходы) учреждения, формирующие себестоимость готовой продукции, учитываются на счете 0 109 00 000 «Затраты на изготовление готовой продукции, выполнение работ, услуг». Для учета затрат на изготовление и реализацию продукции и товаров применяются следующие счета:

- счет 0 109 60 «Себестоимость готовой продукции, работ, услуг»;
- счет 0 109 70 «Накладные расходы производства готовой продукции, работ, услуг»;
- счет 0 109 80 «Общехозяйственные расходы»;
- счет 0 109 90 «Издержки обращения».

В целях формирования себестоимости оказываемых услуг на счете 109 00 группируются следующие виды расходов прямые, накладные, общехозяйственные, издержки обращения.

К прямым расходам относятся: фактическая стоимость использованных материальных запасов, балансовая стоимость введенных в эксплуатацию основных средств стоимостью до 3000 р., материальные затраты, затраты на выплаты по оплате труда персонала, принимающего непосредственное участие в производстве готовой продукции (выполнении работ, оказании услуг) и т.д.

Накладные и расходы также непосредственно связаны с выпуском продукции (выполнении работ, оказании услуг), но не могут быть соотнесены с конкретным видом продукции, работ, услуг, оказываемых в рамках одного вида деятельности, и подлежат распределению по видам деятельности (продукции, работ, услуг) в порядке и с периодичностью, которые устанавливаются учредителем или самим учреждением. При распределении они списываются в дебет счета 0 109 60 000 или счета 0 401 20 000.

Например, к накладным можно отнести расходы:

- на содержание и эксплуатацию основных средств;
- на обслуживание производства;
- на обучение работников;
- командировочные расходы;
- непроизводительные расходы и др.

Поскольку накладные расходы – это расходы, которые производятся в рамках изготовления нескольких видов продукции (работ, услуг), их размер, относимый на конкретное изделие или услугу, определяется расчетным путем. Инструкцией № 157н предусмотрено несколько вариантов распределения:

- пропорционально прямым материальным затратам и заработной плате основного персонала;
- пропорционально объему выручки от реализации продукции;

– пропорционально показателю, характеризующему результаты деятельности учреждения.

К общехозяйственным расходам относятся расходы, произведенные для целей управления, процесса изготовления продукции (выполнения работы, оказания услуги), не связанные непосредственно с производством. К общехозяйственным расходам относят:

- расходы на оплату труда административно-управленческого и прочего обслуживающего персонала и страховые взносы с оплаты труда;
- транспортные расходы;
- канцелярские и типографские расходы;
- аудиторские, консультационные и информационные расходы;
- почтово-телеграфные расходы;
- суммы амортизации, ремонта, содержания и эксплуатации зданий, сооружений и инвентаря общехозяйственного назначения;

Общехозяйственные расходы учреждения, произведенные за отчетный период (месяц), в соответствии с утвержденной учреждением учетной политикой:

- распределяются на себестоимость услуг (списываются в дебет счета 0 109 60 000);
- относятся на увеличение расходов текущего финансового года (списываются в дебет счета 0 401 20 000).

К издержкам обращения относятся затраты, произведенные в результате реализации услуг, в процессе их продвижения. К ним относят:

- комиссионные сборы (отчисления), уплачиваемые посредническим организациям;
- расходы на рекламу;
- представительские расходы;
- иные аналогичные по назначению расходы.

Издержки обращения не связаны с формированием фактической себестоимости продукции (услуг) и относятся только к процессу ее реализации.

Издержки обращения списываются на уменьшение финансового результата текущего финансового года (в дебет счета 0 401 10 130).

Для формирования себестоимости продукции (работ, услуг) в учетной политике учреждения должны быть установлены:

- перечень расходов, относимых к прямым, накладным, общехозяйственным;
- способ калькулирования себестоимости единицы продукции (объема работы, услуги);
- базы распределения накладных и общехозяйственных расходов между объектами калькулирования;

– способ списания издержек обращения учреждение устанавливает самостоятельно (например, ежемесячно в полной сумме без распределения на остаток товаров).

Все операции по распределению накладных и общехозяйственных затрат на себестоимость конкретных видов готовой продукции подлежат документальному оформлению справками (ф. 0504833) с приложением расчетов их распределения.

Готовая продукция – это часть материальных запасов, предназначенная для продажи, являющаяся конечным результатом производственного процесса, законченная обработкой, технические и качественные характеристики которой соответствуют условиям договора или требованиям иных документов в случаях, предусмотренных законодательством РФ.

Готовая продукция принимается к учету на дату ее выпуска по плановой (нормативно-плановой) себестоимости.

По окончании месяца определяется разница между фактической себестоимостью и плановой (нормативно-плановой) стоимостью готовой продукции, выпущенной за данный месяц. Затем определяется разница, приходящаяся на нереализованную и реализованную продукцию. Возникающие при этом отклонения фактической себестоимости от плановой относятся:

- на увеличение (уменьшение) стоимости готовой продукции – в части остатка нереализованной продукции;
- на увеличение (уменьшение) финансового результата – в части реализованной продукции, а также продукции, списанной вследствие естественной убыли, брака, порчи, недостачи и т.п.

В учете указанная разница отражается на основании первичных учетных документов (справка (ф. 0504833)) с приложением расчета.

По итогам финансового года или с иной периодичностью, установленной учетной политикой учреждения, счет 10900 подлежит закрытию на финансовый результат текущего финансового года. Остаток по счету 0 109 60 00, числящийся на конец календарного месяца, соответствует величине незавершенного производства.

Продукция (работы), не прошедшая всех стадий (фаз, переделов), предусмотренных технологическим процессом, а также изделия неукomплектованные, не прошедшие испытания и технической приемки, относятся к незавершенному производству. Незавершенное производство отражается в бухгалтерском учете по фактической себестоимости прямых затрат. Сумма общехозяйственных расходов учреждения не включается в фактическую стоимость незавершенного производства (пункт 137 Инструкции № 157н).

В табл. 87 приведены основные бухгалтерские записи, используемые при формировании себестоимости готовой продукции.

Бухгалтерские записи при формировании себестоимости готовой продукции

Содержание	Дебет	Кредит
Сформирована фактическая стоимость готовой продукции		
Отражены прямые расходы	0 109 60 000 ¹	0 302 00 ² 730 0 208 00 ² 660 0 104 00 ² 410 0 104 00 ² 420 0 303 00 ² 730 0 105 00 ² 440 0 101 00 ² 410
Отражены накладные расходы	0 109 70 000 ¹	0 302 00 ² 730 0 208 00 ² 660 0 104 00 ² 410 0 104 00 ² 420 0 303 00 ² 730 0 105 00 ² 440 0 101 00 ² 410
Отражены общехозяйственные расходы	0 109 80 000 ¹	0 302 00 ² 730 0 208 00 ² 660 0 104 00 ² 410 0 104 00 ² 420 0 303 00 ² 730 0 105 00 ² 440 0 101 00 ² 410
Списаны накладные расходы на себестоимость готовой продукции (работ, услуг)	0 109 60 000 ¹ 0 401 20 000 ¹	0 109 70 000 ¹
Списаны общехозяйственные расходы (распределяемая часть):	0 109 60 000 ¹	0 109 80 000 ¹
– в казенных учреждениях;	0 401 10 130	0 109 80 000 ¹
– в бюджетных и автономных учреждениях	0 401 20 000 ¹	0 109 80 000 ¹
Списаны общехозяйственные расходы (не распределяемая часть)	0 401 20 000 ¹	0 109 80 000 ¹
Списаны прямые расходы на оказание услуг, выполнение работ	0 401 10 130	0 109 60 000 ¹
– в казенном учреждении;	0 401 10 130	0 109 60 000 ¹
– в бюджетном и автономном учреждении в рамках выполнения государственного (муниципального) задания	0 401 10 130	0 109 60 000 ¹
Принята к учету готовая продукция		
Отражена изготовленная готовая продукция по фактической или плановой себестоимости	0 105 27 340 0 105 37 340	0 109 60 000 ¹
Отражена разница между фактической и плановой себестоимостью продукции в казенном учреждении³		

Содержание	Дебет	Кредит
Списано превышение фактической себестоимости готовой продукции над плановой в казенном учреждении		
– в части нереализованной продукции	0 105 37 340	0 109 60 000 ¹
– в части реализованной продукции	0 401 10 130	0 109 60 000 ¹
– в части продукции, списанной вследствие естественной убыли	0 401 20 272	0 109 60 000 ¹
Списано превышение плановой себестоимости готовой продукции над фактической в казенном учреждении		
– в части нереализованной продукции (сторно)	0 105 37 340	0 109 60 000 ¹
– в части реализованной продукции (сторно)	0 401 10 130	0 109 60 000 ¹
– в части продукции, списанной вследствие естественной убыли (сторно)	0 401 20 272	0 109 60 000 ¹
Отражена разница между фактической и плановой себестоимостью продукции в бюджетном и автономном учреждении		
Списано превышение фактической себестоимости готовой продукции над плановой в бюджетном, автономном учреждении:		
– в части нереализованной продукции;	0 105 27 340	0 109 60 000 ¹
– в части реализованной продукции;	0 105 37 340	
– в части продукции, списанной вследствие естественной убыли	0 401 10 130	0 105 27 440 0 105 37 440
	0 109 60 272	0 109 60 000 ¹
	0 401 20 272	
Списано превышение плановой себестоимости готовой продукции над фактической в казенном учреждении		
– в части нереализованной продукции (сторно);	0 105 27 340 0 105 37 340	0 109 60 000 ¹
– в части реализованной продукции (сторно);	0 401 10 130	0 105 27 440
– в части продукции, списанной вследствие естественной убыли (сторно)	0 109 60 272 0 401 20 272	0 105 37 440 0 109 60 000 ¹

¹ Применяется соответствующая статья или подстатья КОСГУ.

² Применяются соответствующие группа и код вида синтетического счета.

Пример. Бюджетное учреждение в рамках приносящей доход деятельности выращивает и перерабатывает плодоовощную продукцию и осуществляет ее последующую реализацию.

В текущем месяце учреждением принято к учету в состав готовой продукции 500 кг выращенных яблок. Фактическая себестоимость 1 кг выращенных яблок составляет 10 р. В результате их переработки получено 480 банок компота емкостью 1 л. Готовая продукция (компот) учитывается по плановой себестоимости, которая составляет 22 р. за одну банку. Фактические затраты на изготовление компотов (расходы на заработную плату и начисленные на нее страховые взносы, на коммунальные услуги, использованные материальные запасы и др.) по итогам месяца составили 9 840 р. Все компоты реализованы по цене 47,2 р. за одну банку (в том числе НДС 7,02 р.). Сумма НДС по товарам (работам, услугам), приобретенным в процессе изготовления яблок – 1200 р. Необходимо отразить указанные операции в учете учреждения (табл. 88).

Таблица 88

Бухгалтерские записи при формировании себестоимости готовой продукции и ее реализации

Содержание операций	Дебет	Кредит	Сумма, р.	Первичный документ
Отражение перевода готовой продукции в состав материальных запасов для дальнейшей переработки (500 · 10)	2 105 32 340	2 105 37 440	5 000	Требование-накладная
Принятие к учету готовой продукции (компотов) по плановой себестоимости (480 · 22)	2 105 37 340	2 109 60 211 2 109 60 213 2 109 60 223 2 109 60 225 2 109 60 226	10 560	Требование-накладная
Начисление дохода от реализации компотов по цене реализации (480 · 47,2)	2 205 31 560	2 401 10 130	22 656	Договор, Накладная на отпуск материалов на сторону
Начисление НДС от реализации (22 656 · 18/118)	2 401 10 130	2 303 04 730	3456	Счет-фактура
Списание готовой продукции (компотов) при отпуске покупателю (по плановой себестоимости) (480 · 22 = 10560)	2 401 10 130	2 105 37 440	10 560	Накладная на отпуск материалов на сторону
Поступление денежных средств на лицевой счет учреждения за реализованную готовую продукцию	2 201 11 510 Забалансовый счет 17	2 205 31 560	22 656	Выписка из лицевого счета
Формирование фактической себестоимости компотов	2 109 60 000	2 105 32 440 2 105 36 440 2 302 11 730 2 302 23 730 2 302 25 730 2 302 26 730 2 303 02 730 2 303 06 730	9840	Расчетно-платежная ведомость, Требование-накладная, Отгрузочные документы поставщика,

Содержание операций	Дебет	Кредит	Сумма, р.	Первичный документ
		2 303 07 730 2 303 10 730		Акт приемки-сдачи оказанных услуг, Справка
Отражение предъявленной суммы НДС	2 210 12 560	2 302 23 730 2 302 25 730 2 302 26 730 2 302 34 730	1200	Счет-фактура
Принятие суммы НДС к вычету	2 303 04 830	2 210 12 660	1200	Счет-фактура
Списание превышения плановой себестоимости над фактической по реализованной готовой продукции (компотам) (сторно) (9840 / 480 – 22) · 480	2 401 10 130	2 109 60 211 2 109 60 213 2 109 60 225 2 109 60 226	720	Справка

Расходы учреждений на выполнение (оказание) работ, услуг, формирующие себестоимость конкретных видов работ (услуг), также отражаются с использованием счета 109 00 «Затраты на изготовление готовой продукции, выполнение работ, услуг». В силу п. 134 Инструкции № 157 себестоимость продукции, работ и услуг также определяется с учетом прямых, накладных и общехозяйственных расходов. Рассмотрим формирование себестоимости услуг на примере.

Пример. Бюджетное учреждение здравоохранения оказывает два вида платных услуг. Расходы на оказание услуг представлены в табл. 89.

Таблица 89

Расходы бюджетного учреждения на оказание услуг

Вид	Услуга 1	Услуга 2
Прямые расходы на оказанные услуги, р.		
Заработная плата основного персонала	300 000	450 000
Начисления на заработную плату (30,2 %)	90 600	135 900
Затраты на материалы	120 000	180 000
Накладные расходы, р.		
Амортизация ОС		60 000
Коммунальные услуги		30 000
Расходы на содержание имущества		15 000
Общехозяйственные расходы, р.		
Заработная плата АУП		400 000
Начисления на заработную плату АУП (30,2 %)		120 800

Согласно учетной политике распределение накладных и общехозяйственных расходов осуществляется пропорционально материальным затратам.

Определим коэффициенты распределения расходов:

- по услуге 1 – 0,4 (120 000 / (120 000 + 180 000));
- по услуге 2 – 0,6 (180 000 / (120 000 + 180 000)).

В соответствии с полученными коэффициентами накладные и общехозяйственные расходы распределяются по услугам 1 и 2 следующим образом (табл. 90).

Таблица 90

Распределение накладных и общехозяйственных расходов учреждения

Вид затрат	Услуга 1	Услуга 2
Накладные расходы, руб.		
Амортизация ОС	24 000 (60000 · 0,4)	36 000 (60000 · 0,6)
Коммунальные услуги	12 000 (30 000 · 0,4)	18 000 (30 000 · 0,6)
Затраты на содержание имущества	6 000 (15 000 · 0,4)	9000 (15 000 · 0,6)
Общехозяйственные расходы, р.		
Заработная плата АУП	160 000 (400 000 · 0,4)	240 000 (400 000 · 0,6)
Начисления на заработную плату АУП	48 320 (120 800 · 0,4)	72 480 (120 800 · 0,6)

Операции по распределению накладных и общехозяйственных расходов и формированию себестоимости оказанных услуг отражены в бухгалтерском учете учреждения (табл. 91).

Таблица 91

Бухгалтерские записи при распределении накладных и общехозяйственных расходов и формированию себестоимости оказанных услуг

Содержание операции	Дебет	Кредит	Сумма, р.
Отражены накладные расходы			
Начислена амортизация основных средств	2 109 70 271	2 104 30 ¹ 410	60 000
Отражены коммунальные услуги	2 109 70 223	2 302 23 730	30 000
Отражены расходы на содержание имущества	2 109 70 225	2 302 25 730	15 000
Отражены общехозяйственные расходы			
Начислена заработная плата АУП	2 109 80 211	2 302 11 730	400 000
Начислены страховые взносы на заработную плату АУП	2 109 80 213	2 303 02 730 2 303 06 730 2 303 07 730 2 303 10 730	120 800
Формирование себестоимости услуги 1			
Заработная плата основного персонала	2 109 60 211	2 302 11 730	300 000

Содержание операции	Дебет	Кредит	Сумма, р.
Начислены страховые взносы на заработную плату основного персонала	2 109 60 213	2 303 02 730 2 303 06 730 2 303 07 730 2 303 10 730	90 600
Затраты на материалы	2 109 60 272	2 105 30 ¹ 440	120 000
Распределены накладные расходы:			
– на амортизацию ОС	2 109 60 271	2 109 70 271	24 000
– на коммунальные услуги	2 109 60 223	2 109 70 223	12 000
– на затраты по содержанию имущества	2 109 60 225	2 109 70 225	6 000
Распределены общехозяйственные расходы:			
– на заработную плату АУП	2 109 60 211	2 109 80 211	160 000
– на начисления по оплате труда АУП	2 109 60 213	2 109 80 213	48 320
Итого себестоимость услуги 1			701 120
Формирование себестоимости услуги 2			
Заработная плата основного персонала	2 109 60 211	2 302 11 730	450 000
Начисления на заработную плату основного персонала	2 109 60 213	2 303 02 730 2 303 06 730 2 303 07 730 2 303 10 730	135 900
Затраты на материалы	2 109 60 272	2 105 30 ¹ 440	180 000
Распределение накладных расходов:			
– на амортизацию ОС	2 109 60 271	2 109 70 271	36 000
– на коммунальные услуги	2 109 60 223	2 109 70 223	18 000
– на затраты по содержанию имущества	2 109 60 225	2 109 70 225	9000
Распределение общехозяйственных расходов:			
– на заработную плату АУП	2 109 60 211	2 109 80 211	240 000
– на начисления по оплате труда АУП	2 109 60 213	2 109 80 213	72 480
Итого себестоимость услуги 2			1 141 380

Затраты, которые не формируют себестоимость услуг, оказываемых в рамках государственного (муниципального) задания, но источником финансирования, которых также является субсидия, предоставленная на его выполнение, следует относить на увеличение расходов (на счет 4 401 20 200 «Расходы экономического субъекта»). Такими расходами являются:

- расходы на содержание недвижимого и особо ценного движимого имущества учреждения;
- общехозяйственные расходы, не распределяемые на себестоимость услуг;
- прочие расходы, не формирующие себестоимость услуг (например, расходы на осуществление социальных выплат и пособий, на уплату налогов).

Контрольные вопросы

1. Опишите правовые нормы по закреплению и распоряжению имуществом учреждений. Специфика определения перечня особо ценного движимого имущества бюджетных и автономных учреждений.

2. В чем заключаются особенности распоряжения имуществом учреждения?

3. Опишите особенности отражения расчетов с учредителями при получении и передаче имущества государственного (муниципального) учреждения, в том числе при закреплении за учреждением права оперативного управления имуществом.

4. В чем заключаются особенности учета основных средств учреждения (недвижимого, особо ценного и прочего движимого имущества): понятия, классификация, первичные документы и документооборот. Понятие инвентарного объекта, организаций учета поступления, внутреннего перемещения и выбытия объектов.

5. Опишите особенности начисления амортизации объектов основных средств в учреждении.

6. Опишите особенности организации учета непроизведенных активов.

7. Назовите особенности учета нематериальных активов: поступление, внутреннее перемещение, выбытие. Кем осуществляется уточнение срока полезного использования? В чем заключаются особенности начисления амортизации нематериальных активов?

8. Опишите материальные запасы учреждения: виды, классификация, особенности учета поступления (в том числе централизованного). Как организуется учет использования материальных запасов?

9. В чем заключаются особенности переоценки нефинансовых активов? Особенности проведения инвентаризации и порядок отражения результатов.

Задания

Задание 1. В автономном учреждении произошла поломка компьютера. При проведении осмотра установлена необходимость замены материнской платы. Ремонт компьютера осуществлялся специализированной организацией, стоимость ремонтных работ составила в сумме 1800 р., стоимость новой материнской платы – 6100 р. Расходы произведены за счет субсидии, выделенной на выполнение государственного задания. В результате работ технические характеристики компьютера не изменились. Отразить операции в учете.

Задание 2. Бюджетное учреждение арендует помещение у коммерческой организации. В результате аварии водопровода, произошедшей по вине арендодателя, пришла в негодность мебель бюджетного учреждения (не отнесенная к особо ценному движимому имуществу учреждения). Первоначальная стоимость мебели составляет 45 000 р., амортизация начислена в размере 100 %. Те-

кущая восстановительная стоимость мебели, определенная комиссией учреждения, равна 15 000 р. Денежные средства в счет возмещения ущерба перечислены арендодателем на лицевой счет бюджетного учреждения. Необходимо отразить указанные операции в учете учреждения.

Задание 3. Автономное учреждение культуры заключило договор на изготовление мебели (стульев) из материала подрядчика. Оплата по договору осуществляется за счет собственных доходов учреждения. Стоимость изготовления одного стула составляет 3000 р. (в том числе НДС), количество изготовленных стульев – 100 штук. Договором предусмотрен аванс в размере 30 %. Стулья учитываются в составе иного движимого имущества. Необходимо отразить указанные операции в учете учреждения.

Задание 4. Отрадите в бухгалтерском учете бюджетного учреждения здравоохранения приобретение и списание перевязочных средств стоимостью 35 000 р., приобретенных у поставщика за счет средств обязательного медицинского страхования. Приобретенные перевязочные средства использованы в текущем месяце при оказании медицинской помощи. Затраты на приобретение перевязочных средств учитываются учреждением в составе прямых расходов.

5. Учет финансового результата

5.1. Инвентаризация имущества и обязательств

На основании пункта 9 Инструкции № 33н и пункта 7 Инструкции № 191н требование о проведении инвентаризации перед составлением годовой отчетности учреждения является обязательным. Также проведение инвентаризации обязательно:

- при установлении фактов хищений или злоупотреблений, а также порчи ценностей;
- в случае стихийных бедствий, пожара, аварий или других чрезвычайных ситуаций, вызванных экстремальными условиями;
- при смене материально ответственных лиц (на день приемки – передачи дел);
- при передаче имущества организации в аренду, управление, безвозмездное пользование, а также выкупе, продаже комплекса объектов учета (имущественного комплекса);
- в других случаях, предусмотренных законодательством Российской Федерации или иными нормативными правовыми актами Российской Федерации.

Результаты инвентаризации отражаются в учете и бухгалтерской (финансовой) отчетности того месяца, в котором была закончена инвентаризация. Результаты инвентаризации, проведенной перед составлением годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности, отражаются в годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Целью проведения инвентаризации является проверка фактического наличия имущества, финансовых активов и обязательств учреждения, обеспечения достоверности данных бухгалтерского учета и отчетности учреждений.

Инвентаризация имущества, финансовых активов и обязательств проводится учреждением в соответствии с:

- 1) Федеральным законом № 402-ФЗ;
- 2) Методическими указаниями по проведению инвентаризации;
- 3) Учетной политикой учреждения, в которой устанавливаются сроки, периодичность и порядок проведения инвентаризации.

Инвентаризации подлежат все виды финансовых обязательств и все имущество учреждения независимо от его местонахождения, в том числе:

- имущество и обязательства, учтенные на балансовых счетах: нефинансовые и финансовые активы, резервы предстоящих расходов и расходы будущих периодов, все расчеты с контрагентами;
- имущество, учтенное на забалансовых счетах: арендованное имущество; имущество, полученное в безвозмездное пользование; материальные ценности, принятые на ответственное хранение или на переработку; материальные

ценности, принятые к учету до момента обращения их в собственность государства (бесхозное имущество и имущество, полученное в качестве дара); бланки строгой отчетности; переходящие призы, знамена, кубки для награждения команд, а также ценные подарки и сувениры; основные средства до 3000 руб. включительно, находящиеся в эксплуатации; периодические издания, приобретенные для формирования библиотечного фонда.

Для проведения инвентаризации в организации создается постоянно действующая инвентаризационная комиссия. Персональный состав постоянно действующей и рабочих инвентаризационных комиссий утверждается приказом (постановлением, распоряжением) руководителя учреждения (далее – приказ ф. № ИНВ-22).

Руководитель учреждения должен создать условия для полной и точной проверки фактического наличия имущества в установленные сроки (обеспечить рабочей силой для перевешивания и перемещения грузов, технически исправными весами, измерительными и контрольными приборами, мерной тарой). Перед началом инвентаризации комиссия должна получить последние приходные и расходные документы или отчеты о движении материальных ценностей и денежных средств. Затем комиссия переходит к выявлению фактического наличия имущества и реальности учтенных финансовых обязательств путем внесения соответствующих данных в инвентаризационные описи.

Для документального оформления проведения инвентаризации учреждениями применяются инвентаризационные описи, утвержденные Приказом № 52н. Документы, подтверждающие проведение инвентаризации (инвентаризационные описи, акты), составляются не менее чем в двух экземплярах. На имущество, находящееся на ответственном хранении, а также на арендованное имущество составляются отдельные описи. После проверки фактического наличия активов и обязательств инвентаризационные описи, акты подписываются председателем и всеми членами инвентаризационной комиссии учреждения и сдаются в бухгалтерию. Далее бухгалтер сверяет данные, содержащиеся в них, с данными бюджетного учета и вносит их в своей части. Выявленные при инвентаризации расхождения (недостачи, излишки, пересортица) фиксируются в инвентаризационных описях (сличительных ведомостях, актах), и на основании них по каждому объекту учета в количественном и суммовом выражении составляется ведомость расхождений по результатам инвентаризации (ф. 0504092). По всем расхождениям необходимо получить письменные объяснения материально ответственных лиц. Инвентаризационной комиссией должны быть выработаны и представлены на рассмотрение руководителю учреждения предложения о регулировании выявленных расхождений фактического наличия ценностей и данных бухгалтерского учета. Окончательное решение по результатам инвентаризации принимает руководитель. Итоги инвентаризации оформляются актом о результатах инвентаризации (ф. 0504835), который под-

писывается членами инвентаризационной комиссии и утверждается руководителем учреждения.

Недостача – это неполное наличие имущества, выявленное в результате контроля, ревизии, инвентаризации.

Списание недостач имущества зависит от разных факторов. Например, недостачи материальных запасов могут быть в пределах норм естественной убыли и сверх нее; могут относиться на счет виновных лиц или быть связаны с чрезвычайными ситуациями (стихийное бедствие, катастрофа и т.п.). По выявленным недостачам устанавливаются возможные причины их возникновения, а также виновные лица. Недостача по нефинансовым активам, в отношении которых утверждены нормы естественной убыли, относится в пределах таких норм на издержки производства или обращения, сверх норм – за счет виновных лиц. На основании статьи 238 ТК РФ работник обязан возместить работодателю причиненный ему прямой действительный ущерб, кроме случаев возникновения ущерба вследствие действия непреодолимой силы; нормального хозяйственного риска; крайней необходимости; необходимой обороны; неисполнения работодателем обязанности по обеспечению надлежащих условий для хранения имущества, вверенного работнику. При определении размера ущерба, причиненного недостачами, хищениями, следует исходить из текущей восстановительной стоимости материальных ценностей на день обнаружения ущерба. Под текущей восстановительной стоимостью понимается сумма денежных средств, которая необходима для восстановления указанных активов. Причиненный ущерб может быть возмещен виновным работником добровольно или по решению суда. Если не установлены лица, причинившие ущерб учреждению, или судом отказано во взыскании с них ущерба, то суммы выявленных недостач, потерь подлежат списанию с бухгалтерского учета и относятся на финансовый результат учреждения.

Для учета расчетов по суммам выявленных недостач, хищений денежных средств, иных ценностей, а также суммам потерь от порчи материальных ценностей, другим суммам причиненного ущерба имуществу учреждения, подлежащим возмещению виновными лицами в установленном законодательством РФ порядке, используется счет 0 209 00 000 «Расчеты по ущербу имуществу и иным доходам». При этом недостача (порча) материальных ценностей в пределах норм естественной убыли не учитывается на счете 0 209 00 000. Стоимость материальных ценностей в пределах указанных норм естественной убыли относится по распоряжению руководителя на расходы учреждения (себестоимость готовой продукции, работ, услуг).

Порядок отражения в учете учреждения операций по учету недостач, порчи, хищений приведен в табл. 92.

Таблица 92

Бухгалтерские записи по отражению в учете недостач, порчи, хищений

Содержание	Дебет	Кредит
Начислена задолженность по недостачам, хищениям НФА по восстановительной стоимости:		
– основных средств	0 209 71 560	0 401 10 172
– нематериальных активов	0 209 72 560	0 401 10 172
– непроизведенных активов	0 209 73 560	0 401 10 172
– материальных запасов (сверх норм естественной убыли)	0 209 74 560	0 401 10 172
Начислена задолженность по недостачам, хищениям денежных средств в кассе	0 209 81 560	0 201 34 610
Возмещение ущерба виновным лицом в натуральной форме	0 401 10 172	0 209 00 ¹ 660
Поступление сумм в возмещение причиненного ущерба:		
– на лицевой счет учреждения	0 201 11 510	0 209 00 ¹ 660
– на расчетный счет учреждения	0 201 21 510	0 209 00 ¹ 660
– в кассу	0 201 34 510	0 209 00 ¹ 660
Удержание суммы недостачи из заработной платы работника	0 302 11 830	0 304 03 730
Возмещение задолженности работника из заработной платы	0 304 03 830	0 209 00 ¹ 660
Списание суммы недостачи в связи с отсутствием виновных лиц или отказом суда во взыскании ущерба с виновных лиц	0 401 10 172	0 209 00 ¹ 660

¹ Применяются соответствующие группа и код вида синтетического счета. В автономном учреждении в 24–26 разрядах счета аналитический код вида поступлений, выбытий объекта учета в структуре, утвержденной планом финансово-хозяйственной деятельности автономного учреждения.

Пример. В ходе инвентаризации в столовой бюджетного учреждения высшего образования выявлена недостача 3 кг мяса балансовой стоимостью 190 р. за 1 кг, текущая восстановительная стоимость мяса на день выявления недостачи – 210 р. за 1 кг. При этом 0,3 кг недостающего продукта был списан в пределах норм естественной убыли, 2,6 кг – отнесены за счет виновного лица (завхоза). Столовая учреждения функционирует за счет средств, полученных от приносящей доход деятельности. Сумма недостачи внесена виновным лицом в кассу учреждения. Необходимо отразить в учете учреждения указанные операции (табл. 93).

Таблица 93

Бухгалтерские записи по отражению недостачи

Содержание операции	Дебет	Кредит	Сумма, р.
Списаны потери продуктов питания в пределах норм естественной убыли (0,3 · 190)	2 109 60 272	2 105 32 440	57
Списаны продукты питания сверх норм естественной убыли (2,7 кг · 190 р.)	2 401 10 172	2 105 32 440	513

Содержание операции	Дебет	Кредит	Сумма, р.
Отражение ущерба, подлежащего возмещению виновным лицом, исходя из восстановительной стоимости продуктов питания, утраченных сверх нормы естественной убыли (2,6 кг · 210 р.)	2 209 74 560	2 401 10 172	546
Возмещена виновным лицом стоимость недостающих продуктов питания	2 201 34 510	2 209 74 660	546

При проведении инвентаризации могут быть выявлены также излишки имущества. Неучтенные объекты нефинансовых активов, выявленные при проведении проверок и (или) инвентаризаций активов, принимаются к бухгалтерскому учету по их текущей оценочной стоимости, установленной для целей бухгалтерского учета на дату принятия к бухгалтерскому учету с отнесением на финансовый результат по счету 0 401 10 180 «Прочие доходы».

Пример. В казенном учреждении в результате проведенной инвентаризации выявлен не учтенный на балансе принтер. Решением комиссии учреждения по поступлению и выбытию нефинансовых активов текущая оценочная стоимость принтера установлена равной 2500 р. Необходимо отразить в учете учреждения указанные операции (табл. 94).

Таблица 94

Бухгалтерские записи по отражению излишков

Содержание операций	Дебет	Кредит	Сумма, р.
Принятие принтера к бюджетному учету в составе основных средств по текущей оценочной стоимости	1 101 34 310	1 401 10 180	2500
Выдача принтера в эксплуатацию	1 401 20 271	1 101 34 410	2500

5.2. Операции с доходами и расходами и отражение их в учете государственных (муниципальных) учреждений

Основным показателем деятельности любой организации, в том числе ГМУ, является финансовый результат. Для отражения финансового результата деятельности учреждения Инструкцией № 157н предусмотрены следующие группировочные счета:

- 0 401 10 000 «Доходы текущего финансового года»;
- 0 401 20 000 «Расходы текущего финансового года»;
- 0 401 30 000 «Финансовый результат прошлых отчетных периодов»;
- 0 401 40 000 «Доходы будущих периодов»;
- 0 401 50 000 «Расходы будущих периодов»;
- 0 401 60 000 «Резервы предстоящих расходов».

Для учета учреждением финансового результата текущей деятельности по методу начисления предназначены счета 0 401 10 000 «Доходы текущего финансового года» и 0 401 20 000 «Расходы текущего финансового года».

Финансовый результат текущей деятельности определяется как разница между начисленными доходами и начисленными расходами учреждения за отчетный период.

При определении финансового результата кредитовый остаток по счету отражает положительный результат, дебетовый – отрицательный.

При завершении финансового года суммы начисленных доходов и признанных расходов по методу начисления, отраженные на соответствующих счетах финансового результата текущего финансового года, закрываются на финансовый результат прошлых отчетных периодов – счет 0 401 30 000 «Финансовый результат прошлых отчетных периодов».

5.2.1. Особенности признания и учета доходов

Оценка доходов учреждения производится по продажной цене или сумме сделки, указанной в договоре.

Дата признания дохода определяется по дате перехода права собственности на услугу, товар, готовую продукцию, работу.

Признание доходов осуществляется по методу начисления.

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 или планом ФХД.

Для определения финансового результата деятельности учреждения доходы группируются учреждениями в разрезе КОСГУ (табл. 95).

Таблица 95

Группировка доходов в разрезе статей (подстатей) КОСГУ

Статья (подстатья) КОСГУ	Содержание статьи (подстатьи)	КУ	БУ, АУ
110 – налоговые доходы	доходы бюджетов бюджетной системы РФ в соответствии с законодательством о налогах и сборах	+	–
120 – доходы от собственности	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 (подстатья) КОСГУ	Содержание статьи (подстатьи)	КУ	БУ, АУ
130 – доходы от оказания платных услуг (работ)	доходы от оказания платных услуг (работ) и компенсации затрат, в том числе: – доходы от оказания платных услуг (работ); – компенсации затрат государства и государственных (муниципальных) учреждений; – возмещение затрат учреждений на содержание дирекций строительства и проведение строительного контроля; – 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 ОМС; – доходы медицинских учреждений 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		
140 – суммы принудительного изъятия	доходы от административных платежей и штрафов, сборов, санкций, возмещения ущерба в соответствии с законодательством РФ	+	+
151 – поступления от других бюджетов бюджетной системы РФ	доходы бюджетов бюджетной системы РФ в результате предоставления дотаций, субсидий, субвенций и иных межбюджетных трансфертов из других бюджетов бюджетной системы РФ	+	–
152 – поступления от наднациональных организаций и правительств иностранных государств	доходы от получения безвозмездных и безвозвратных трансфертов, предоставленных наднациональными организациями и правительствами иностранных государств	+	+
153 – поступления от международных финансовых организаций	доходы от получения безвозмездных и безвозвратных трансфертов, предоставленных международными финансовыми организациями	+	+
160 – страховые взносы на обязательное социальное страхование	доходы бюджетов государственных внебюджетных фондов от страховых взносов, 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 (подстатья) КОСГУ	Содержание статьи (подстатьи)	КУ	БУ, АУ
171 – доходы от переоценки активов и обязательств	<p>операции, отражающие финансовый результат от переоценки активов, в том числе:</p> <ul style="list-style-type: none"> – 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 	+	+
172 - доходы от реализации активов	<p>операции, отражающие финансовый результат от операций с активами (основными средствами, нематериальными активами, непроизведенными активами, материальными запасами), для отражения кассовых поступлений и выбытий не применяется</p>	+	+
173 - чрезвычайные доходы от операций с активами	<p>финансовый результат от операций по списанию в порядке, установленном бюджетным законодательством, дебиторской задолженности нереальной к 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 не применяется</p>	+	+
174 – выпадающие доходы	<p>операции, отражающие финансовый результат от операций по уменьшению (списанию) суммы начисленных доходов, в том числе денежных взысканий (штрафов, пеней, неустоек), при принятии решения об их уменьшении в соответствии с законодательством Российской Федерации (выпадающие доходы). Для отражения кассовых поступлений и выбытий данная подстатья не применяется</p>	+	+
180 - прочие доходы	<p>прочие неналоговые доходы:</p> <ul style="list-style-type: none"> – таможенные пошлины, налоги, сборы; – прочие поступления от внешнеэкономической деятельности; – гранты и пожертвования, иные безвозмездные перечисления; – субсидии, получаемые 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 	+	+

Как видно из табл. 95, из-за отсутствия соответствующих полномочий бюджетные и автономные учреждения не вправе применять следующие статьи (подстатьи) КОСГУ:

- 110 Налоговые доходы;
- 151 Поступления от других бюджетов бюджетной системы РФ;
- 160 Страховые взносы на обязательное социальное страхование;
- 251 Перечисления другим бюджетам бюджетной системы РФ.

Начисление доходов текущего финансового года производится по кредиту счета 0 401 10 100 «Доходы текущего финансового года».

Рассмотрим основные бухгалтерские записи по отражению доходов текущего периода в учете учреждений (табл. 96).

Таблица 96

Бухгалтерские записи по отражению доходов текущего периода

Содержание операции	Дебет	Кредит
Начисление доходов от сдачи имущества в аренду	0 205 21 560	0 401 10 120
Увеличение сумм депозита на величину начисленных процентов	0 201 22 510	0 401 10 120
Начисление доходов от оказания платных услуг	0 205 31 560	0 401 10 130
Начисление доходов от реализации товаров, ГП	0 205 31 560	0 401 10 130
Начисление доходов от сумм принудительного изъятия администрирующим органом (учреждением)	0 205 41 560	0 401 10 140
Начисление доходов администрирующим их органом (учреждением):		
– поступление от других бюджетов бюджетной системы РФ	0 205 51 560	0 401 10 151
– поступления от национальных организаций и правительств иностранных государств	0 205 52 560	0 401 10 152
– от поступлений международных финансовых организаций	0 205 53 560	0 401 10 153
Переоценка остатка средств по валютному счету		
– положительная курсовая разница	0 201 27 510	0 401 10 171
– отрицательная курсовая разница	0 401 10 171	0 201 27 610
Переоценка задолженности подотчетного лица на дату возврата валюты		
– положительная курсовая разница	0 208 00 ¹ 560	0 401 10 171
– отрицательная курсовая разница	0 401 10 171	0 208 00 ¹ 660
Переоценка задолженности по авансам, выданным в иностранной валюте:		
– положительная курсовая разница	0 206 00 ¹ 560	0 401 10 171
– отрицательная курсовая разница	0 401 10 171	0 206 00 ¹ 660
Переоценка задолженности перед поставщиком в иностранной валюте:		
– положительная курсовая разница	0 302 00 ¹ 830	0 401 10 171
– отрицательная курсовая разница	0 401 10 171	0 302 00 ¹ 730
Принятие к учету объектов НФА при возмещении ущерба, причиненного виновным лицом, в натуральной форме	0 101 00 ¹ 310 0 105 00 ¹ 340	0 401 10 172

Содержание операции	Дебет	Кредит
Начисление доходов от реализации основных средств	0 205 71 560	0 401 10 172
Начисление доходов от реализации материальных запасов	0 20574560	0 401 10 172
Списание в установленном порядке дебиторской задолженности	0 401 10 173	0 205 00 ¹ 660 0 207 00 ¹ 640 0 209 00 ¹ 660
Списание в установленном порядке кредиторской задолженности, по которой истек срок давности	0 302 00 000 ² 0 208 00 000 ²	0 401 10 173
Начисление доходов в сумме полученных субсидий на выполнение государственного задания	4 20531560	4 40110130
Начисление доходов по предоставленным субсидиям на иные цели	5 (6) 20581560	5(6) 40110180
Принятие к учету неучтенных нефинансовых активов, выявленных при инвентаризации	0 100 00 000 ²	0 40110180
Начисление доходов, полученных учреждением в виде пожертвований, грантов и др.	0 20581 660	0 40110180
Принятие к учету объектов имущества (за исключением денежных средств), полученных в виде дара, пожертвований	0 100 00 000 ²	0 401 10 180

¹ Применяются соответствующие код группы и код вида синтетического счета.

² Применяется соответствующий аналитический код по КОСГУ. В автономном учреждении в 24–26 разрядах счета аналитический код вида поступлений, выбытий объекта учета в структуре, утвержденной планом финансово-хозяйственной деятельности автономного учреждения.

Доходы от начисления субсидии учредителя и субсидии на иные цели рассмотрены в параграфе 2.1.2. главы 2 настоящего учебного пособия. Рассмотрим несколько примеров по начислению доходов учреждений по иным основаниям.

Пример. Казенное учреждение по согласованию с учредителем сдает в аренду теплый склад, принадлежащий учреждению на праве оперативного управления. Сумма арендной платы в месяц составляет 20 000 р. Казенное учреждение наделено полномочиями администратора доходов бюджета по начислению и учету платежей в бюджет и по администрированию кассовых поступлений в бюджет. На основании подпункта 4.1 пункта 2 статьи 146 Налогового кодекса РФ оказание казенным учреждением услуг не признается объектом налогообложения по НДС. Необходимо отразить в учете учреждения указанные операции (табл. 97).

Таблица 97

Бухгалтерские записи по отражению доходов от собственности

Содержание операций	Дебет	Кредит	Сумма, р.	Первичный документ
Начисление дохода от сдачи имущества в аренду	1 205 21 560	1 401 10 120	20 000	Акт оказанных услуг
Поступление арендной платы	1 210 02 120	1 205 21 660	20 000	Выписка из лицевого счета администратора доходов бюджета

Пример. Бюджетное учреждение перечислило аванс на оказание юридических услуг коммерческой организации в сумме 50 000 р. Услуги оказаны не были по вине коммерческой организации. Ранее перечисленный аванс возвращен учреждению. Кроме того, учреждению выплачена неустойка в связи с неисполнением организацией своих обязательств по договору в сумме 2500 р. Договор заключался учреждением для оказания услуг (не облагаемых НДС) в рамках выполнения государственного задания. Необходимо отразить в учете учреждения указанные операции (табл. 98).

Таблица 98

Бухгалтерские записи по отражению доходов от сумм принудительного изъятия

Содержание операций	Дебет	Кредит	Сумма, р.	Первичный документ
Перечисление аванса	4 206 26 560	4 201 11 610	50 000	Выписка из лицевого счета
		Забалансовый счет 18		
Поступление денежных средств в погашение дебиторской задолженности исполнителя	4 201 11 510	4 206 26 660	50 000	Выписка из лицевого счета
	Забалансовый счет 18			
Начисление учреждением дохода в виде неустойки, подлежащей уплате исполнителем по договору	2 205 41 560	2 401 10 140	2500	Справка
Поступление денежных средств в погашение дебиторской задолженности в сумме неустойки	2 201 11 510	2 205 41 660	2500	Выписка из лицевого счета
	Забалансовый счет 17			

Пример. Муниципальным бюджетным учреждением заключен договор поставки оборудования на сумму 2000 евро. Договором предусмотрен аванс в размере 30 %, который был перечислен учреждением 10 апреля 2015 г. Оборудование не требует монтажа. Приобретение данного оборудования осуществляется в рамках приносящей доход деятельности. По причине невозможности исполнения поставщиком своих обязательств по взаимному соглашению сторон договор расторгнут и аванс возвращен учреждению 15 июня 2015 г. Курс евро, установленный Банком России, составил (условно) 10 апреля – 62,30 р./евро; 15 июня – 62,65 р./евро. Согласно утвержденному учредителем перечню рассматриваемое оборудование не является особо ценным имуществом. Необходимо отразить в учете учреждения указанные операции (табл. 99).

Бухгалтерские записи по отражению переоценки задолженности
перед поставщиком в иностранной валюте

Содержание операций	Дебет	Кредит	Сумма, р.	Первичный документ
Перечисление аванса поставщику оборудования ($2000 \cdot 30 \% \cdot 62,30$)	2 206 31 560	2 201 27 610	37 380	Договор, Выписка банка по валютному счету
Отражение положительной курсовой разницы ($2000 \cdot 30 \% \cdot (62,65 - 62,30)$)	2 206 31 560	2 401 10 171	210	Соглашение о расторжении договора поставки, Справка
Возвращение аванса поставщиком ($2000 \cdot 30 \% \cdot 62,65$)	2 201 27 510	2 206 31 660	37 590	Выписка банка по валютному счету

Особенности учета доходов будущих периодов

Предоставление услуг, работ, изготовление готовой продукции осуществляются учреждениями на основании заключенных договоров с потребителями, заказчиками. Условиями договоров могут предусматриваться особенности перехода к заказчику права собственности на оказанные услуги, выполненные работы, готовую продукцию. В ряде случаев оказание платных услуг (выполнение работ) не всегда относится к одному отчетному периоду, поэтому суммы доходов, начисленных (полученных) учреждением в отчетном периоде, но относящихся к будущим отчетным периодам, являются доходами будущих периодов. К ним относятся:

- доходы, начисленные за выполненные и сданные заказчиком отдельные этапы работ, услуг, не относящихся к доходам текущего отчетного периода;
- доходы, полученные от продукции животноводства (приплод, привес, прирост животных) и земледелия;
- доходы по месячным, квартальным, годовым абонементам;
- доходы по операциям реализации имущества казны в случае, если договором предусмотрена рассрочка платежа на условиях перехода права собственности на объект после завершения расчетов;
- доходы 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.
- иные аналогичные доходы.

Для учета доходов будущих отчетных периодов предназначен счет 1 401 40 000 «Доходы будущих периодов», по кредиту которого отражаются суммы доходов, причитающихся к получению, а по дебету – суммы доходов, зачисленных на соответствующие счета доходов текущего финансового года при наступлении периода, к которому эти доходы относятся.

Учет доходов будущих периодов осуществляется по видам доходов (поступлений), предусмотренных сметой казенного учреждения, планом ФХД бюджетного и автономного учреждений в разрезе договоров, соглашений.

Бухгалтерские записи учреждения по учету доходов будущих периодов представлены в табл. 100.

Таблица 100

Бухгалтерские записи по учету доходов будущих периодов

Содержание операции	Дебет	Кредит
Начисление сумм заказчикам в соответствии с договорами и расчетными документами за выполненные и сданные им отдельные этапы работ, услуг	0 205 31 560	0 401 40 000 ¹
Начисление доходов от продукции животноводства (приплод, привес, прирост животных) и земледелия	0 105 26 340 0 105 36 340	0 401 40 000 ¹
Зачисление в доход текущего отчетного периода договорной стоимости выполненных и сданных заказчику отдельных этапов готовой продукции, работ, услуг, в том числе в конце финансового года по продукции животноводства и земледелия	0 401 40 000 ¹	0 401 10 130

¹ Применяется соответствующий аналитический код по КОСГУ. В автономном учреждении в 24–26 разрядах счета аналитический код вида поступлений, выбытий объекта учета в структуре, утвержденной планом финансово-хозяйственной деятельности автономного учреждения.

Пример. Муниципальное автономное учреждение физической культуры и спорта реализует квартальные абонементы на посещение тренажерного зала стоимостью 6000 р. (в том числе НДС 915,25 р.). Необходимо отразить указанные записи в учете автономного учреждения (табл. 101).

Таблица 101

Бухгалтерские записи по учету доходов будущих периодов

Содержание операций	Дебет	Кредит	Сумма, р.	Первичный документ
Получена в кассу плата за абонемент	2 201 34 000	2 205 30 000	6000	Приходный кассовый ордер
Начислены доходы будущих периодов	2 205 30 000	2 401 40 130	6000	Справка
Исчислен НДС с полученной оплаты ¹ (6000 · 18/118)	2 401 40 130	2 303 04 000	915,25	Справка, Расчет
В период действия абонемента (ежемесячно в последний день месяца)				

Содержание операций	Дебет	Кредит	Сумма, р.	Первичный документ
Зачислена в доход текущего отчетного периода стоимость оказанных услуг (6000 / 3)	2 401 40 130	2 401 10 130	2000	Справка, Расчет
Начислен НДС с доходов от реализации $((6000 - 915,25) / 3 \cdot 18 \%)$	2 401 10 130	2 303 04 000	305,08	Справка, Расчет
Принят к вычету НДС, начисленный при получении оплаты	2 303 04 000	2 401 40 130	305,08	Справка

¹ Данная корреспонденция счетов Инструкцией № 183н не предусмотрена, поэтому ее применение необходимо согласовать с финансовыми органами соответствующего публично-правового образования (с органом, осуществляющим в отношении данного автономного учреждения функции и полномочия учредителя).

5.2.2. Особенности признания и учета расходов учреждения

По факту совершения хозяйственных операций у учреждений формируются определенные затраты (расходы), которые в зависимости от своего экономического содержания могут:

- учитываться в составе затрат на оказание конкретных видов услуг (по дебету 109 00 «Затраты на изготовление готовой продукции, выполнение работ, услуг»);
- относиться на уменьшение доходов текущего финансового года (по дебету 401 10 «Доходы текущего финансового года»);
- учитываться в составе расходов текущего финансового года (по дебету 401 20 «Расходы текущего финансового года»);
- учитываться в составе расходов будущих периодов (по дебету 401 50 «Расходы будущих периодов»);

Также учреждения могут резервировать расходы по обязательствам, не определенным по величине и (или) времени исполнения в целях их равномерного отнесения на финансовый результат учреждения (по кредиту счета 401 60 000 «Резервы предстоящих расходов»).

Суммы, учтенные на счетах 0 109 00 000, 0 401 50 000, впоследствии в установленном порядке списываются в дебет счетов 0 401 10 000, 0 401 20 000 и в ходе заключения счетов текущего финансового года учитываются учреждением при формировании финансового результата прошлых отчетных периодов на счете 0 401 30 000.

Использование таких промежуточных счетов обусловлено необходимостью:

- учитывать расходы в тех периодах, к которым они относятся;
- формировать обоснованную с экономической точки зрения себестоимость готовой продукции, выполняемых работ, оказываемых услуг;

– распределять на себестоимость работ, услуг в соответствии с экономически обоснованными методиками те затраты, которые не могут быть сразу учтены при ее формировании, а нераспределенные затраты относить непосредственно на финансовый результат.

Расходы текущего финансового года делятся на расходы, формирующие и не формирующие себестоимость готовой продукции, работ, услуг.

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, соответственно. Расходы, которые формируют себестоимость выполненных работ (оказанных услуг), учитываются учреждением на счете 109 00 «Затраты на изготовление готовой продукции, выполнение работ, услуг». Суммы фактической себестоимости работ, оказанных услуг в рамках исполнения государственного (муниципального) задания бюджетным, автономным учреждением относится на уменьшение финансового результата текущего финансового года отражается по дебету счета 440110130 «Доходы от оказания платных услуг» и кредиту соответствующих счетов аналитического учета счета 410960000 «Себестоимость готовой продукции, работ, услуг».

Фактическая себестоимость выполненных работ, оказанных услуг относится на уменьшение финансового результата текущего финансового года в рамках иной приносящей доход деятельности и также отражается по дебету счета 240110130 «Доходы от оказания платных услуг» и кредиту соответствующих счетов аналитического учета счета 010960000 «Себестоимость готовой продукции, работ, услуг».

При отнесении себестоимости оказанных услуг на финансовый результат бухгалтерские записи оформляются отдельно по каждому виду деятельности, услуг, расходов.

Учет затрат должен быть организован учреждением по экономическим элементам и по статьям калькуляции (в зависимости от отраслевых особенностей), по способу включения в себестоимость (прямые и накладные), по связи с технико-экономическими факторами (условно-постоянные и условно-переменные (накладные) с целью нормирования, лимитирования и т.д.).

Выбор способа калькулирования себестоимости единицы продукции (объема работы, услуги) и базы распределения накладных расходов между объектами калькулирования осуществляется учреждением самостоятельно или органом, осуществляющим функции и полномочия учредителя в учетной политике учреждения.

Расходы учреждений, не формирующие себестоимость готовой продукции, работ, услуг, отражаются на счете 0 401 20 000 «Расходы текущего финансового года». Отнесение расходов бюджетного и автономного учреждения на

счет 0 401 20 000 «Расходы текущего финансового года» возможно только в случае, если они не формируют себестоимость оказываемых услуг (пункт 153 Инструкции № 174н, пункт 181 Инструкции № 183н). К таким расходам относятся:

- расходы, источником финансового обеспечения которых являлись субсидии на иные цели (пожертвования, гранты);
- расходы учреждения, которые не формируют себестоимость работ, услуг (готовой продукции), оказываемых учреждением в рамках выполнения задания учредителя. В частности, это подстатьи 262 «Пособия по социальной помощи населению», 263 «Пенсии, пособия и выплаты по пенсионному, социальному и медицинскому страхованию населения», 273 «Чрезвычайные расходы по операциям с активами», статья 290 «Прочие расходы» КОСГУ;
- издержки обращения и не распределяемые общехозяйственные расходы;
- расходы по содержанию недвижимого имущества и особо ценного движимого имущества, закрепленного за бюджетным (автономным) учреждением учредителем или приобретенного бюджетным (автономным) учреждением за счет средств, выделенных ему учредителем на приобретение такого имущества. К таким расходам относят эксплуатацию системы охранной сигнализации и противопожарной безопасности; аренду недвижимого имущества; содержание прилегающих к зданиям (сооружениям) территорий; техническое обслуживание и текущий ремонт объектов особо ценного движимого имущества; ОСАГО; уплату налогов, в качестве объекта налогообложения по которым признается соответствующее недвижимое и особо ценное движимое имущество (налог на имущество организаций, земельный налог, транспортный налог) и прочие.

Формирование в учете информации о себестоимости работ, услуг, оказываемых учреждением достаточно трудоемко. При этом конкретный порядок учета тех или иных расходов в дебет счета 0 109 00 000 «Затраты на изготовление готовой продукции, выполнение работ, услуг» и 0 401 20 «Расходы текущего финансового года» зависит от специфики деятельности конкретного учреждения и соответствующих положений его учетной политики, основанных на экономических обоснованиях.

Для определения финансового результата деятельности учреждения расходы группируются казенными и бюджетными учреждениями по видам расходов в разрезе КОСГУ, автономными учреждениями в разрезе видов выплат, предусмотренных планом финансово-хозяйственной деятельности учреждения (пункт 299 Инструкции № 157н).

5.2.3. Операции по заключению счетов текущего отчетного года

По завершении финансового года суммы доходов и расходов отчетного периода закрываются на финансовый результат прошлых отчетных периодов (счет 0 401 30 000 «Финансовый результат прошлых отчетных периодов»).

Закрытию подлежат следующие счета (по соответствующим аналитическим счетам):

- 0 401 10 100 «Доходы хозяйствующего субъекта»;
- 0 401 20 200 «Расходы хозяйствующего субъекта»;
- 0 30404000 «Внутриведомственные расчеты»;
- 0 30406 000 «Расчеты с прочими кредиторами»;
- 0 21002000 «Расчеты с финансовым органом по поступлениям в бюджет»;
- 0 30405000 «Расчеты по платежам из бюджета с финансовыми органами».

На данном счете также отражаются операции по переоценке стоимости нефинансовых активов и амортизации, проведенной в соответствии с законодательством РФ.

Операции по заключению счетов текущего финансового года представлены в табл. 102.

Таблица 102

Бухгалтерские записи по заключению счетов текущего финансового года

Содержание операции	Дебет	Кредит
Списаны в конце года суммы начисленных доходов на финансовый результат деятельности учреждения:		
– в части дебетового остатка	0 401 30 000	0 401 10 100
– в части кредитового остатка	0 401 10 100	0 401 30 000
Списаны в конце года суммы расходов на финансовый результат деятельности учреждения	0 401 30 000	0 401 20 200

Пример. За 2016 г. бюджетное учреждение физической культуры и спорта получило доходы от оказания платных услуг – 2000 000 р. Расходы на осуществление приносящей доход деятельности составили в сумме 1 350 000 р. Необходимо отразить указанные операции в учете учреждения (табл. 103).

Таблица 103

Бухгалтерские записи по заключению счетов текущего финансового года

Содержание операции	Дебет	Кредит	Сумма, р.	Документ-основание
Закрыты операции по отражению доходов и расходов от приносящей доход деятельности и расчетов по ним (прибыль)	2 401 10 130	2 401 30 000	2000 000	Справка (ф. 0504833)
Закрыты операции по отражению расходов на осуществление приносящей доход деятельности и расчетов по ним (убыток)	2 401 30 000	2 401 10 130	1 350 000	Справка (ф. 0504833)

На счете 401 30 «Финансовый результат прошлых отчетных периодов» сформирована прибыль по результатам 2016 года в сумме 650 000 р. (2000 000 – 1 350 000).

5.2.4. Особенности формирования резервов предстоящих расходов и расходов будущих периодов

Для обобщения информации о состоянии и движении сумм, зарезервированных в целях равномерного включения расходов на финансовый результат учреждения, по обязательствам, не определенным по величине и (или) времени исполнения предназначен счет 0 401 60 000.

В учреждении в соответствии учетной политикой могут формироваться резервы предстоящих расходов:

- 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 сотрудника (служащего) учреждения;

- предстоящей оплаты по требованию покупателей гарантийного ремонта, текущего обслуживания в случаях, предусмотренных договором поставки;

- иных аналогичных предстоящих оплат;

- возникающим в силу законодательства РФ при принятии решения о реструктуризации деятельности учреждения, в том числе создании, изменении структуры (состава) обособленных подразделений учреждения и (или) изменении видов деятельности учреждения, а также при принятии решения о реорганизации либо ликвидации учреждения;

- возникающим из претензионных требований и исков по результатам фактов хозяйственной жизни, в том числе в рамках досудебного (внесудебного) рассмотрения претензий, в размере сумм предъявленных учреждению штрафных санкций (пеней), иных компенсаций по причиненным ущербам (убыткам), в том числе вытекающих из условий гражданско-правовых договоров (контрактов), а также ожидаемых судебных расходов (издержек), в случае предъявления учреждению согласно законодательству РФ претензий (исков), иных аналогичных ожидаемых расходов;

- по обязательствам учреждения, возникающим по фактам хозяйственной деятельности (сделкам, операциям), по начислению которых существует на отчетную дату неопределенность по их размеру ввиду отсутствия первичных учетных документов;

– по иным обязательствам, не определенным по величине и (или) времени исполнения, в случаях, предусмотренных актом учреждения, принятым при формировании его учетной политики.

Порядок формирования резервов (виды формируемых резервов, методы оценки обязательств, дата признания в учете и т.д.) отражается учреждением в учетной политике.

Резерв должен использоваться только на покрытие тех затрат, в отношении которых этот резерв был изначально создан. При этом признание в учете расходов, в отношении которых сформирован резерв предстоящих расходов, осуществляется за счет суммы созданного резерва.

Аналитический учет по счету ведется в многографной карточке (ф. 0504054) или в Карточке учета средств и расчетов (ф. 0504051), по видам создаваемых резервов.

Для обобщения информации о состоянии и движении сумм, зарезервированных в целях равномерного включения расходов на финансовый результат учреждения, по обязательствам, не определенным по величине и (или) времени исполнения предназначен счет 0 401 60 000.

В рамках формирования учетной политики Учреждение устанавливает:

- детализацию счета 0 401 60 000 по аналитическому коду вида синтетического счета;
- порядок формирования резервов (их виды, методы оценки обязательств, дату признания в учете и т.д.).

Если учреждение не создает соответствующий резерв предстоящих расходов, то расходы, начисленные учреждением в отчетном периоде, но относящихся к будущим отчетным периодам, отражаются на счет 0 401 50 000 «Расходы будущих периодов». К таким расходам относят расходы, связанные:

- с подготовительными к производству работами в связи с их сезонным характером;
- освоением новых производств, установок и агрегатов;
- рекультивацией земель и осуществлением иных природоохранных мероприятий;
- добровольным страхованием (пенсионным обеспечением) сотрудников учреждения;
- приобретением неисключительного права пользования нематериальными активами в течение нескольких отчетных периодов;
- неравномерно производимым ремонтом основных средств;
- иными аналогичными расходами.

Расходы будущих периодов относятся на финансовый результат текущего финансового года в порядке, установленном учреждением (равномерно, пропорционально объему продукции (работ, услуг) и др.)

Бухгалтерские записи учреждения по учету расходов будущих периодов представлены в табл. 104.

Таблица 104

Бухгалтерские записи по учету расходов будущих периодов

Содержание операций	Номер счета	
	по дебету	по кредиту
Отражение расходов, произведенных учреждением в текущем отчетном периоде, но относящихся к следующим отчетным периодам:		
– по заработной плате	0 401 50 211	0 302 11 730
– по прочим выплатам	0 401 50 212	0 302 12 730
– по работам, услугам на содержание имущества	0 401 50 225	0 302 25 730
– по прочим работам, услугам	0 401 50 226	0 302 26 730
– по социальным пособиям	0 401 50 262	0 302 62 730
Отнесение расходов учреждения, произведенных ранее и учитываемых в составе расходов будущих отчетных периодов, на финансовый результат текущего финансового года, в том числе:		
– по заработной плате	0 401 20 211	0 401 50 211
– по прочим выплатам	0 401 20 212	0 401 50 212
– по работам, услугам на содержание имущества	0 401 20 225	0 401 50 225
– по прочим работам, услугам	0 401 20 226	0 401 50 226
– по социальным пособиям	0 401 20 262	0 401 50 262

Пример. Казенное учреждение приобрело по лицензионному договору неисключительные права на нематериальный актив (программу для ЭВМ) стоимостью 90 000 р. Срок действия договора составляет 36 месяцев. Согласно учетной политике учреждения расходы будущих периодов списываются на расходы текущего периода ежемесячно в течение периода, к которому они относятся. Необходимо отразить указанные операции в учете учреждения (табл. 105).

Таблица 105

Бухгалтерские записи по учету расходов будущих периодов

Содержание операции	Дебет	Кредит	Сумма, р.
Отражены расходы будущих периодов в сумме приобретенных неисключительных прав на нематериальный актив	1 401 50 226	1 302 26 730	90 000
Принят к забалансовому учету, полученный в пользование нематериальный актив	Забалансовый счет 01		90 000

Содержание операции	Дебет	Кредит	Сумма, р.
Погашена задолженность перед лицензиаром	1 302 26 830	1 304 05 226	90 000
Отражено ежемесячное отнесение расходов будущих периодов на финансовый результат текущего отчетного периода 90 000 р. / 36 мес.	1 401 20 226	1 401 50 226	2500
Списана с забалансового учета стоимость нематериального актива по окончании срока действия лицензионного договора		Забалансовый счет 01	90 000

Контрольные вопросы

1. Как формируется и отражается в бухгалтерском учете финансовый результат деятельности учреждения за текущий финансовый год и за прошлые финансовые периоды на счетах бухгалтерского учета?
2. Как отражаются в учете доходы и расходы учреждения в соответствии с планом финансово-хозяйственной деятельности? Опишите порядок учета доходов и расходов будущих периодов и отнесения их на доходы и расходы текущего отчетного периода?
3. Как осуществляется закрытие счетов текущего финансового года с использованием счета «Финансовый результат прошлых отчетных периодов»?
4. Как осуществляется списание с балансового учета задолженности по принятым обязательствам, не востребованной в течение срока исковой давности?

Задания

Задание 1. Отрадите в учете муниципального бюджетного учреждения здравоохранения поступление пожертвования физического лица в сумме 100 000 р. на ремонт кабинета. За счет полученного пожертвования учреждением оплачены услуги по ремонту кабинета в сумме 100 000 р. (в том числе НДС). Работы по ремонту произведены сторонней организацией (подрядчиком).

Задание 2. Отрадите в учете казенного учреждения списание кредиторской задолженности по транспортным услугам в сумме 5 000 р. вследствие ликвидации кредитора. Срок исковой давности по данной кредиторской задолженности на момент ее списания истек. Транспортные услуги произведены в рамках бюджетной деятельности и учтены учреждением в составе расходов.

Задание 3. По результатам проведенной налоговой проверки бюджетному учреждению предъявлено требование об уплате штрафа в размере 15 000 р. и пени в размере 2500 р. за неполное и несвоевременное перечисление налога на имущество в бюджет. Указанные суммы перечислены бюджетным учреждением за счет средств, полученных от приносящей доход деятельности. Необходимо отразить указанные операции в учете?

6. Порядок составления и представления бухгалтерской (финансовой) отчетности

Все организации государственного сектора обязаны составлять бухгалтерскую (финансовую) отчетность в соответствии с законодательством РФ:

– Приказ Минфина России от 28.12.2010 г. № 191н «Об утверждении Инструкции о порядке составления и представления годовой, квартальной и месячной отчетности об исполнении бюджетов бюджетной системы Российской Федерации» (Инструкция № 191н);

– Приказ Минфина России от 25.03.2011 г. № 33н «Об утверждении Инструкции о порядке составления, представления годовой, квартальной бухгалтерской отчетности государственных (муниципальных) бюджетных и автономных учреждений» (Инструкция № 33н).

Главными распорядителями, распорядителями, получателями бюджетных средств, главными администраторами, администраторами доходов бюджетов, главными администраторами, администраторами источников финансирования дефицита бюджетов, финансовыми органами, органами казначейства, органами, осуществляющими кассовое обслуживание, а также казенными учреждениями, являющимися получателями бюджетных средств, отчетность за отчетный период формируется в объеме форм и в порядке, предусмотренном Инструкцией № 191н.

Бюджетные (автономные) учреждения, финансовое обеспечение деятельности которых осуществляется за счет средств субсидий на выполнение задания учредителя, составляют бухгалтерскую отчетность по формам и в порядке, утвержденном Инструкцией № 33н. Однако те бюджетные (автономные) учреждения, которые осуществляют полномочия по исполнению публичных денежных обязательств перед физическими лицами, а также бюджетные (автономные) учреждения, которым предоставлены бюджетные инвестиции, формируют отчетность за отчетный период в объеме форм и в порядке, предусмотренном для получателя бюджетных средств Инструкцией № 191н.

Отчетность получателей бюджетных средств составляется за месяц, квартал и год.

Отчетность бюджетных и автономных учреждений составляется ежеквартально и за год. Бухгалтерская отчетность составляется бюджетными и автономными учреждениями на следующие даты: квартальная – по состоянию на 1 апреля, 1 июля и 1 октября текущего года, годовая – на 1 января года, следующего за отчетным.

Отчетным годом является календарный год – с 1 января по 31 декабря включительно.

Месячная и квартальная отчетность является промежуточной и составляется нарастающим итогом с начала текущего финансового года.

Учредителем в отношении своих подведомственных учреждений могут быть установлены дополнительная периодичность представления отчетности, дополнительные формы отчетности для их представления в составе месячной, квартальной, годовой бюджетной отчетности, а также порядок их составления и представления.

Перед составлением годовой отчетности необходимо провести инвентаризацию активов и обязательств, в том числе расчетов:

- провести сверку расчетов с дебиторами и кредиторами (поставщиками товаров, исполнителями работ (услуг), налоговыми органами и т.д.);
- сверить данные учета по счетам, открытым в органе казначейства и (или) в кредитных организациях, с данными выписок из этих счетов;
- другое.

При составлении бухгалтерской (финансовой) отчетности учреждением должны соблюдаться следующие правила:

- отчетность составляется на основе данных главной книги и (или) других регистров бюджетного учета, установленных законодательством РФ, с обязательным проведением сверки оборотов и остатков по регистрам аналитического учета с оборотами и остатками по регистрам синтетического учета;

- отчетность должна включать показатели деятельности всех подразделений учреждения, в том числе его филиалов и представительств, независимо от их места нахождения;

- отчетность составляется нарастающим итогом с начала года;

- числовые показатели выражаются в рублях с точностью до второго десятичного знака после запятой;

- показатель отчетности, имеющий отрицательное значение, отражается со знаком «минус»;

- в случае если все показатели, предусмотренные формой отчетности, не имеют числового значения, такая форма отчетности не составляется и в составе отчетности за отчетный период не представляется, о чем указывается в текстовой части Пояснительной записки в разделе «Прочие вопросы деятельности учреждения»;

- в отчетности не должно быть подчисток и помарок;

- в случае выявления ошибок, допущенных учреждением при составлении отчетности, в нее необходимо внести соответствующие изменения и представить повторно.

Состав бухгалтерской (финансовой) отчетности учреждений представлен в табл. 106, 107.

Состав годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности
бюджетного (автономного) учреждения

Наименование	Код по ОКУД	Периодичность представления	
		квартальная	годовая
Баланс государственного (муниципального) учреждения	0503730	–	+
Справка по консолидируемым расчетам учреждения	0503725	+	+
Справка по заключению учреждением счетов бухгалтерского учета отчетного финансового года	0503710	–	+
Отчет об исполнении учреждением плана его финансово-хозяйственной деятельности	0503737	+	+
Отчет об обязательствах учреждения	0503738	+	+
Отчет о финансовых результатах деятельности учреждения	0503721	–	+
Отчет о движении денежных средств учреждения	0503723	+	+
Пояснительная записка к Балансу учреждения, в том числе:	0503760	+	+
текстовая часть		+	+
Сведения об основных направлениях деятельности (Таблица № 1)		–	+
Сведения об особенностях ведения бухгалтерского учета (Таблица № 4)		–	+
Сведения о результатах мероприятий внутреннего государственного (муниципального) финансового контроля (Таблица № 5)		–	+
Сведения о проведении инвентаризаций (Таблица № 6)		–	+
Сведения о результатах внешнего государственного (муниципального) финансового контроля (Таблица № 7)		–	+
Сведения о количестве обособленных подразделений		0503761	–
Сведения о результатах учреждения по исполнению государственного (муниципального) задания	0503762	–	+
Сведения об исполнении мероприятий в рамках субсидий на иные цели и на цели осуществления капитальных вложений	0503766	–	+
Сведения о целевых иностранных кредитах	0503767	–	+
Сведения о движении нефинансовых активов учреждения	0503768	–	+
Сведения по дебиторской и кредиторской задолженности учреждения	0503769	+	+
Сведения о финансовых вложениях учреждения	0503771	–	+
Сведения о суммах заимствований	0503772	–	+
Сведения об изменении остатков валюты баланса учреждения	0503773	–	+

Наименование	Код по ОКУД	Периодичность представления	
		квартальная	годовая
Сведения о принятых и неисполненных обязательствах	0503775	–	+
Сведения об остатках денежных средств учреждения	0503779	+	+
Сведения об исполнении судебных решений по денежным обязательствам учреждения	0503295	+	+

Таблица 107

Состав годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности казенного учреждения

Название формы бюджетной отчетности	Код формы по ОКУД	Периодичность представления		
		в составе месячной отчетности	в составе квартальной отчетности	в составе годовой отчетности
Баланс главного распорядителя, распорядителя, получателя бюджетных средств, главного администратора, администратора источников финансирования дефицита бюджета, главного администратора, администратора доходов бюджета	0503130	–	–	+
Справка по консолидируемым расчетам	0503125	+	+	+
Справка по заключению счетов бюджетного учета отчетного финансового года	0503110	–	–	+
Справка о суммах консолидируемых поступлений, подлежащих зачислению на счет бюджета	0503184	+	+	+
Отчет об исполнении бюджета главного распорядителя, распорядителя, получателя бюджетных средств, главного администратора, администратора источников финансирования дефицита бюджета, главного администратора, администратора доходов бюджета	0503127	+	+	+
Отчет о бюджетных обязательствах	0503128	–	+	+
Отчет о финансовых результатах деятельности	0503121	–	–	+
Отчет о движении денежных средств	0503123	–	+	+
Пояснительная записка, в том числе:	0503160	+	+	+
Текстовая часть		+	+	+
Сведения об основных направлениях деятельности (Таблица 1)		–	–	+
Сведения о мерах по повышению эффективности расходования бюджетных средств (Таблица 2)		–	–	+
Сведения об особенностях ведения бюджетного учета (Таблица 4)		–	–	+

Название формы бюджетной отчетности	Код формы по ОКУД	Периодичность представления		
		в составе месячной отчетности	в составе квартальной отчетности	в составе годовой отчетности
Сведения о результатах мероприятий внутреннего государственного (муниципального) финансового контроля (Таблица 5)		–	–	+
Сведения о проведении инвентаризаций (Таблица 6)		–	–	+
Сведения о результатах внешнего государственного (муниципального) финансового контроля (Таблица 7)		–	–	+
Сведения о результатах деятельности	0503162	–	–	+
Сведения об исполнении бюджета	0503164	–	+	+
Сведения об исполнении мероприятий в рамках целевых программ	0503166	–	–	+
Сведения о целевых иностранных кредитах	0503167	–	–	+
Сведения о движении нефинансовых активов	0503168	–	–	+
Сведения по дебиторской и кредиторской задолженности	0503169	–	+	+
Сведения о финансовых вложениях получателя бюджетных средств, администратора источников финансирования дефицита бюджета	0503171	–	–	+
Сведения о государственном (муниципальном) долге, предоставленных бюджетных кредитах	0503172	–	–	+
Сведения об изменении остатков валюты баланса	0503173	–	–	+
Сведения о доходах бюджета от перечисления части прибыли (дивидендов) государственных (муниципальных) унитарных предприятий, иных организаций с государственным участием в капитале	0503174	–	–	+
Сведения о принятых и неисполненных обязательствах получателя бюджетных средств	0503175	–	–	+
Сведения об использовании информационно-коммуникационных технологий	0503177	–	+	+
Сведения об остатках денежных средств на счетах получателя бюджетных средств	0503178	+	+	+
Сведения об исполнении судебных решений по денежным обязательствам	0503296	–	+	+

Бухгалтерскую (финансовую) отчетность подписывают руководитель и главный бухгалтер учреждения. Если бухгалтерский учет ведется централизованной бухгалтерией, то отчетность подписывает руководитель учреждения, а также руководитель и бухгалтер-специалист данной централизованной бухгалтерии. Если в формах отчетности содержатся плановые (прогнозные) и аналитические показатели, то отчетность подписывает также руководитель финансово-экономической службы.

Отчетность учреждения представляется в адрес главного распорядителя (учредителя) на бумажном носителе и (или) в виде электронного документа на электронном носителе или путем передачи по телекоммуникационным каналам связи в порядке, установленном учредителем. Бюджетная отчетность на бумажном носителе представляется главным бухгалтером учреждения или лицом, ответственным за ведение бюджетного учета, формирование, составление и представление бюджетной отчетности, в сброшюрованном и пронумерованном виде с оглавлением и сопроводительным письмом.

Особенностью представления отчетности автономным учреждением является то, что автономное учреждение представляет учредителю бухгалтерскую (финансовую) отчетность после ее рассмотрения наблюдательным советом в соответствии с действующим законодательством.

Сроки представления отчетности устанавливаются ГРБС (учредителем).

Днем представления бухгалтерской (финансовой) отчетности считается дата ее отправки по телекоммуникационным каналам связи либо дата фактической передачи (в бумажном виде).

Субъект бюджетной отчетности, ответственный за формирование сводной и (или) консолидированной отчетности (пользователь бюджетной отчетности), производит камеральную проверку представляемой ему подведомственными учреждениями бюджетной отчетности, то есть осуществляет проверку бюджетной отчетности на соответствие требованиям к составлению путем выверки ее показателей по установленным контрольным соотношениям.

В соответствии с подпунктом 5 пункта 1 статьи 23 НК РФ бюджетные и автономные учреждения как налогоплательщики обязаны также представлять бухгалтерскую отчетность в налоговый орган по месту своего нахождения.

Согласно Письму Минфина России от 28.03.2013 г. № 02-06-07/9937 «По вопросу о представлении в налоговые органы бухгалтерской (бюджетной) отчетности организаций сектора государственного управления», не позднее трех месяцев после окончания отчетного года учреждения обязаны представить один экземпляр годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности в налоговые органы в составе следующих форм:

– баланс главного распорядителя, распорядителя, получателя бюджетных средств, главного администратора, администратора источников финансиру-

ния дефицита бюджета, главного администратора, администратора доходов бюджета (ф. 0503130);

- для бюджетных учреждений, автономных учреждений:
- баланс государственного (муниципального) учреждения (ф. 0503730);
- отчет об исполнении учреждением плана его финансово-хозяйственной деятельности (ф. 0503737);
- отчет о финансовых результатах деятельности учреждения (ф. 0503721);
- сведения по дебиторской и кредиторской задолженности учреждения (ф. 0503769);
- Сведения об остатках денежных средств учреждения (ф. 0503779).

Сводная (консолидированная) бюджетная отчетность распорядителей бюджетных средств, главных распорядителей бюджетных средств, финансовых органов, а также отчетность органов, осуществляющих кассовое обслуживание исполнения бюджетов бюджетной системы Российской Федерации, представлению в налоговые органы не подлежит.

В соответствии с законодательством о налогах и сборах учреждения могут выступать в роли налоговых агентов и налогоплательщиков. В связи с этим у них возникает обязанность по исчислению, удержанию, перечислению в бюджет налогов, а также по представлению соответствующей отчетности в налоговый орган (по НДФЛ, налогу на прибыль, налогу на имущество, земельному и транспортному налогу, НДС, ЕНВД). Кроме того, из всех типов государственных (муниципальных) учреждений только автономные учреждения вправе применять УСН.

Учреждение обязано хранить бухгалтерскую (финансовую) отчетность в течение сроков, установленных правилами организации государственного архивного дела, но не менее пяти лет с момента окончания отчетного года.

Контрольные вопросы

1. Назовите состав бухгалтерской (финансовой) отчетности казенных, бюджетных и автономных учреждений.
2. По каким правилам формируется годовая бухгалтерская (финансовая) отчетность учреждений.
3. Каков порядок представления учредителю и в надзорные органы бухгалтерской (финансовой) отчетности учреждений?

7. Анализ в государственных (муниципальных) учреждениях

7.1. Теоретические основы анализа в государственных (муниципальных) учреждениях

7.1.1. Цель, предмет и задачи анализа в государственных (муниципальных) учреждениях

Важнейшим условием эффективного функционирования национальной экономики является рациональное и экономное использование средств государственного бюджета, направляемых на содержание отраслей непродуцированной сферы. В этой связи существенное значение имеет комплексный анализ деятельности организаций, финансируемых из бюджета. Аналитическая функция управления призвана обеспечивать оперативный, текущий и стратегический анализ информации о реальном экономическом состоянии субъекта хозяйствования, резервах экономии бюджетных ресурсов, целевом использовании выделенных государством денежных средств для деятельности организаций непродуцированной сферы.

Государственные (муниципальные) учреждения являются важными субъектами производственных и финансово-экономических отношений при любой системе хозяйствования и в любой модели государственного устройства. Они призваны обеспечивать удовлетворение целого ряда общественно значимых потребностей, таких как образование, здравоохранение, научные исследования, социальная защита, культура, государственное управление и др.

Государственные (муниципальные) учреждения являются некоммерческими организациями, поэтому основным источником дохода для бюджетных организаций является не выручка, а средства целевого финансирования, которые могут быть использованы только на строго установленные цели. Хотя деятельность бюджетных организаций носит объективный характер и развивается по определенным законам, она нуждается в управлении со стороны государства. Чтобы быть эффективным, такое управление, во-первых, должно основываться на познании и использовании механизмов действия законов экономического развития, проявляемых на уровне отдельных субъектов хозяйствования, и, во-вторых, реализовываться посредством определенного набора функций, к числу которых относится и функция анализа.

Термин «анализ» (от греч. *analysis*) означает разложение, расчленение изучаемого объекта на части, элементы. Анализ выступает в противоречивом единстве с понятием «синтез» (от греч. *synthesis*), которое означает соединение ранее расчлененных объектов в единое целое.

Экономический анализ – это научный способ познания сущности экономических явлений и процессов, основанный на разложении их на составные части и изучении во всем многообразии связей и зависимостей.

Возникновение экономического анализа связывают с возникновением и развитием бухгалтерского учета. Однако свое теоретическое и практическое развитие он получил в эпоху развития рыночных отношений, а именно во второй половине 19 века. Обособление анализа хозяйственной деятельности в специальную отрасль знаний произошло несколько позже – в первой половине 20 века.

Анализ является неотъемлемой частью процесса принятия решений в системе управления бюджетной организацией. Как функция управления он взаимосвязан с другими управляющими функциями – планированием, учетом, регулированием и контролем.

Анализ в государственных (муниципальных) учреждениях проводится с целью установить, насколько эффективно используются средства бюджета, направляемые на финансирование конкретного учреждения, соответствуют ли качество и объем услуг, оказываемых населению или другим субъектам хозяйствования, затратам, которые несет государство по их оказанию.

Для достижения этой цели решаются следующие задачи:

- выявление потребностей общества в услугах учреждения;
- изучение полноты удовлетворения потребностей общества в услугах учреждения и проверка соблюдения установленных нормативов;
- оценка эффективности использования ресурсов;
- выявление и измерение факторов отклонений фактических показателей хозяйственной деятельности от нормативных или плановых и определение резервов;
- подготовка аналитической информации для выбора оптимальных управленческих решений.

Предметом анализа в государственных (муниципальных) учреждениях является финансово-хозяйственная деятельность государственных (муниципальных) учреждений.

При проведении анализа в государственных (муниципальных) учреждениях, необходимо руководствоваться определенными принципами. К основным таким принципам относятся:

1) *Научность*. Анализ должен основываться на положениях диалектической истории познания, учитывать требования экономических законов развития производства, использовать достижения НТП.

2) *Комплексность*. Анализ должен охватывать все звенья и стороны деятельности предприятия, обеспечивать всестороннее изучение причинных зависимостей в экономике предприятия.

3) *Системность*. Каждый изучаемый объект должен рассматриваться как сложная динамическая система, состоящая из ряда элементов, связанных между

собой и с внешней средой. Изучение должно осуществляться с учетом всех внутренних и внешних связей.

4) *Объективность*. Анализ должен базироваться на достоверной, проверенной информации, реально отражающей объективную действительность.

5) *Точность и достоверность*. Выводы должны обосновываться точными и достоверными аналитическими расчетами, что предусматривает совершенствование организации учета, аудита, а также применяемых методик анализа.

6) *Действенность*. Своевременно выявляя недостатки и просчеты в работе, анализ должен активно воздействовать на деятельность учреждения и её результаты, что предполагает практическое использование материалов анализа для управления учреждением (разработка конкретных мероприятий, корректировка плановых данных).

7) *Оперативность*. Означает быстроту и четкость проведения анализа, принятия по его результатам управленческих решений и претворения их в жизнь.

8) *Демократичность*. Предполагает участие в проведении анализа широкого круга работников предприятия, что обеспечивает более полное выявление передового опыта и использование внутривозможных резервов.

9) *Эффективность*. Предполагает, что затраты на проведение анализа должны давать многократный эффект.

7.1.2. Метод, методика и инструментарий анализа в государственных (муниципальных) учреждениях

Под *методом экономического анализа* понимается диалектический способ подхода к изучению процессов деятельности учреждений, который исходит из того, что все явления и процессы необходимо рассматривать в постоянном движении, изменении и развитии.

Методика экономического анализа представляет собой совокупность аналитических способов и правил исследования экономических явлений и процессов деятельности учреждений, подчиненных цели анализа.

Важнейшим элементом методики экономического анализа выступают технические приемы и способы анализа, которые также называют *инструментарием* анализа или методами.

1. Использование абсолютных, относительных и средних величин.

Анализ тех или иных показателей, процессов начинается с использования абсолютных величин (фонд оплаты труда, сумма прочих расходов и т.д.). В большей мере абсолютные величины используются в качестве базы для исчисления средних и относительных величин. Относительные величины незаменимы при анализе явлений динамики. Это темпы роста, прироста. Они характеризуют изменение того или иного показателя во времени. Также они применяются

при изучении показателей структурного порядка, например, при изучении состава и структуры расходов учреждения. Отражая отношение части совокупности к совокупности в целом, они наглядно иллюстрируют как всю совокупность, так и ее часть (например, удельный вес заработной платы в сумме расходов учреждения). Не менее важное значение в процессе анализа имеют средние величины. Они позволяют обобщать исследуемые совокупности типичных, однородных показателей, явлений. Без них невозможно сравнение изучаемого признака по разным совокупностям. Это и среднегодовая стоимость основных средств учреждения, среднегодовая заработная плата и т.д.

2. Сравнение – один из важнейших способов в анализе. Существует несколько форм сравнения: с планом, с прошлым, с лучшим, со средними данными. Особенность: сравнение с прошлым требует пересчета исследуемого показателя в сопоставимый, например, анализ доходов от деятельности по оказанию услуг (работ) за ряд лет в текущих ценах будет неверным. Для представления реальной картины изменения данных показателей в динамике необходима их корректировка, пересчет оборотов в одинаковые, сопоставимые цены, чаще всего базисного периода, чтобы учесть явление инфляции.

3. Группировка – неотъемлемая часть экономического исследования, предполагающая деление массы изучаемой совокупности объектов на количественно однородные группы по соответствующим признакам. Различают *типологические, структурные и аналитические* группировки. Примером типологических группировок могут быть группы населения по роду деятельности, группы предприятий по формам собственности и т.д.

Структурные группировки позволяют изучать внутреннее строение показателей, соотношения в них отдельных частей. С их помощью изучают состав рабочих по профессиям, по стажу работы, по возрасту и т.д.

Аналитические (причинно-следственные) – используются для определения наличия, направления и формы связи между изучаемыми показателями. Например, изучается влияние среднегодовой зарплаты работающих и численности персонала на фонд оплаты труда работающих.

4. Балансовый метод – служит для отражения соотношений, пропорций двух групп взаимосвязанных экономических показателей, итоги которых должны быть тождественны. Используется при анализе обеспеченности предприятия трудовыми, финансовыми ресурсами, сырьем, топливом и т.д.

5. Метод цепных подстановок – используется для исчисления влияния отдельных факторов на соответствующий совокупный показатель. Используется лишь тогда, когда зависимость между изучаемыми явлениями имеет строго функциональный характер, когда она представляется в виде прямой или обратно пропорциональной зависимости. Метод состоит в последовательной замене базисной величины одного сомножителя фактической его величиной, все остальные показатели при этом считаются неизменными. Степень влияния того или

иного показателя выявляется последовательным вычитанием: из второго расчета вычитается первый, из третьего второй и т.д., очень важно обеспечить строгую последовательность подстановки. В первую очередь выявляется влияние количественных показателей, а потом – качественных. Например, используем для примера мультипликативную двухфакторную модель фонда оплаты труда:

$$\text{ФОТ} = T \cdot \text{ЗП},$$

где ФОТ – фонд оплаты труда работающих;

T – численность работающих;

ЗП – среднегодовая заработная плата 1 работающего.

В общем виде имеем следующую форму расчетов:

$$\text{ФОТ}_0 = T_0 \cdot \text{ЗП}_0$$

$$\text{ФОТ}_{\text{усл}} = T_1 \cdot \text{ЗП}_0$$

$$\text{ФОТ}_1 = T_1 \cdot \text{ЗП}_1$$

$(\text{ФОТ}_{\text{усл}} - \text{ФОТ}_0)$ – влияние численности работающих на фонд оплаты труда;

$(\text{ФОТ}_1 - \text{ФОТ}_0)$ – влияние среднегодовой заработной платы одного работающего на фонд оплаты труда.

6. Способ абсолютных разниц

Способ абсолютных разниц применяется для расчета влияния факторов на прирост результативного показателя в детерминированном анализе, но только в мультипликативных моделях и моделях мультипликативно-аддитивного типа.

Величина влияния факторов рассчитывается умножением абсолютного прироста значения исследуемого фактора на базисную величину факторов, которые находятся справа от него, и на фактическую величину факторов, расположенных слева от него в модели.

Используем для примера мультипликативную двухфакторную модель фонда оплаты труда:

$$\text{ФОТ} = T \cdot \text{ЗП}$$

Алгоритм расчета влияния факторов на прирост результативного показателя для этой модели выглядит следующим образом:

$$\Delta \text{ФОТ}_T = \Delta T \cdot \text{ЗП}_0$$

$$\Delta \text{ФОТ}_{\text{ЗП}} = T_1 \cdot \Delta \text{ЗП}$$

Алгебраическая сумма прироста результативного показателя за счет отдельных факторов равняется его общему приросту.

7. Способ процентных (относительных) разниц

Способ относительных разниц применяется для измерения влияния факторов на прирост результативного показателя только в мультипликативных моделях. Размер влияния каждого фактора-сомножителя на результативный показатель определяется на основе процентных разниц темпов роста по взаимосвязанным показателям.

Каждая процентная разница характеризует размер влияния фактора на объект анализа в процентах. Чтобы определить абсолютную величину влияния факторов на результативный показатель, необходимо процентную разницу умножить на базисное значение результативного показателя.

Алгоритм расчета влияния факторов на результативный показатель по двухфакторной модели фонда оплаты труда представлен в табл. 108.

Таблица 108

Алгоритм расчета влияния факторов на фонд оплаты труда

Показатели	Прошлый период	Отчетный период	Темп роста, %	Процентная разница, %	Размер влияния	Фактор
Численность работающих	T_0	T_1	$(T_1 / T_0) \cdot 100 = y$	$y - 100$	$\Phi OT_0 \cdot (y - 100) / 100$	T
Фонд оплаты труда	ΦOT_0	ΦOT_1	$(\Phi OT_1 / \Phi OT_0) \cdot 100 = z$	$z - y$	$\Phi OT_0 \cdot (z - y) / 100$	$ЗП$

8. Интегральный метод

Интегральный метод обеспечивает более точные оценки факторных влияний. В теории анализа хозяйственной деятельности для практических применений разработаны конечные рабочие формулы интегрального метода для наиболее распространенных видов факторных зависимостей, что делает этот метод доступным для каждого аналитика. Рассмотрим рабочую формулу для мультипликативной двухфакторной модели (на примере фонда оплаты труда):

$$\Phi OT = T \cdot ЗП$$

Алгоритм метода

$$\Delta \Phi OT_T = \Delta T \cdot ЗП_0 + (\Delta T \cdot \Delta ЗП) / 2$$

$$\Delta \Phi OT_{ЗП} = \Delta ЗП \cdot T_0 + (\Delta T \cdot \Delta ЗП) / 2$$

7.1.3. Классификация видов экономического анализа

В экономической литературе экономический анализ классифицируется по различным признакам. Рассмотрим классификацию Г.В. Савицкой по восьми следующим признакам (табл. 109).

Классификация видов экономического анализа

Признак	Виды анализа
Отраслевой	Отраслевой Межотраслевой
Временной	Предварительный (краткосрочный и долгосрочный) Последующий (оперативный и итоговый)
Пространственный	Внутрифирменный Межфирменный
Функциональный	Финансовый Управленческий Социально-экономический Экономико-статистический Маркетинговый Инвестиционный Функционально-стоимостной Логистический
Методика изучения объектов	Качественный Количественный (факторный) Экспресс-анализ Фундаментальный
Субъекты (пользователи анализа)	Внутренний Внешний
Степень охвата изучаемых объектов	Сплошной Выборочный
Содержание программы	Комплексный Тематический

Отраслевой – анализ, учитывающий специфику деятельности отдельных отраслей (промышленности, сельского хозяйства, торговли и т.д.).

Межотраслевой – анализ, являющийся теоретической и методологической основой отраслевых методик анализа (теория АХД).

Предварительный (перспективный) – необходим для обоснования планов и управленческих решений, проводится до совершения хозяйственных операций.

Последующий (ретроспективный, исторический) – используют для изучения тенденций развития предприятия, контроля за выполнением принятых планов и диагностики его состояния, проводится после совершения хозяйственных операций.

Краткосрочный – анализ, охватывающий период до одного года.

Долгосрочный $z-y$ анализ, охватывающий период свыше года.

Оперативный – проводится за короткие отрезки времени (смену, сутки, декаду). Цель его – оперативно выявлять недостатки и воздействовать на хозяйственные процессы.

Итоговый (заключительный) – проводится за отчетный период (месяц, квартал, год). Обеспечивает более полную оценку деятельности предприятия по использованию имеющихся возможностей.

Внутрифирменный – анализ, изучающий деятельность только исследуемого предприятия и его структурных подразделений.

Межфирменный – анализ, при котором сравниваются результаты деятельности двух или более учреждений.

Финансовый – анализ, основное назначение которого изучение, диагностика, прогнозирование финансового состояния предприятия и выявление резервов повышения его устойчивости.

Управленческий – анализ, который проводят все службы предприятия с целью получения информации, необходимой для планирования, контроля и принятия оптимальных управленческих решений. Его результаты являются коммерческой тайной.

Социально-экономический – анализ, изучающий взаимосвязь социальных и экономических процессов, их влияние друг на друга и на экономические результаты хозяйственной деятельности.

Экономико-статистический – применяется органами статистики для изучения массовых общественных явлений на разных уровнях управления: учреждения, отрасли, региона.

Маркетинговый – применяется службой маркетинга предприятия для изучения внешней среды функционирования учреждения: рынков сырья и сбыта готовой продукции, ее конкурентоспособности, спроса и предложения, коммерческого риска, формирования ценовой политики, разработки тактики и стратегии маркетинговой деятельности.

Инвестиционный – используется для разработки программы и оценки эффективности инвестиционной деятельности субъектов хозяйствования.

Функционально-стоимостной – анализ, исследующий функции, выполняемые объектом изучения, и методы их реализации. Направлен на выявление ненужных функций объекта, на минимизацию затрат в целом.

Логистический – анализ, исследующий товарные потоки, от поставщиков сырья до покупателей.

Качественный – анализ, основанный на качественных сравнительных характеристиках и экспертных оценках исследуемых явлений и процессов.

Количественный (факторный) – анализ, основанный на количественных сопоставлениях и исследовании степени чувствительности экономических явлений к изменению различных факторов.

Экспресс-анализ – способ диагностики состояния экономики предприятия на основе типичных признаков, характерных для определенных экономических явлений. Например, если темпы роста товарной продукции выше темпов реализации продукции, это признак затоваривания.

Фундаментальный – углубленное, комплексное исследование сущности изучаемых явлений с использованием математического аппарата.

Внутренний – анализ, проводящийся непосредственно на предприятии для нужд оперативного, краткосрочного и долгосрочного управления производственной, коммерческой и финансовой деятельностью.

Внешний – анализ, проводящийся на основании финансовой и статистической отчетности органами хозяйственного управления, банками, финансовыми органами, акционерами, инвесторами и т.д.

Сплошной – анализ, при котором выводы осуществляются после изучения всех без исключения объектов.

Выборочный – анализ, при котором выводы осуществляются по результатам обследования только части объектов, что позволяет ускорить аналитический процесс и выработку управленческих решений по результатам анализа.

Комплексный – анализ, при котором деятельность предприятия изучается всесторонне.

Тематический – анализ, при котором изучаются только отдельные стороны деятельности предприятия, представляющие в данный момент наибольший интерес.

7.1.4. Информационное обеспечение анализа деятельности государственных (муниципальных) учреждений

Результативность экономического анализа в значительной степени зависит от его информационной базы. Все источники данных для экономического анализа делятся на три группы: нормативно-плановые, учетные и внеучетные.

К *нормативно-плановым* относится план финансово-хозяйственной деятельности государственного (муниципального) учреждения, а также различные нормативные материалы, сметы, проектные задания и т.д.

К *учетным* источникам относятся все данные, которые содержат документы бухгалтерского, статистического, оперативного учета и отчетности. Ведущая роль при этом в информационном обеспечении экономического анализа принадлежит бухгалтерскому учету и отчетности.

К *внеучетным* источникам относятся документы, регулирующие хозяйственную деятельность, а также данные, которые не относятся к перечисленным ранее. В их число входят следующие документы:

1. Официальные документы (нормативно-правовые акты государства, акты ревизий и проверок, приказы и распоряжения руководителя предприятия).

2. Хозяйственно-правовые документы: договора, соглашения, решения арбитража и судебных органов.

3. Научно-техническая документация (публикации, отчеты по результатам научно-исследовательской работы и др.)

4. Техническая и технологическая документация.

5. Информация об основных контрагентах предприятия (поставщиках и покупателях) и любая другая информация, не вошедшая в первые две группы.

7.2. Анализ финансового обеспечения деятельности государственных (муниципальных) учреждений

7.2.1. Анализ финансового обеспечения деятельности казенных учреждений

Казенное учреждение – государственное (муниципальное) учреждение, осуществляющее оказание государственных (муниципальных) услуг, выполнение работ и (или) исполнение государственных (муниципальных) функций в целях обеспечения реализации предусмотренных законодательством Российской Федерации полномочий органов государственной власти (государственных органов) или органов местного самоуправления, финансовое обеспечение деятельности которого осуществляется за счет средств соответствующего бюджета на основании бюджетной сметы.

Можно выделить следующие характерные признаки казенных учреждений:

– финансовое обеспечение деятельности осуществляется на основании *бюджетной сметы* за счет средств соответствующего бюджета бюджетной системы Российской Федерации. Если прежде в бюджетной смете иные показатели, предусмотренные порядком составления и ведения бюджетной сметы, могли дополнительно утверждаться, то теперь они носят обязательный характер;

– основной деятельностью казенного учреждения считается деятельность, непосредственно направленная на достижение целей, предусмотренных в его уставе. Приносящую доход деятельность учреждение может осуществлять, если такое право предусмотрено в его учредительном документе. Доходы, полученные им от указанной деятельности, поступают в соответствующий бюджет бюджетной системы Российской Федерации. Все иные виды деятельности (не указанные в учредительных документах) будут считаться незаконными. Таким образом, казенное учреждение лишено права самостоятельно распоряжаться денежными средствами, полученными от осуществления приносящей доход деятельности. Доходы от платных услуг, оказываемых казенными учреждениями, будут являться неналоговыми доходами бюджетов.

– учреждение осуществляет операции с бюджетными средствами через лицевые счета, открытые ему в органах Федерального казначейства либо в финансовых органах. Учреждение не имеет права предоставлять и получать кре-

днты (займы), приобретать ценные бумаги. Субсидии и бюджетные кредиты казенному учреждению не предоставляются.

– учреждение находится в ведении органа государственной власти, органа местного самоуправления, осуществляющего бюджетные полномочия главного распорядителя (распорядителя) бюджетных средств и действует от имени этого публично-правового образования.

По своим обязательствам казенное учреждение отвечает только денежными средствами, которые находятся в его распоряжении.

В организационной работе любого учреждения особое место занимает его финансовая деятельность. От нее зависит полный объем и своевременность финансового обеспечения производственной деятельности, и формирование учреждения, выполнение финансовых обязательств перед государством и другими субъектами хозяйствования.

Финансовая деятельность учреждения – это система использования различных форм и способов функционирования учреждений и достижения ими установленных целей, то есть это и практическая финансовая деятельность, которая обеспечивает совершенствование ее результатов.

Для казенных учреждений основной метод ведения хозяйства – *сметное финансирование*.

Основными принципами использования и формирования финансовых ресурсов при сметном финансировании являются:

– определение объема бюджетных ассигнований на основе нормирования отдельных видов расходов, т.е. определения потребности в средствах, необходимых для возмещения затрат в целях обеспечения содержания и нормального функционирования учреждения;

– строгая регламентация бюджетных средств по назначению (согласно установленным законодательством нормами расходов) и времени (в рамках отдельных кварталов и финансового года);

– целевое назначение бюджетных ассигнований и др.

В казенном учреждении предусмотрена казначейская система исполнения бюджета. В ходе его финансирования систематически осуществляется строгий контроль за оптимальным и экономным расходованием выделенных бюджетных ассигнований в отличие от коммерческих структур, для финансов которых характерен принцип самостоятельности.

Учреждениям, которых финансируются из бюджета, присущ целый ряд характерных особенностей, необходимые принимать во внимание при проведении анализа хозяйственной деятельности.

1) Казенные учреждения расходуют государственные средства только по целевому назначению согласно установленной Бюджетной смете, что предполагает строгое соблюдение финансовой дисциплины. Объемы бюджетных средств, отмеченные в смете по каждому направлению, являются максимально

допустимыми. Если превышают показатели, указанные в утвержденной на отчетный период бюджетной смете, расходы в размере принятых учреждением обязательств, то такое использование бюджетных средств, признается нецелевым. За это предусмотрены различного рода санкции и наказания. Таким образом, основой финансового планирования является Бюджетная смета. Это важнейший финансовый документ казенного учреждения, представляющий собой определенную структуру расходов, осуществляемых им. Бюджетная смета - это документ, устанавливающий в соответствии с классификацией расходов бюджетов лимиты бюджетных обязательств казенного учреждения, то есть объем прав казенного учреждения в денежном выражении на принятие бюджетных обязательств и (или) их исполнение в текущем финансовом году (текущем финансовом году и плановом периоде). 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 Министерством финансов Российской Федерации.

2) Финансирование казенного учреждения происходит в несколько этапов:

– составление и утверждение бюджетной росписи. Бюджетная роспись составляется на основе утвержденного бюджета главным распорядителем бюджетных средств по получателям бюджетных средств;

– получение уведомления о лимитах бюджетных обязательств (бюджетных ассигнований). После того как сводная бюджетная роспись утверждена, исполнительный бюджетный орган в течение 10 дней доводит ее показатели до всех получателей бюджетных средств в форме уведомления о бюджетных ассигнованиях на период действия утвержденного бюджета;

– составление и утверждение бюджетной сметы. Казенное учреждение обязано составить и предоставить на утверждение бюджетную смету, опираясь на расчетные показатели, характеризующие его деятельность, разработанные и установленные главным распорядителем средств бюджета на соответствующий финансовый год и на основании доведенных объемов лимитов бюджетных обязательств;

– определение лимитов бюджетных обязательств (предельного объема прав получателя на принятие им денежных обязательств, оплачиваемых за счет средств соответствующего бюджета). Лимиты бюджетных обязательств доводятся до всех распорядителей и получателей бюджетных средств органом, исполняющим бюджет, не позднее, чем за 5 дней до начала периода их действия. На основании уведомлений о выделенном лимите получатели бюджетных средств имеют право осуществлять расходы и платежи путем составления платежных и иных документов в пределах, доведенных до них лимитов и в соответствии с бюджетной сметой.

3) Финансирование казенного учреждения осуществляется путем распределения бюджетных средств «сверху», а не в результате прямого «зарабатывания» у потребителя. Таким образом, финансовое положение казенных учреждений, состояние расчетов с дебиторами и кредиторами в значительной степени зависят не от качества и количества товаров, работ, услуг, а от полноты и своевременности выделения средств из соответствующего бюджета Российской Федерации. Любое изменение в бюджете в первую очередь отражается на финансах учреждения, недополучение средств приводит к недофинансированию его расходов.

4) В ходе осуществления своей деятельности учреждения расходуют бюджетные средства согласно установленной бюджетной смете. Показатели сметы формируются по кодам Классификации расходов бюджетов РФ с детализацией кодов статей расходов. В бюджетную смету так же вносятся изменения в пределах доведенных учреждению объемов соответствующих лимитов бюджетных обязательств (ЛБО). Изменения в смету вносятся путем утверждения изменений показателей – сумм увеличения, отражающихся со знаком «плюс» или уменьшения объемов сметных назначений, отражающихся со знаком «минус». Изменения показателей бюджетной сметы учреждением вносятся по рекомендуемому образцу, и утверждаются в том же порядке, в каком утверждается бюджетная смета, и тем же лицом, которое ее утвердило.

Оперативное управление финансами казенного учреждения предполагает анализ отклонений фактических финансовых показателей от плановых для принятия адекватных управленческих решений по выполнению заявленных целей и задач деятельности учреждения. Получаемая в ходе анализа информация служит основанием для внесения изменений в бюджетную смету. Казенным учреждениям нужно иметь в виду, что анализ исполнения ими бюджетной сметы является одним из предметов любой проверки финансово-хозяйственной деятельности учреждения.

Анализ исполнения сметы проводится на основании следующих документов:

- бюджетная смета;
- отчет об исполнении бюджета главного распорядителя, распорядителя, получателя бюджетных средств, главного администратора, администратора источников финансирования дефицита бюджета, главного администратора, администратора доходов бюджета (ф. 0503127);
- баланс главного распорядителя, распорядителя, получателя бюджетных средств, главного администратора, администратора источников финансирования дефицита бюджета, главного администратора, администратора доходов бюджета (ф. 0503130);
- данные казенных учреждений по учету кассовых и фактических расходов, отраженные на счетах бухгалтерского учета;

– выписка с лицевого счета учреждения, платежные поручения.

С помощью экономического анализа, можно вскрыть причины перерасхода или недоиспользование средств, утвержденных в смете бюджетной организации, причины нарушения финансовых дисциплин, выявить все имеющиеся резервы, принять необходимые меры к устранению недостатков и улучшение работы бюджетных организаций.

В табл. 110 рассмотрим анализ расходов казенного учреждения на основании показателей исполнения бюджетной сметы (Приложение 1).

Таблица 110

Анализ расходов казенного учреждения

Наименование расходов	2015 г.	2016 г.	Изменение	Темп прироста, %
Всего:	208679,90	209389,51	709,61	0,34
Заработная плата	89380,01	92953,91	3 573,9	4,00
Прочие выплаты	2032,70	1687,88	– 344,82	–16,90
Начисления на выплаты по оплате труда	10243,02	10515,06	272,04	2,66
Услуги связи	15,97	20,0	4,03	25,23
Транспортные услуги	602,66	491,09	111,57	–18,50
Коммунальные услуги	23255,50	23789,07	533,57	2,29
Арендная плата за пользование имуществом	15,12	28,49	13,37	88,43
Работы, услуги по содержанию имущества	21198,28	25806,01	4 607,82	21,74
Прочие работы, услуги	13445,03	8141,99	–5 303,04	–39,40
Пособия по соц. Помощи населению	2192,26	458,96	–1 733,3	–79,10
Прочие расходы	293,96	763,62	469,66	159,77
Увеличение стоим. ОС	4879,68	3979,79	–899,89	–18,40
Увеличение стоим. мат. запасов	41085,48	40753,64	–331,84	–0,81

Анализируя показатели исполнения бюджетной сметы учреждения, можно сделать следующие выводы:

В 2016 году произошло увеличение расходов по сравнению с предыдущим годом на 0,34 %. В том числе:

- прочие расходы увеличились на 159,77 %;
- арендная плата за пользование имуществом увеличилась на 88,43 %;
- услуги связи увеличились на 25,23 %;
- работы, услуги по содержанию имущества увеличились на 21,74 %;
- заработная плата увеличилась на 4 %;
- начисления на выплаты по оплате труда на 2,66 %;
- коммунальные услуги на 2,29 %.

Уменьшение расходов казенного учреждения в 2016 году произошло по следующим направлениям:

- пособия по социальной помощи населению уменьшились на 79,1 %;
- прочие работы, услуги уменьшились на 39,4 %;
- транспортные услуги уменьшились на 18,5 %;
- стоимость основных средств уменьшилось на 18,4 %;
- прочие выплаты уменьшились на 16,9 %;
- стоимость материальных запасов уменьшилась на 0,81 %.

На протяжении всего анализируемого периода основным источником финансирования учреждения являлись средства федерального бюджета. В 2015 году они составили 208389,90 тыс. р., а в 2016 году – 209389,51 тыс. р.

На следующем этапе анализа изучим структуру расходов учреждения в динамике (табл. 111).

Таблица 111

Анализ структуры расходов учреждения

Статьи расходов	2015 г,		2016 г,		Изменение структуры, %
	тыс. р.	%	тыс. р.	%	
Заработная плата	89380,01	42,83	92953,91	4,39	1,56
Прочие выплаты	2032,70	0,97	1687,88	0,81	-0,17
Начисления на выплаты по оплате труда	10243,02	4,91	10515,06	5,02	0,11
Услуги связи	15,97	0,01	20,0	0,01	0,00
Транспортные услуги	602,66	0,29	491,09	0,23	-0,05
Коммунальные услуги	23255,50	11,14	23789,07	11,36	0,22
Арендная плата за пользование имуществом	15,12	0,01	28,49	0,01	0,01
Работы, услуги по содержанию имущества	21198,28	10,16	25806,01	12,32	2,17
Прочие работы, услуги	13445,03	6,44	8141,99	3,89	-2,55
Пособия по соц. помощи населению	2192,26	1,05	458,96	0,22	-0,83
Пенсии, пособия, из сектора гос. управления	40,22	0,02	0,0	0	-0,02
Прочие расходы	293,96	0,14	763,62	0,36	0,22
Увеличение стоим. ОС	4879,68	2,34	3979,79	1,90	-0,44
Увеличение стоим. мат. запасов	41085,48	19,69	40753,64	19,46	-0,23
Всего:	208679,90	100	209389,51	100	0,34

Наиболее значительную часть в структуре расходов занимает оплата труда. В 2015 году она составила 4,83 % от всех расходов, а в 2016 году – 44,39 %. Самая незначительная часть приходится на услуги связи, она составляет менее

0,01 % от общей суммы расходов. Наблюдается рост тарифов на коммунальные услуги, расходы на арендную плату за пользование имуществом, работы, услуги по содержанию имущества, прочие расходы. В структуре расходов данного учреждения существенных изменений за исследуемый период не произошло.

7.2.2. Анализ финансового обеспечения деятельности автономных и бюджетных учреждений

Особенности отчетности автономных и бюджетных учреждений

1. Целевая направленность финансовой информации. Если отчетность коммерческих организаций составляется для текущих и потенциальных инвесторов, то автономные и бюджетные учреждения в первую очередь отчитываются перед учредителем, которого интересует не то, сколько извлечено доходов, а насколько успешно выполнено государственное (муниципальное) задание и насколько учреждение готово вести свою деятельность в будущем. Поэтому в отчетности Приказа Минфина № 33н подробнее раскрывается состав активов, доходов и расходов учреждения, а конечным финансовым результатам уделяется меньше внимания.

2. Бюджетные учреждения перешли с бюджетной сметы на финансирование субсидиями на выполнение государственного (муниципального) задания. Основным документом, отражающим функционирование бюджетного и автономного учреждения, является План финансово-хозяйственной деятельности. Целью его составления является:

- планирование общих объемов поступлений и выплат;
- определение сбалансированности финансовых показателей;
- планирование мероприятий по повышению эффективности использования средств, поступающих в распоряжение учреждения;
- планирование мероприятий по предотвращению образования просроченной кредиторской задолженности учреждения;
- управление доходами и расходами учреждения.

План финансово-хозяйственной деятельности составляется на этапе формирования проекта бюджета на очередной финансовый год (на очередной финансовый год и плановый период), после утверждения которого план финансово-хозяйственной деятельности при необходимости уточняется учреждением и направляется на утверждение органу, осуществляющему функции и полномочия его учредителя (либо по решению органа, осуществляющего функции и полномочия учредителя, утверждается учреждением). План составляется на финансовый год в случае, если закон (решение) о бюджете утверждается на один финансовый год, либо на финансовый год и плановый период, если закон (решение) о бюджете утверждается на очередной финансовый год и плановый период. Орган, осуществляющий функции и полномочия учредителя, при установлении порядка

вправе предусматривать дополнительную детализацию показателей Плана, в том числе по временному интервалу (поквартально, ежемесячно).

Источником информации для проведения анализа финансового обеспечения деятельности автономных и бюджетных учреждений служит «Отчет об исполнении учреждением плана его финансово-хозяйственной деятельности». Данный отчет составляется по видам финансового обеспечения: субсидиям на выполнение государственного (муниципального) задания и по приносящей доход деятельности кассовым методом.

Проведение анализа Отчета об исполнении учреждением плана его финансово-хозяйственной деятельности необходимо для определения направлений использования денежных средств, их целевого расходования, эффективного ведения финансово-хозяйственной деятельности учреждением.

Так как наибольшую долю среди учреждений занимают бюджетные учреждения (62,6 %), а автономные (9,9 %), примером для проведения анализа выбрано бюджетное учреждение МБДОУ ПГО «Детский сад № 32».

В табл. 112 осуществим анализ Отчета об исполнении учреждением МБДОУ ПГО «Детский сад № 32» плана его финансово-хозяйственной деятельности по субсидиям на выполнение государственного (муниципального) задания на 01 января 2016 года (Приложение 2).

Таблица 112

Анализ исполнения доходов и расходов учреждения

Показатели	Утверждено	Исполнено	Процент выполнения
Доходы (субсидии)	11 671 370,39	11 568 625,84	99,12
Расходы – всего	11 671 370,39	11 263 456,43	96,51
в том числе:			
оплата труда и начисления на выплаты по оплате труда	10 059 025,89	9 651 111,93	95,94
приобретение работ, услуг	1 492 194,50	1 492 194,50	100,00
расходы по приобретению нефинансовых активов	120 150,00	120 150,00	100,00

Таким образом, в отчетном году МБДОУ ПГО «Детский сад №32» не исполнено плановых назначений по доходам учреждения на 0,88 %, по расходам – на 3,49 %. Неисполнение плановых назначений по расходам обусловлено уменьшением численности работающих в отчетном году и, следовательно, уменьшением расходов на оплату труда и начисления на выплаты по оплате труда. Процент выполнения плановых назначений по оплате труда и начислениям на нее составил 95,94 %. Не исполнено 4,06 % плановых назначений по данному направлению расходов.

На следующем этапе в табл. 113 осуществим анализ Отчета об исполнении учреждением МБДОУ ПГО «Детский сад № 32» плана его финансово-

хозяйственной деятельности по приносящей доход деятельности на 1 января 2016 года (Приложение 3).

Таблица 113

Анализ исполнения доходов и расходов учреждения

Показатели	Утверждено	Исполнено	Процент выполнения
Доходы – всего	3 518 805,16	2 339 071,08	66,47
в том числе:			
доходы от собственности	39 107,64	39 107,63	99,99
доходы от оказания платных услуг	3 230 492,00	2 183 787,93	67,60
прочие доходы	249 205,52	116 175,52	46,62
Расходы – всего	3 518 805,16	2 335 691,13	66,38
в том числе:			
приобретение работ, услуг	3 359 133,16	2 234 001,31	66,51
прочие расходы	5 000,00	4 613,82	92,28
расходы по приобретению нефинансовых активов	154 672,00	96 176,00	62,18

Таким образом, в отчетном году МБДОУ ПГО «Детский сад № 32 не исполнено плановых назначений по доходам учреждения на 33,53 %, в том числе по доходам от собственности на 0,01 %, по доходам от оказания платных услуг на 32,4 %, по прочим доходам на 53,38 %. По расходам не исполнено плановых назначений на 33,62 %, в том числе по приобретению работ, услуг на 33,49 %, по прочим расходам на 7,72 %, по расходам по приобретению нефинансовых активов на 37,82 %.

7.3. Анализ основных средств и материальных ресурсов государственных (муниципальных) учреждений

Материально-технической базой учреждений являются основные производственные фонды. Общими чертами основных производственных и непроизводственных фондов является то, что и те, и другие используются в течение длительного срока и на протяжении всего периода сохраняют свою натуральную форму, постепенно изнашиваются и морально устаревают по мере развития науки и техники. С другой стороны, между ними имеются существенные различия, которые в некоторой степени сказываются на процедуре проведения экономического анализа. Так, основные производственные фонды участвуют в создании материальных благ и по мере износа постепенно переносят свою стоимость на продукт труда в виде амортизации. Непроизводственные основные фонды не принимают непосредственное участие в производстве материальных благ, функционируют в качестве предметов длительного потребления, постепенно утрачивают свою стоимость и их обновление производится за счет

средств государственного бюджета и внебюджетных источников. От наличия производственных фондов, их состояния и степени использования во многом зависят объем и качество предоставляемых услуг (здоровье людей, образование, просвещение, наука и т.д.).

В процессе анализа основных средств изучают состав, структуру, состояние, уровень обеспеченности и эффективность их использования учреждениями в ходе своей деятельности. Важность анализа основных средств обусловлена, с одной стороны, необходимостью соблюдения режима жесткой экономии бюджетных ресурсов, а с другой – спецификой деятельности учреждений, которая заключается в высокой социальной значимости конечных результатов их работы.

Источником анализа состава и структуры основных средств является Баланс государственного (муниципального) учреждения или данные текущего бухгалтерского учета. Предпочтительнее осуществлять анализ в соответствии с новым действующим классификатором, введенным с 1 января 2017, который включает в себя 7 обобщающих видов основных фондов:

1. Жилые здания и помещения.
2. Здания и сооружения, расходы на улучшение земель.
3. Машины и оборудование, включая хоз. инвентарь и др. объекты.
4. Системы вооружений.
5. Культивируемые биологические ресурсы.
6. Расходы на передачу прав собственности на произведенные активы.
7. Объекты интеллектуальной собственности.

Анализ состава, структуры, динамики основных средств учреждения осуществляют в аналитической таблице следующей формы (табл. 114).

Таблица 114

Анализ состава, структуры, динамики основных средств учреждения

Показатели	На начало года		На конец года		Изменения за год		Темп прироста, %
	тыс. р.	%	тыс. р.	%	тыс. р.	%	
Жилые здания и помещения							
Здания и сооружения, расходы на улучшение земель							
.....и т.д.							
Итого							

В литературных источниках предлагаются различные методики расчета показателей эффективности использования основных средств учреждения.

Так, по мнению Д.А. Панкова, показателем уровня эффективности использования основных средств в бюджетных учреждениях является фондоотдача,

которая представляет собой отношение объема оказанных услуг к среднегодовой стоимости основных средств. В соответствии с общепринятой методикой фондоотдача определяется в расчете на 1 000 р. основных средств:

$$\text{ФО} = O_y / \Phi,$$

где ФО – фондоотдача;

O_y – объем услуг в определенных единицах их измерения;

Φ – среднегодовая стоимость основных средств, р.

В государственных (муниципальных) учреждениях объем услуг определяется при помощи различных натуральных и условно-натуральных измерителей. Так, в качестве конечного результативного показателя деятельности учреждений здравоохранения выступает либо количество койко-дней, либо количество врачебных посещений в зависимости от типа учреждения; библиотек — количество книговыдач. Для учреждений образования, таким показателем является количество учащихся.

Так как в балансе учреждения имеется информация о первоначальной стоимости основных средств, используемых в деятельности по государственному заданию и первоначальной стоимости основных средств по приносящей доход деятельности, на наш взгляд, возможен отдельный расчет показателей эффективности основных средств по указанным видам деятельности.

Фондоотдачу основных средств, используемых в деятельности по государственному заданию можно рассчитать следующим образом:

$$\text{ФО} = C / \Phi,$$

где C – субсидии на выполнение государственного (муниципального) задания.

По основным средствам, используемым в приносящей доход деятельности, можно рассчитать следующие показатели:

$$\text{ФО} = \text{Доходы от ПДД} / \Phi,$$

где Доходы от ПДД – доходы от приносящей доход деятельности (стр. 010 Отчета о финансовых результатах, графа «ПДД»)

$$\text{ФР} = \text{ОР} / \Phi,$$

где ФР – фондорентабельность основных средств;

ОР – операционный результат (стр. 301 Отчета о финансовых результатах учреждения).

Также можно осуществить расчет показателей износа и годности основных средств учреждения в целом и в разрезе их видов.

Коэффициент износа основных средств определяется как отношение суммы начисленной амортизации по основным средствам учреждения к их первоначальной стоимости.

Коэффициент годности основных средств определяется как отношение остаточной стоимости средств учреждения к их первоначальной стоимости.

Значения показателей анализируются в динамике, что позволяет изучить изменение технического состояния основных средств учреждения в целом и по видам в отдельности.

Главным условием функционирования государственных (муниципальных) учреждений является их полное обеспечение материальными ресурсами и рациональное их использование.

В условиях экономического кризиса и под влияние инфляционных процессов, в связи с нехваткой бюджетных средств перед большинством учреждений стоит задача, связанная с обеспечением их материальными ценностями, необходимыми для нормальной деятельности учреждений.

Под материальными ценностями (далее МЦ) понимают вещественные элементы, используемые в процессе хозяйственной деятельности в качестве предметов труда. Они целиком потребляются в каждом хозяйственном и производственном цикле и полностью переносят свою стоимость на расходы бюджетных организаций и стоимость производимой ими продукции (оказываемых услуг).

Особенностью функционирования материалов в непроизводственной сфере является то, что по мере их расходования они полностью выбывают из оборота. Кроме того, доля потребления материалов в непроизводственной сфере в общем объеме затрат значительно ниже, чем в производстве. Но в то же время материалы в бюджетных учреждениях, как и в сфере материального производства, играют одну из первостепенных ролей в обеспечении нормальной их деятельности, надлежащего качества оказываемых услуг и выполняемых работ. Полное и своевременное обеспечение учреждений материалами создания необходимых предпосылок для воспроизводства рабочей силы.

При анализе использования материальных ресурсов и изыскании внутренних резервов их экономии необходимо решить следующие задачи:

- оценка обоснованности заявок на приобретение материальных ценностей, а также полноты их удовлетворения;
- характеристика комплексности и своевременности поступления материальных ресурсов;
- изучение состояния запасов материальных ценностей;
- определение и изучение причин недостатков в обеспеченности учреждения материальными ресурсами и их использовании;
- выявление и изучение причин недостатков в обеспеченности учреждения материальными ресурсами и их использовании;

– поиск внутренних резервов повышения эффективности использования материальных ценностей и разработка мероприятий по их внедрению.

При проведении детального анализа хозяйственной деятельности учреждения по результатам работы за год широко применяются соответствующие источники информации:

– сведения о движении нефинансовых активов учреждения (форма № 0503768);

– объяснительная записка к годовому отчету;

– данные актов инвентаризаций и ревизий, справок проверок и обследований, нормативных и законодательных актов, разработанных ведомственных и отраслевых инструкций и указаний.

Анализ материальных ресурсов проводят следующим образом.

1. Осуществляется оценка обеспеченности материалами по наименованиям, по источникам поступления материальных ценностей.

2. Изучается состав и структура материальных затрат учреждения.

3. Определяется уровень материалопотребления и его изменение в динамике.

4. Осуществляется факторный анализ материальных затрат.

В табл. 115 рассмотрим анализ обеспеченности материалами МБДОУ ПГО «Детский сад № 32» по источникам поступления: за счет средств субсидий на выполнение задания учредителя и иных источников (доходы от деятельности, приносящей доход, целевые субсидии и др.)

Таблица 115

Анализ обеспеченности материалами на 01.01.2016 г.

Показатели	Всего	за счет субсидий на выполнение задания учредителя		за счет иных источников	
		р.	%	р.	%
Продукты питания	469 218	96 814	20,6	372 404	79,4
Строительные материалы	32 049	32 049	100,0	0	0
Мягкий инвентарь	21 334	16 425	77,0	4 909	33,0
Прочие материальные запасы	122 126	121 786	99,7	340	0,3
Итого	644 727	267 074	41,4	377 653	58,6

Данные табл. 115 свидетельствуют о преобладании роли иных источников финансового обеспечения средств как источника поступления материалов. Удельный вес материалов, приобретенных за счет внебюджетных средств, составляет более 50 %, а именно 58,6 %. На долю материалов, приобретенных за счет бюджетных средств, приходится 41,4 %.

На следующем этапе анализа изучим состав и структуру материальных затрат учреждения (табл. 116).

Таблица 116

Анализ состава и структуры материальных затрат учреждения

Показатели	2015 г.		2016 г.		Изменение структуры, %
	р.	%	р.	%	
Продукты питания	469 218	72,78	485 914	71,04	-1,74
Строительные материалы	32 049	4,97	46 678	6,82	1,85
Мягкий инвентарь	21 334	3,31	26 216	3,84	0,53
Прочие материальные запасы	122 126	18,94	125 208	18,30	-0,64
Итого	644 727	100,00	684 016	100	0

Наибольший удельный вес в структуре материальных затрат учреждения занимают продукты питания, 71,04 %. Наименьший – мягкий инвентарь – 3,84 %.

Уровень материалопотребления в детских дошкольных учреждениях измеряется стоимостью израсходованных материальных ресурсов в отчетном году на нужды учреждения в расчете на один дето-день. Количество дето-дней определяется по формуле:

$$K_{дд} = Ч_{к} \cdot K_{ср},$$

где $K_{дд}$ – количество дето-дней;

$Ч_{к}$ – число дней функционирования мест в год;

$K_{ср}$ – среднегодовое количество детей.

Уровень материалопотребления целесообразно рассчитывать, как в целом по всем потребленным материалам, так и по каждой группе в отдельности.

Число дней функционирования мест в МБДОУ ПГО «Детский сад № 32» в 2015 г. сложилось в количестве 158 дней, в 2016 – 160 дней. Среднегодовое количество детей в 2015 г. – 145 чел., в 2016 г. – 148 чел.

Таблица 117

Анализ уровня материалопотребления в учреждении

Показатели	2015 г.	2016 г.	Изменение	Темп прироста, %
Среднегодовое количество дето-дней	22 910	23 680	770	3,36
Израсходовано материалов на нужды учреждения, р.	644 727	684 016	39 289	6,09
в том числе:				
продукты питания	469 218	485 914	16 696	3,56
строительные материалы	32 049	46 678	14 629	45,65
мягкий инвентарь	21 334	26 216	4 882	22,88
прочие материальные запасы	122 126	125 208	3 082	2,52
Материалопотребление на один дето-день, р.	28,14	28,89	0,75	2,67
в том числе:				

Показатели	2015 г.	2016 г.	Изменение	Темп прироста, %
продуктов питания	20,48	20,52	0,04	0,20
строительных материалов	1,40	1,97	0,57	40,71
мягкого инвентаря	0,93	1,11	0,18	19,35
прочих материальных запасов	5,33	5,29	-0,04	-0,75

Таким образом, в отчетном году по сравнению с прошлым уровень материалопотребления в МБДОУ ПГО «Детский сад № 32» увеличился на 0,75 р. или 2,67 %, в том числе по продуктам питания на 0,04 р. или 0,2 %, по строительным материалам на 0,57 р. или 40,71 %, по мягкому инвентарю на 0,18 р. или 19,35 %. По прочим материальным запасам произошло снижение потребления на 0,04 р. или 0,75 %.

Определим влияние изменения материалопотребления на уровень материальных затрат методом абсолютных разниц по формуле:

$$МЗ = K_{дд} \cdot МП;$$

где МЗ – материальные затраты;
МП – материалопотребление.

Таблица 118

Факторный анализ материальных затрат учреждения

Показатели	Расчет	Размер влияния
Изменение количества дето-дней	770 · 28,14	21 668
Изменение материалопотребления	23 680 · 0,75	17 760

Рост материалопотребления на 0,75 р. в отчетном году по сравнению с прошлым привел к увеличению материальных затрат МБДОУ ПГО «Детский сад № 32» на 17 760 р.

Определим влияние изменения частных показателей материалопотребления на уровень материальных затрат методом абсолютных разниц.

Таблица 119

Факторный анализ материальных затрат учреждения

Показатели	Расчет	Размер влияния
Изменение потребления продуктов питания	23 680 · 0,04	947,2
Изменение потребления строительных материалов	23 680 · 0,57	13 497,6
Изменение потребления мягкого инвентаря	23 680 · 0,18	4 262,4
Изменение потребления прочих материальных запасов	23 680 · (-0,04)	-947,2
Итого	23 680 · 0,75	17 760

Наибольшее влияние на рост материальных затрат исследуемого учреждения в отчетном году по сравнению с прошлым оказал рост потребления строительных материалов. Размер влияния составил 13 947,6 р. Снижение потребления прочих материалов привело к снижению материальных затрат учреждения на 947,2 р.

7.4. Анализ труда и заработной платы в государственных (муниципальных) учреждениях

Характерным для всех государственных (муниципальных) учреждений является значительный удельный вес в общей сумме расходов учреждения расходов на оплату труда, а также применение повременной формы оплаты труда. В соответствии с данной формой оплаты труда заработная плата рассчитывается исходя из тарифной ставки за час работы или оклада за проработанное время, учтенное табелем.

Также система оплаты труда в государственных (муниципальных) учреждениях предусматривает стимулирование труда работников в виде различных надбавок (например, за звание, выслугу лет) к основному должностному окладу, а также материальной помощи и премий за особые успехи в работе.

Источником информации для анализа фонда оплаты труда в государственных (муниципальных) учреждениях служит Отчет о финансовых результатах, Отчет об исполнении учреждением плана его финансово-хозяйственной деятельности по субсидиям на выполнение государственного (муниципального) задания, раздел «Расходы учреждения», статья «Зарплата».

Анализ фонда оплаты труда государственных (муниципальных) учреждений начинают с изучения его состава и структуры по категориям работающих.

Осуществим анализ фонда оплаты труда МБДОУ ПГО «Детский сад № 32» в табл. 120.

Таблица 120

Анализ состава и структуры фонда заработной платы учреждения по категориям работающих

Показатели	Сумма, тыс. р.			Структура, %		
	Прошлый год	Отчетный год	Отклонение	Прошлый год	Отчетный год	Отклонение
Фонд заработной платы, тыс. р.	6 084	7 305	1 221	100	100	0
в том числе:						
административно-управленческий персонал	1 440	1 476	36	23,67	20,21	-3,46
педагогический персонал	2 484	3 321	837	40,83	45,46	4,63
технический персонал	2 160	2 508	348	35,50	34,33	-1,17

В отчетном году по сравнению с прошлым фонд заработной платы МБДОУ ПГО «Детский сад № 32» увеличился на 1 221 тыс. р. Рост фонда заработной платы наблюдается по всем категориям работающих. Наибольшее увеличение фонда заработной платы на 837 тыс. р. отмечено по педагогическому персоналу. Фонд заработной платы по данной категории работников занимает наибольший удельный вес в структуре фонда заработной платы рассматриваемого учреждения. Так, в прошлом году удельный вес составил 40,83 %, в отчетном – 45,46 %.

На следующем этапе анализа осуществим анализ фонда оплаты труда учреждения по видам выплат. Осуществим анализ фонда оплаты труда МБДОУ ПГО «Детский сад № 32» в табл. 121.

Таблица 121

Анализ состава и структуры фонда заработной платы учреждения
по видам выплат

Показатели	Сумма, тыс. р.			Структура, %		
	Прошлый год	Отчетный год	Отклонение	Прошлый год	Отчетный год	Отклонение
Повременная оплата по тарифным ставкам, окладам	5 418	6 540	1 122	89,05	89,53	0,48
Надбавки	105	105	0	1,73	1,43	-0,30
Оплата ежегодных и дополнительных отпусков	507	615	108	8,33	8,42	0,09
Премии за особые результаты	54	45	-9	0,89	0,62	-0,27
Итого фонд заработной платы	6 084	7 305	1 221	100	100	0

Наибольший удельный вес в структуре фонда заработной платы учреждения занимает повременная оплата по тарифным ставкам, окладам. 89,05 % в прошедшем году и 89,53 % в отчетном. Данная ситуация характерна для государственных (муниципальных) учреждений. В динамике существенных изменений в структуре фонда заработной платы учреждения не наблюдается.

На фонд заработной платы учреждения влияют различные факторы.

В методике Г.В. Савицкой предлагается следующая модель факторного анализа фонда заработной платы (рис. 8).



Рис. 8. Структурно – логическая модель факторного анализа ФЗП

Согласно рисунку 8 для факторного анализа абсолютного отклонения по фонду заработной платы могут быть использованы следующие модели:

$$\begin{aligned} \text{ФЗП} &= \text{ЧР} \cdot \text{ГЗП} \\ \text{ФЗП} &= \text{ЧР} \cdot \text{Д} \cdot \text{ДЗП} \\ \text{ФЗП} &= \text{ЧР} \cdot \text{Д} \cdot \text{П} \cdot \text{ЧЗП}, \end{aligned}$$

где ЧР – среднегодовая численность работников;
 Д – количество отработанных дней одним работником за год;
 П – средняя продолжительность рабочего дня;
 ГЗП – среднегодовая заработная плата;
 ДЗП – среднедневная зарплата одного работника;
 ЧЗП – среднечасовая зарплата одного работника.

Рассмотрим анализ влияния основных факторов на фонд заработной платы, используя первую модель, данные за два года и метод цепных подстановок.

Таблица 122

Исходные данные для факторного анализа фонда заработной платы

Показатели	Прошлый год	Отчетный год	Изменение
Фонд заработной платы, тыс. р.	6 084	7 305	1 221
Среднесписочная численность, чел.	39	41	2
Среднегодовая заработная плата одного работника, тыс. р.	156	178	22

Таблица 123

Факторный анализ фонда заработной платы учреждения

Показатели	ЧР, чел.	ГЗП, тыс. р.	ФЗП, тыс. р.	Размер влияния	Фактор
Прошлый год	39	156	6 084	–	–
Условно	41	156	6 396	312	ЧР
Отчетный год	41	156	7 305	909	ГЗП

Таким образом, фонд заработной платы МБДОУ ПГО «Детский сад № 32» в отчетном году по сравнению с прошлым увеличился на 1 221 тыс. р. Положительное влияние оказали оба фактора. Наибольшее влияние оказал рост среднегодовой заработной платы на 22 тыс. р., в результате чего фонд заработной платы увеличился на 909 тыс. р. Увеличение численности работающих на 2 человека привело к росту фонда заработной платы учреждения на 312 тыс. р.

Дальнейший анализ направлен на факторный анализ фонда заработной платы преимущественной категории работающих учреждения, а именно фонда заработной платы педагогического персонала. Для анализа используем ту же самую модель, данные за два года и метод процентных разниц.

Таблица 124

Исходные данные для факторного анализа фонда заработной платы педагогического персонала

Показатели	Прошлый год	Отчетный год	Изменение
Фонд заработной платы, тыс. р.	2 484	3 321	837
Среднесписочная численность, чел.	18	19	1
Среднегодовая заработная плата одного работника, тыс. р.	138	175	37

Таблица 125

Факторный анализ фонда заработной платы педагогического персонала

Показатели	Темп роста, %	Процентная разница, %	Размер влияния, тыс. р.	Фактор
Среднесписочная численность	105,555	5,555	138	ЧР
Фонд заработной платы	133,696	28,141	699	ГЗП

Таким образом, фонд заработной платы педагогического персонала МБДОУ ПГО «Детский сад № 32 в отчетном году по сравнению с прошлым увеличился на 837 тыс. р. Положительное влияние оказали оба фактора. Наибольшее влияние оказал рост среднегодовой заработной платы на 37 тыс. р., в результате чего фонд заработной платы увеличился на 699 тыс. р. Увеличение численности работающих на 1 человека привело к росту фонда заработной платы учреждения на 138 тыс. р.

7.5. Анализ результатов деятельности государственных (муниципальных) учреждений

Все государственные (муниципальные) учреждения являются некоммерческими организациями, то есть не преследующими своей целью зарабатывание денег. В отчете о финансовых результатах деятельности бюджетных и автономных учреждений нет понятий выручки или прибыли. Причинами служит то, что по закону № 7-ФЗ «О некоммерческих организациях» прибыль не является конечной целью государственных (муниципальных) учреждений. Используются следующие показатели:

1. Операционный результат до налогообложения (ОР).
2. Чистый операционный результат (ЧОР).

Первый показатель представляет собой разницу между доходами и расходами учреждения.

$ОР = \text{Доходы} - \text{Расходы}$.

$ЧОР = ОР - \text{Налог на прибыль по ПДД} - \text{Резервы предстоящих расходов}$

Автономные учреждения, как и «новые» бюджетные учреждения, в обязательном порядке получают от учредителя государственное (муниципальное) задание на оказание государственных (муниципальных) услуг (выполнение работ) и бюджетное финансирование для выполнения этого задания с учетом необходимых расходов, определенных законодательством. Помимо выполнения задания автономные и бюджетные учреждения могут оказывать платные услуги, которые должны соответствовать основным видам деятельности, предусмотренным в уставе учреждения. Автономное учреждение в отличие от бюджетного самостоятельно распоряжается как доходами от оказания платных услуг, так и средствами бюджетного финансирования. Доходами бюджетного учреждения распоряжается учредитель. В соответствии с Налоговым кодексом, приносящая доход деятельность должна облагаться налогом на прибыль. Но, как правило, платная основа выполнения государственного (муниципального) задания не может быть базой налогообложения налогом на прибыль для бюджетных и автономных учреждений, так как в установленную цену платной услуги не включается рентабельность (прибыльность), так как учреждение не является коммерческой организацией, чтобы продавать свои услуги рентабельно.

Основным источником информации для анализа финансовых результатов учреждений служит Отчет о финансовых результатах деятельности учреждения (Приложение 4). Информация в отчете представлена в разрезе трех видов деятельности: деятельность с целевыми средствами, деятельность по государственному заданию, приносящая доход деятельность.

Осуществим горизонтальный и вертикальный анализ результатов деятельности учреждения за два последних года (табл. 126).

Таблица 126

Горизонтальный и вертикальный анализ результатов деятельности

Показатели	2015 г.		2016 г.		Изменение		Темп прироста, %
	тыс. р.	%	тыс. р.	%	тыс. р.	%	
Доходы – всего:	16 256 897,33	100,00	14 303 223,34	100,00	-1 953 673,99	0	-12,02
в том числе:							
от деятельности с целевыми средствами	52,00	0,00	84 380	0,60	84 328,00	0,60	162 169,20
от деятельности по государственному заданию	14 046 699,17	86,40	11 509 682,74	80,50	-2 537 016,40	-5,90	-18,10
от деятельности, приносящей доход	2 210 146,16	13,60	2 709 160,60	18,90	499 014,40	5,30	22,60
Расходы – всего:	14 710 336,19	100,00	15 222 653,09	100,00	512 316,90	0	3,50
в том числе:							
по деятельности с целевыми средствами	52,00	0,00	84 380	0,60	84 328,00	0,60	162 169,20
по государственному заданию	12 575 259,42	85,50	12 475 751,37	82,00	-99 508,10	-3,50	-0,80
по приносящей доход деятельности	2 135 024,77	14,50	2 662 521,72	17,50	527 497,00	3,00	24,70
Операционный результат до налогообложения – всего:	1 546 561,14	100,00	-919 429,75	100,00	-2 465 990,90	0	-159,40
в том числе:							
от деятельности по государственному заданию	1 471 439,75	95,10	-966 068,63	105,10	-2 437 508,40	9,90	-165,70
от деятельности, приносящей доход	75 121,39	4,90	46 638,88	-5,10	-28 482,50	-9,90	-37,90
Чистый операционный результат	1 546 561,14	100,00	-919 429,75	100,00	-2 465 990,90	100,00	-159,40

В отчетном году по сравнению с прошлым наблюдается отрицательная тенденция: снижение доходов учреждения, рост расходов и, соответственно, снижение операционного результата. В отчетном году операционный результат отрицательная величина.

Следует отметить, что в настоящее время акцент с контроля за использованием бюджетных средств, направленных на финансирование учреждения, переносится на контроль за результатами его деятельности.

Институт экономики города при поддержке Агентства США по международному развитию (USAID) разработал систему показателей для оценки деятельности автономных и бюджетных учреждений. Оценивать деятельность учреждения авторы методики предлагают по двум аспектам:

- оценка качества и результатов оказания учреждением услуг;
- оценка качества управления ресурсами в учреждении.

К показателям оценки качества и результатов оказания учреждением услуг относятся: востребованность услуг, удовлетворенность потребителей качеством услуг, квалифицированность персонала. По мнению авторов, значимым критерием при оценке качества услуг автономного или бюджетного учреждения является их *востребованность*.

Таблица 127

Оценка востребованности услуги

Число заявок на получение услуги, ед.	Число мест для оказания услуги, ед.	Уровень востребованности услуги, %	Результат оценки востребованности услуги
1	2	$3 = (1/2) \cdot 100 \%$	Свыше 100 % – сверхвостребованная (СВ); 60–100 % – востребованная (В); Ниже 60 % – невостребованная (НВ)

Очевидно, что о востребованности может идти речь только применительно к тем услугам, которые предоставляются на заявительной основе, то есть по выбору потребителя. Если же услуга является обязательной для потребителя (например, услуги общего образования) показатель востребованности теряет смысл.

Оценка *уровня удовлетворенности клиентов* учреждения осуществляется путем сплошного или выборочного анкетирования, которое во избежание искажения данных должно проводиться независимой организацией.

Уровень квалифицированности персонала определяется по числу сотрудников с наиболее высоким уровнем квалификации, непосредственно занятых в процессе оказания услуг, в расчете на одного потребителя услуг.

Наиболее значимым для сравнительной оценки качества управления финансами в учреждении является *показатель полной подушевой стоимости*

услуг учреждения, включающий бюджетные расходы на оказание услуги и расходы за счет платы потребителей.

Также важным показателем для оценки качества управления финансами в учреждении являются *цены на платные и частично платные услуги* в сравнении с ценами на аналогичные услуги в других учреждениях и в среднем по аналогичным учреждениям муниципалитета (субъекта РФ).

В части управления имуществом для оценки учреждения может служить *обеспеченность потребителей услуг основной площадью*.

Таблица 127

Оценка основной площади на одного потребителя

Основная площадь учреждения, м ²	Общее число потребителей услуг учреждения, чел.	Основная площадь в среднем на одного потребителя, м ²	Норма/Средняя по аналогичным учреждениям основная площадь на одного потребителя, м ²	Результат оценки основной площади на одного потребителя
1	2	$3=1/2$	4	$3>4$ – недостаток площади; $3\approx 4$ – нормальная обеспеченность площадью; $3<4$ – избыток площади

Отметим, что рассмотренный выше показатель актуален для учреждений, в деятельности которых площадь имеет важное значение при оказании услуг, – медицинским и социальным стационарным учреждениям, образовательным учреждениям и пр.

Аналогичным образом может оцениваться *обеспеченность потребителей услуг учреждения оборудованием*, необходимым для оказания соответствующих услуг.

По результатам оценки деятельности учреждения по перечисленным показателям может быть сформирована карта компетенций учреждения

Таблица 128

Карта компетенций учреждения

Показатель	Значение по учреждению	Среднее значение по аналогичным учреждениям
1. Качество услуг		
Востребованность услуг	Усредненная по учреждению	Усредненная по учреждениям
Удовлетворенность потребителей	Средний уровень по учреждению	Средний уровень по учреждениям
Квалифицированность персонала	По учреждению в целом	По учреждениям
2. Качество менеджмента		

Показатель	Значение по учреждению	Среднее значение по аналогичным учреждениям
Полная подушевая стоимость услуг	В разрезе услуг	В разрезе услуг
Стоимость платных услуг	В разрезе услуг	В разрезе услуг
Обеспеченность площадью	Средняя по учреждению	По учреждениям
Обеспеченность оборудованием	В разрезе услуг	В разрезе услуг

В перспективе возможно перейти к системе присвоения учреждению по каждому из показателей, включенных в карту компетенций, определенного рейтинга среди учреждений, оказывающих аналогичные услуги. Карты компетенций учреждений и их рейтинги должны быть доступны на сайтах органов публичной власти, ответственных за предоставление соответствующих услуг. Такой подход позволит:

- выбирать потребителям услуг наиболее подходящего для него поставщика услуг;
- стимулировать учреждения оптимизировать параметры своей работы, повышать качество и результативность оказываемых ими услуг;
- использовать результаты в качестве критерия распределения бюджетных средств.

В результате достигаем цели проводимых реформ – повышение социально-экономической эффективности использования бюджетных средств и, в конечном счете, перемена качества оказания государственных услуг.

Список использованной и рекомендуемой литературы

1. Акашева В.В. Учет бюджетных и денежных обязательств в государственных (муниципальных) учреждениях / В.В. Акашева // Вестник Поволжского государственного университета сервиса. Сер. Экономика. – 2014. – № 5 (37). – С. 111–115.
2. Алексеева М. Что изменилось в порядке формирования бюджетных смет? / М. Алексеева // Казенные учреждения: бухгалтерский учет и налогообложение. – 2016. – № 12. – С. 20–26.
3. Анализ хозяйственной деятельности бюджетных организаций / под ред. Д.А. Панкова. – М. : Новое знание, 2002.
4. Арбатская Т.Г. Учет в государственных (муниципальных) учреждениях / Т.Г. Арбатская. – Иркутск : Изд-во БГУЭП, 2015. – 200 с.
5. Бюджетная система РФ : учеб. пособие / под ред. М.В. Романовского. – М.: Инфра-М, 1999.
6. Бюджетное регулирование в РФ : учеб. пособие // под ред. И.М. Соломко, О.И. Тишутина. – Хабаровск : ХГАЭП, 1999.
7. Валова С. Новшества в порядке составления и ведения бюджетной сметы / С. Валова // Силовые министерства и ведомства: бухгалтерский учет и налогообложение. – 2016. – № 12. – С. 37–40.
8. Волкова М. Основные средства: списание, демонтаж, утилизация / М. Волкова // Автономные учреждения: бухгалтерский учет и налогообложение. – 2015. – № 2. – С. 29–36.
9. Волчкова М. Организация бухгалтерского учета в бюджетном учреждении / М. Волчкова // Бюджетные организации: бухгалтерский учет и налогообложение. – 2014. – № 9. – С. 37–49.
10. Гарнов И.Ю. Бухгалтерский учет расходов государственных (муниципальных) бюджетных учреждений / И.Ю. Гарнов // Бухгалтерский учет и налогообложение в бюджетных организациях. – 2013. – № 9. – С. 55–59.
11. Гарнов И.Ю. Как государственные учреждения отражают расходы в бухгалтерском учете. Бюджетные субсидии на выполнение государственных заданий / И.Ю. Гарнов // Финансовая газета. – 2013. – № 29. – С. 8–9.
12. Гарнов И.Ю. Учет расчетов с дебиторами по доходам в государственных (муниципальных) учреждениях / И.Ю. Гарнов // Бухгалтерский учет и налогообложение в бюджетных организациях. – 2013. – № 6. – С. 65–72.
13. Годовой отчет для автономных учреждений – 2014 / под общ. ред. Ю.А. Васильева. – М. : БиТуБи, 2014. – 240 с.
14. Годовой отчет для бюджетных организаций – 2014 / под общ. ред. Ю.А. Васильева. – М. : Экспиренс, 2014. – 360 с.
15. Годовой отчет для казенных учреждений – 2014 / под общ. ред. Ю.А. Васильева. – М. : Интенсив, 2014. – 248 с.

16. Годовой отчет для учреждений здравоохранения – 2014 / под общ. ред. Ю. А. Васильева. – М. : Интенсив, 2014. – 240 с.
17. Годовой отчет для учреждений культуры и искусства – 2014 / под общ. ред. Ю.А. Васильева. – М. : БиТуБи, 2014. – 230 с.
18. Годовой отчет для учреждений образования – 2014 / под общ. ред. Ю.А. Васильева. – М. : Интенсив, 2014. – 240 с.
19. Гусев А. [Комментарий к Письму Минфина России от 19.12.2014 г. № 02-07-07/66918] / А. Гусев // Бюджетные организации: акты и комментарии для бухгалтера. – 2015. – № 3. – С. 22–39.
20. Гусев М.Г. Платные услуги государственных (муниципальных) учреждений / М.Г. Гусев // Руководитель бюджетной организации. – 2014. – № 2. – С. 31–45.
21. Зарипова М. Учетная политика – 2015. Какой она должна быть? / М. Зарипова // Учреждения образования: бухгалтерский учет и налогообложение. – 2014. – № 11. – С. 47–55.
22. Ковалев В.В. Финансовый анализ / В.В. Ковалев. – М. : Финансы и статистика, 2001.
23. Ковалев В.В. Анализ хозяйственной деятельности предприятия / В.В. Ковалев, О.Н. Волкова. – М.: Проспект, 2000.
24. Корчагина Л.М. Анализ хозяйственной деятельности предприятия / Л.М. Корчагина // Бухгалтерский учет. – 1996. – № 10.
25. Кузнецова Н.В. Анализ и оценка деятельности автономных и бюджетных учреждений / Н.В. Кузнецова // Современное состояние и перспективы развития бухгалтерского учета, экономического анализа и аудита : материалы Всерос. науч.-практ. конф. Иркутск, 20 апр. 2012 г. / Под науч. ред. Е.М. Сорокиной. – Иркутск : Изд-во БГУЭП, 2012. – С. 256–260.
26. Ларцева Л. Учет земельных участков, используемых на праве постоянного (бессрочного) пользования / Л. Ларцева // Учреждения физической культуры и спорта: бухгалтерский учет и налогообложение. – 2015. – № 1. – С. 13–19.
27. Левина О.К. Отражение финансового обеспечения выполнения бюджетным учреждением государственного (муниципального) задания: бухгалтерский и налоговый учет / О.К. Левина, О.В. Монако // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях. – 2014. – № 24 (360). – С. 14–16.
28. Негашев Е.В. Анализ финансов предприятия в условиях рынка / Е.В. Негашев. – М. : Высшая школа, 1997.
29. Опальский А.Ю. Учет затрат и калькулирование себестоимости государственных (муниципальных) услуг бюджетного учреждения / А.Ю. Опальский // Бухгалтерский учет и налогообложение в бюджетных организациях. – 2014. – № 2. – С. 31–51.

30. Павелин А. Внутренний контроль в бюджетных учреждениях / А. Павелин // Бюджетные организации: бухгалтерский учет и налогообложение. – 2014. – № 8. – С. 49–59.

31. Савицкая Г.В. Анализ хозяйственной деятельности предприятия / Г.В. Савицкая. – Минск: Новое знание, 2001.

32. Савицкая Г.В. Методика комплексного анализа хозяйственной деятельности / Г.В. Савицкая. – М. : ИНФРА-М, 2001.

33. Самборский В.И. Анализ хозяйственной деятельности в бюджетных учреждениях / В.И. Самборский. – Минск: дело, 2000.

34. Слободняк И.А. Информация бухгалтерского учета как необходимый ресурс оценки эффективности деятельности учреждения / И.А. Слободняк // аудита : материалы Междунар. науч.-практ. конф. / под науч. ред. Е.М. Сорокиной. – Иркутск, 2014. – С. 177–184.

35. Слободняк И.А. Принципы оценки эффективности деятельности учреждения / И.А. Слободняк // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях. – 2014. – № 17. – С. 28–36.

36. Солдатова Л.И. Бухгалтерский учет доходов и расходов государственных (муниципальных) медицинских учреждений / Л.И. Солдатова, И.Н. Кривцова // Бухучет в здравоохранении. – 2014. – № 6. – С. 33–38.

37. Стругова С.С. Учет обязательств государственного (муниципального) учреждения при расчетах с работниками по оплате труда / С.С. Стругова // Бухучет в здравоохранении. – 2014. – № 3. – С. 6–17.

38. Теория анализа хозяйственной деятельности / под ред. В.В. Осмоловского. – Минск : Выс. школа, 1999.

39. Чернюк А.А. Бухгалтерский учет в бюджетных учреждениях / А.А. Чернюк. – Минск, 2000.

40. Экономика, организация и планирование непромышленной сферы / под ред. Е.Н. Жильцова. Ростов н/Д, 1999.

Приложения

1. Показатели исполнения бюджетной сметы учреждения, тыс. р.

Наименование расходов	Лимиты бюджетных обязательств 2015 г.	Кассовое исполнение 2015 г.	Лимиты бюджетных обязательств 2016 г.	Кассовое исполнение 2016 г.
Всего:	208679,90	208679,90	209389,51	209389,51
Заработная плата	89380,01	89380,01	92953,91	92953,91
Прочие выплаты	2032,70	2032,70	1687,88	1687,88
Начисления на выплаты по оплате труда	10243,02	10243,02	10515,06	10515,06
Услуги связи	15,97	15,97	20,0	20,0
Транспортные услуги	602,66	602,66	491,09	491,09
Коммунальные услуги	23255,50	23255,50	23789,07	23789,07
Арендная плата за пользование имуществом	15,12	15,12	28,49	28,49
Работы, услуги по содержанию имущества	21198,28	21198,28	25806,01	25806,01
Прочие работы, услуги	13445,03	13445,03	8141,99	8141,99
Пособия по соц. помощи населению	2192,26	2192,26	458,96	458,96
Пенсии, пособия, из сектора гос. управления	40,22	40,22	0,0	0,0
Прочие расходы	293,96	293,96	763,62	763,62
Увеличение стоим. ОС	4879,68	4879,68	3979,79	3979,79
Увеличение стоим. мат. запасов	41085,48	41085,48	40753,64	40753,64

2. Отчет

Об исполнении учреждением плана его финансово-хозяйственной деятельности

на «01» января 2016

МБДОУ ПГО «Детский сад № 32»

Учреждение _____
 Обособленное подразделение _____
 Учредитель _____
 Наименование органа, осуществляемого полномочия учредителя _____
 Вид финансового обеспечения (деятельности) Субсидии на выполнение государственного(муниципального) задания
 Периодичность: квартальная, годовая
 Единица измерения: р.

1. Доходы учреждения

Наименование показателя	Код строки	Код ана-лити-ки	Утверждено пла-новых назначений	Исполнено плановых назначений					Не исполнено плановых назначений
				через лицевые счета	через бан-ковские счета	через кассу учреждения	некассовыми операциями	итого	
Доходы – всего	010		11 671 370,39	11 568 625,84	–	–	–	11 568 625,84	102 744,55
<i>Доходы от собственности</i>	030	120	–	–	–	–	–	–	–
<i>из них:</i>									
<i>от аренды активов</i>	031	120	–	–	–	–	–	–	–
<i>Доходы от оказания платных услуг (работ)</i>	040	130	–	–	–	–	–	–	–
<i>Доходы от штрафов, пеней, иных сумм принудительного изъятия</i>	050	140	–	–	–	–	–	–	–
<i>Безвозмездные поступления от бюджетов</i>	060	150	–	–	–	–	–	–	–
в том числе: поступление от национальных организаций и правительств иностранных государств	062	152	–	–	–	–	–	–	–

Наименование показателя	Код строки	Код аналитики	Утверждено плановых назначений	Исполнено плановых назначений					Не исполнено плановых назначений
				через лицевые счета	через банковские счета	через кассу учреждения	некассовыми операциями	итого	
поступления от международных финансовых организаций	063	153	–	–	–	–	–	–	–
<i>Доходы от операций с активами</i>	090	X	–	–	–	–	–	–	–
в том числе:									
от выбытий основных средств	092	410	–	–	–	–	–	–	–
от выбытий нематериальных активов	093	420	–	–	–	–	–	–	–
от выбытий непродуцированных активов	094	430	–	–	–	–	–	–	–
от выбытий нематериальных запасов	095	440	–	–	–	–	–	–	–
от выбытий ценных бумаг, кроме акций	096	620	–	–	–	–	–	–	–
от выбытий акций	097	630	–	–	–	–	–	–	–
от выбытий иных финансовых активов	098	650	–	–	–	–	–	–	–
<i>Прочие доходы</i>	100	180	11 671 370,39	11 568 625,84	–	–	–	11 568 625,84	102 744,55
из них:									
субсидии на выполнение государственного (муниципального) задания	101	180	11 671 370,39	11 568 625,84	–	–	–	11 568 625,84	102 744,55
субсидии на иные цели	102	180	–	–	–	–	–	–	–
бюджетные инвестиции	103	180	–	–	–	–	–	–	–
иные доходы	104	180	–	–	–	–	–	–	–

2. Расходы учреждения

Наименование показателя	Код строки	Код аналитики	Утверждено плановых назначений	Исполнено плановых назначений					Не исполнено плановых назначений
				через лицевые счета	через банковские счета	через кассу учреждения	некассовыми операциями	итого	
Расходы – всего	200	х	11 671 370,39	11 227 946,17	–	35 510,26	–	11 263 456,43	407 913,96
в том числе:									
<i>Оплата труда и начисления на выплаты по оплате труда</i>	160	210	10 059 025,89	9 615 601,67	–	35 510,26	–	9 651 111,93	407 913,96
в том числе:									
заработная плата	161	211	7 308 622,57	7 269 531,34	–	35 510,26	–	7 305 041,60	3 580,97
прочие выплаты	162	212	868,06	868,06	–	–	–	868,06	–
начисления на выплаты по оплате труда	163	213	2 749 535,26	2 345 202,27	–	–	–	2 345 202,27	404 332,99
<i>Приобретение работ, услуг</i>	170	220	1 492 194,50	1 492 194,50	–	–	–	1 492 194,50	–
в том числе:									
услуги связи	171	221	2 235,27	2 235,27	–	–	–	2 235,27	–
транспортные услуги	172	222	–	–	–	–	–	–	–
коммунальные услуги	173	223	1 107 494,68	1 107 494,68	–	–	–	1 107 494,68	–
арендная плата за пользование имуществом	174	224	–	–	–	–	–	–	–
работы, услуги по содержанию имущества	175	225	52 699,02	52 699,02	–	–	–	52 699,02	–
прочие работы, услуги	176	226	329 765,53	329 765,53	–	–	–	329 765,53	–
<i>Обслуживание долговых обязательств</i>	190	230	–	–	–	–	–	–	–
в том числе:									
обслуживание долговых обязательств перед резидентами	191	231	–	–	–	–	–	–	–
обслуживание долговых обязательств перед нерезидентами	192	232	–	–	–	–	–	–	–

Наименование показателя	Код строки	Код аналитики	Утверждено плановых назначений	Исполнено плановых назначений					Не исполнено плановых назначений
				через лицевые счета	через банковские счета	через кассу учреждения	некассовыми операциями	итого	
<i>Безвозмездные перечисления организациям</i>	210	240	–	–	–	–	–	–	–
в том числе: безвозмездные перечисления государственным и муниципальным организациям	211	241	–	–	–	–	–	–	–
безвозмездные перечисления организациям, за исключением государственных и муниципальных организаций	212	242	–	–	–	–	–	–	–
<i>Безвозмездные перечисления бюджетам</i>	230	250	–	–	–	–	–	–	–
в том числе: перечисления наднациональным организациям и правительствам иностранных государств	232	252	–	–	–	–	–	–	–
перечисления международным организациям	233	253	–	–	–	–	–	–	–
<i>Социальное обеспечение</i>	240	260	–	–	–	–	–	–	–
в том числе: пособия по социальной помощи населению	242	262	–	–	–	–	–	–	–
пенсии, пособия, выплачиваемые организациями сектора государственного управления	243	263	–	–	–	–	–	–	–
<i>Прочие расходы</i>	250	290	–	–	–	–	–	–	–
<i>Расходы по приобретению нефинансовых активов</i>	260	300	120 500,00	120 500,00	–	–	–	120 500,00	–

Наименование показателя	Код строки	Код аналитики	Утверждено плановых назначений	Исполнено плановых назначений					Не исполнено плановых назначений
				через лицевые счета	через банковские счета	через кассу учреждения	некассовыми операциями	итого	
в том числе: основных средств	261	310	–	–	–	–	–	–	–
нематериальных активов	262	320	–	–	–	–	–	–	–
непроизведенных активов	263	330	–	–	–	–	–	–	–
материальных запасов	264	340	120 500,00	120 500,00	–	–	–	120 150,00	–
<i>Расходы по приобретению финансовых активов</i>	270	500	–	–	–	–	–	–	–
в том числе: ценных бумаг, кроме акций	271	520	–	–	–	–	–	–	–
акций и иных форм участия в капитале	272	530	–	–	–	–	–	–	–
иных финансовых активов	273	550	–	–	–	–	–	–	–
Результат исполнения (дефицит / профицит)	450	х	–	340 679,67	–	– 35 510,26	–	305 169,41	х

3. Источники финансирования дефицита средств учреждения

Наименование показателя	Код строки	Код аналитики	Утверждено плановых назначений	Исполнено плановых назначений					Не исполнено плановых назначений
				через лицевые счета	через банковские счета	через кассу учреждения	некассовыми операциями	итого	
Источники финансирования дефицита средств – всего (стр. 520 + стр. 620 + стр. 700 + стр. 730 + стр. 820 + стр. 830)	500		– 340 679,67	–	–	35 510,26	–	305 169,41	305 169,41
в том числе: <i>Внутренние источники</i>	520		–	–	–	–	–	–	–
из них: курсовая разница	521	171	–	–	–	–	–	–	–
поступления от погашения займов (ссуд)	525	640	–	–	–	–	–	–	–
выплаты по предоставлению займов (ссуд)	526	540	–	–	–	–	–	–	–
поступления заимствований от резидентов	527	710	–	–	–	–	–	–	–
погашение заимствований от резидентов	528	810	–	–	–	–	–	–	–
<i>Внешние источники</i>	620		–	–	–	–	–	–	–
из них: курсовая разница	621	171	–	–	–	–	–	–	–
поступления заимствований от резидентов	625	720	–	–	–	–	–	–	–
погашение заимствований от нерезидентов	626	820	–	–	–	–	–	–	–
<i>Изменение остатков средств</i>	700	x	–	– 305 169,41	–	–	–	– 305 169,41	305 169,41
увеличение остатков средств, всего	710	510	–	– 11 967 928,45	–	– 35 510,26	–	– 12 003 438,71	x
уменьшение остатков средств, всего	720	610	–	11 662 759,04	–	35 510,26	–	11 698 269,30	x

Наименование показателя	Код строки	Код аналитики	Утверждено плановых назначений	Исполнено плановых назначений					Не исполнено плановых назначений
				через лицевые счета	через банковские счета	через кассу учреждения	некассовыми операциями	итого	
<i>Изменение остатков по внутренним оборотам средств учреждения</i>	730	х	–	– 35 510,26	–	35 510,26	–	–	–
в том числе:									
увеличение остатков средств учреждения	731	510	–	–	–	35 510,26	–	35 510,26	х
уменьшение остатков средств учреждения	732	610	–	–35 510,26	–	–	–	– 35 510,26	х
<i>Изменение остатков по внутренним расчетам</i>									
в том числе:									
увеличение остатков по внутренним расчетам (Кт 0 304 04 510)	820 821	х	– –	– –	– –	– –	– –	– –	– –
уменьшение остатков по внутренним расчетам (Дт 0 304 04 610)	822		–	–	–	–	–	–	–
<i>Изменение остатков расчетов по внутренним привлечением средств</i>									
в том числе:									
увеличение расчетов по внутреннему привлечению остатков средств (Кт 0 304 06 000)	830 831	х	– –	– –	– –	– –	– –	– –	– –
уменьшение расчетов по внутреннему привлечению остатков средств (Дт 0 304 06 000)	832		–	–	–	–	–	–	–

3. Отчет

Об исполнении учреждением плана его финансово-хозяйственной деятельности

на «01» января 2016

МБДОУ ПГО «Детский сад № 32»

Учреждение _____
 Обособленное подразделение _____
 Учредитель _____
 Наименование органа, осуществляемого полномочия учредителя _____
 Вид финансового обеспечения (деятельности) Приносящая доход деятельность (собственные доходы учреждения)
 Периодичность: квартальная, годовая
 Единица измерения: р.

1. Доходы учреждения

Наименование показателя	Код строки	Код аналитики	Утверждено плановых назначений	Исполнено плановых назначений					Не исполнено плановых назначений
				через лицевые счета	через банковские счета	через кассу учреждения	некассовыми операциями	итого	
Доходы – всего	010		3 518 805,16	2 339 071,08	–	–	–	2 339 071,08	1 179 734,08
<i>Доходы от собственности</i>	030	120	39 107,64	39 107,63	–	–	–	39 107,63	0,01
<i>из них:</i>									
<i>от аренды активов</i>	031	120	–	–	–	–	–	–	–
<i>Доходы от оказания платных услуг (работ)</i>	040	130	3 230 492,00	2 183 787,93	–	–	–	2 183 787,93	1 046 704,07
<i>Доходы от штрафов, пеней, иных сумм принудительного изъятия</i>	050	140	–	–	–	–	–	–	–
<i>Безвозмездные поступления от бюджетов</i>	060	150	–	–	–	–	–	–	–
<i>в том числе:</i>									
<i>поступление от национальных организаций и правительств иностранных государств</i>	062	152	–	–	–	–	–	–	–
<i>поступления от международных финансовых организаций</i>	063	153	–	–	–	–	–	–	–

Наименование показателя	Код строки	Код аналитики	Утверждено плановых назначений	Исполнено плановых назначений					Не исполнено плановых назначений
				через лицевые счета	через банковские счета	через кассу учреждения	некассовыми операциями	итого	
<i>Доходы от операций с активами</i>	090	X	–	–	–	–	–	–	–
в том числе:									
от выбытий основных средств	092	410	–	–	–	–	–	–	–
от выбытий нематериальных активов	093	420	–	–	–	–	–	–	–
от выбытий произведенных активов	094	430	–	–	–	–	–	–	–
от выбытий нематериальных запасов	095	440	–	–	–	–	–	–	–
от выбытий ценных бумаг, кроме акций	096	620	–	–	–	–	–	–	–
от выбытий акций	097	630	–	–	–	–	–	–	–
от выбытий иных финансовых активов	098	650	–	–	–	–	–	–	–
<i>Прочие доходы</i>	100	180	249 205,52	116 175,52	–	–	–	116 175,52	133 030,00
из них:									
субсидии на выполнение государственного (муниципального) задания	101	180	–	–	–	–	–	–	–
субсидии на иные цели	102	180	–	–	–	–	–	–	–
бюджетные инвестиции	103	180	–	–	–	–	–	–	–
иные доходы	104	180	249 205,52	116 175,52	–	–	–	116 175,52	133 030,00

2. Расходы учреждения

Наименование показателя	Код строки	Код аналитики	Утверждено плановых назначений	Исполнено плановых назначений					Не исполнено плановых назначений
				через лицевые счета	через банковские счета	через кассу учреждения	некассовыми операциями	итого	
Расходы – всего	200	х	3 518 805,16	2 334 791,13	–	900,00	–	2 335 691,13	1 183 114,03
в том числе:									
<i>Оплата труда и начисления на выплаты по оплате труда</i>	160	210	–	–	–	–	–	–	–
в том числе:									
заработная плата	161	211	–	–	–	–	–	–	–
прочие выплаты	162	212	–	–	–	–	–	–	–
начисления на выплаты по оплате труда	163	213	–	–	–	–	–	–	–
<i>Приобретение работ, услуг</i>	170	220	3 359 133,16	2 234 001,31	–	900,00	–	2 234 901,31	1 124 231,85
в том числе:									
услуги связи	171	221	5 000,00	3 892,16	–	–	–	3 892,16	1 107,84-
транспортные услуги	172	222	–	–	–	–	–	–	–
коммунальные услуги	173	223	39 107,64	39 107,63	–	–	–	39 107,63	0,01
арендная плата за пользование имуществом	174	224	–	–	–	–	–	–	–
работы, услуги по содержанию имущества	175	225	90 000,00	2 594,00	–	–	–	2 594,00	87 406,00
прочие работы, услуги	176	226	3 225 025,52	2 188 407,52	–	900,00	–	2 189 307,52	1 035 718,00
<i>Обслуживание долговых обязательств</i>	190	230	–	–	–	–	–	–	–
в том числе:									
обслуживание долговых обязательств перед резидентами	191	231	–	–	–	–	–	–	–
обслуживание долговых обязательств перед нерезидентами	192	232	–	–	–	–	–	–	–

Наименование показателя	Код строки	Код аналитики	Утверждено плановых назначений	Исполнено плановых назначений					Не исполнено плановых назначений
				через лицевые счета	через банковские счета	через кассу учреждения	некассовыми операциями	итого	
<i>Безвозмездные перечисления организациям</i>	210	240	–	–	–	–	–	–	–
в том числе: безвозмездные перечисления государственным и муниципальным организациям	211	241	–	–	–	–	–	–	–
безвозмездные перечисления организациям, за исключением государственных и муниципальных организаций	212	242	–	–	–	–	–	–	–
<i>Безвозмездные перечисления бюджетам</i>	230	250	–	–	–	–	–	–	–
в том числе: перечисления наднациональным организациям и правительствам иностранных государств	232	252	–	–	–	–	–	–	–
перечисления международным организациям	233	253	–	–	–	–	–	–	–
<i>Социальное обеспечение</i>	240	260	–	–	–	–	–	–	–
в том числе: пособия по социальной помощи населению	242	262	–	–	–	–	–	–	–
пенсии, пособия, выплачиваемые организациями сектора государственного управления	243	263	–	–	–	–	–	–	–
<i>Прочие расходы</i>	250	290	5 000,00	4 613,82	–	–	–	4 613,82	386,18
<i>Расходы по приобретению нефинансовых активов</i>	260	300	154 672,00	96 176,00	–	–	–	96 176,00	58 496,00
в том числе:	261	310	100 000,00	60 210,00	–	–	–	60 210,00	39 790,00

Наименование показателя	Код строки	Код аналитики	Утверждено плановых назначений	Исполнено плановых назначений					Не исполнено плановых назначений
				через лицевые счета	через банковские счета	через кассу учреждения	некассовыми операциями	итого	
основных средств									
нематериальных активов	262	320	–	–	–	–	–	–	–
непроизведенных активов	263	330	–	–	–	–	–	–	–
материальных запасов	264	340	54 672,00	35 966,00	–	–	–	35 966,00	18 706,00
<i>Расходы по приобретению финансовых активов</i>	270	500	–	–	–	–	–	–	–
в том числе:									
ценных бумаг, кроме акций	271	520	–	–	–	–	–	–	–
акций и иных форм участия в капитале	272	530	–	–	–	–	–	–	–
иных финансовых активов	273	550	–	–	–	–	–	–	–
Результат исполнения (дефицит / профицит)	450	х	–	4 279,95	–	- 900,00	–	3 379,95	х

3. Источники финансирования дефицита средств учреждения

Наименование показателя	Код строки	Код аналитики	Утверждено плановых назначений	Исполнено плановых назначений					Не исполнено плановых назначений
				через лицевые счета	через банковские счета	через кассу учреждения	некассовыми операциями	итого	
Источники финансирования дефицита средств – всего (стр. 520 + стр. 620 + стр. 700 + стр. 730 + стр. 820 + стр. 830)	500		–	– 4 279,95	–	900,00	–	– 3 379,95	3 379,95
в том числе:									
<i>Внутренние источники</i>	520		–	–	–	–	–	–	–
из них:									
курсовая разница	521	171	–	–	–	–	–	–	–

Наименование показателя	Код строки	Код аналитики	Утверждено плановых назначений	Исполнено плановых назначений					Не исполнено плановых назначений
				через лицевые счета	через банковские счета	через кассу учреждения	некассовыми операциями	итого	
поступления от погашения займов (ссуд)	525	640	–	–	–	–	–	–	–
выплаты по предоставлению займов (ссуд)	526	540	–	–	–	–	–	–	–
поступления заимствований от резидентов	527	710	–	–	–	–	–	–	–
погашение заимствований от резидентов	528	810	–	–	–	–	–	–	–
<i>Внешние источники</i>	620		–	–	–	–	–	–	–
из них:									
курсовая разница	621	171	–	–	–	–	–	–	–
поступления заимствований от резидентов	625	720	–	–	–	–	–	–	–
погашение заимствований от нерезидентов	626	820	–	–	–	–	–	–	–
<i>Изменение остатков средств</i>	700	х	–	– 3 379,95	–	–	–	– 3 379,95	3 379,95
увеличение остатков средств, всего	710	510	–	– 2 348 122,26	–	– 900,00	–	2 349 022,26	х
уменьшение остатков средств, всего	720	610	–	2 344 742,31	–	900,00	–	2 345 642,31	х
<i>Изменение остатков по внутренним оборотам средств учреждения</i>	730	х	–	– 900,00	–	900,00	–	–	–
в том числе:									
увеличение остатков средств учреждения	731	510	–	–	–	900,00	–	900,00	х
уменьшение остатков средств учреждения	732	610	–	– 900,00	–	–	–	– 900,00	х

Наименование показателя	Код строки	Код аналитики	Утверждено плановых назначений	Исполнено плановых назначений					Не исполнено плановых назначений
				через лицевые счета	через банковские счета	через кассу учреждения	некассовыми операциями	итого	
<i>Изменение остатков по внутренним расчетам</i>	820		–	–	–	–	–	–	–
в том числе:									
увеличение остатков по внутренним расчетам (Кт 0 304 04 510)	821	х	–	–	–	–	–	–	–
уменьшение остатков по внутренним расчетам (Дт 0 304 04 610)	822		–	–	–	–	–	–	–
<i>Изменение остатков расчетов по внутренним привлечением средств</i>	830		–	–	–	–	–	–	–
в том числе:									
увеличение расчетов по внутреннему привлечению остатков средств (Кт 0 304 06 000)	831	х	–	–	–	–	–	–	–
уменьшение расчетов по внутреннему привлечению остатков средств (Дт 0 304 06 000)	832		–	–	–	–	–	–	–

4. Отчет о финансовых результатах деятельности учреждения

на «01» января 2016 г.

МБДОУ ПГО «Детский сад № 32»

Учреждение

Обособленное подразделение

Учредитель

Наименование органа, осуществляемого
полномочия учредителя

Периодичность: годовая

Единица измерения: р.

Наименование показателя	Код строки	Код аналитики	Деятельность с целевыми средствами	Деятельность по государственному заданию	Приносящая доход деятельность	Итого
Доходы (стр. 030 + стр. 040 + стр. 050 + стр. 060 + стр. 090 + стр. 100 + стр. 110)	010	100	84 380,00	11 509 682,74	2 709 160,60	14 303223,34
Доходы от собственности	030	120	–	–	–	–
Доходы от оказания платных услуг (работ)	040	130	–	–	2 483 139,80	2 483 139,80
Доходы от штрафов, пени, иных сумм принудительного изъятия	050	140	–	–	–	–
Безвозмездные поступления от бюджетов	060	150	–	–	–	–
Доходы от операций с активами	090	170	–	– 2 314 809,28	–	– 2 314 809,28
в том числе: доходы от реализации активов	092	172	–	– 2 314 809,28	–	– 2 314 809,28
из них: доходы от реализации нефинансовых активов	093	172	–	– 2 314 809,28	–	– 2 314 809,28
Прочие доходы	100	180	84 380,00	13 824 492,02	226 020,80	14 134 892,82
в том числе: субсидии	101	180	84 380,00	12 061 041,09	–	12 145 421,09
иные трансферты	103	180	–	–	46 779,27	46 779,27
иные прочие доходы	104	180	–	1 763 450,93	179 241,53	1 942 692,46
Доходы будущих периодов	110	100	–	–	–	–
Расходы (стр. 160 + стр. 170 + стр. 190 + стр. 210 + стр. 230 + стр. 240 + стр. 250 + стр. 260 + стр. 290)	150	200	84 380,00	12 475 751,37	2 662 521,72	15 222 653,09
Оплата труда и начисления на выплаты по оплате труда	160	210	–	10 008 875,19	–	10 008 875,19
в том числе: заработная плата	161	211	–	7 697 636,42	–	7 697 636,42
прочие выплаты	162	212	–	1 871,10	–	1 871,10
начисления на выплаты по оплате труда	163	213	–	2 309 367,67	–	2 309 367,67

Наименование показателя	Код строки	Код аналитики	Деятельность с целевыми средствами	Деятельность по государственному заданию	Приносящая доход деятельность	Итого
Приобретение работ, услуг	170	220	84 380,00	1 672 010,37	2 509 228,51	4 265 618,88
в том числе:						
услуги связи	171	221	–	7 024,98	723,97	7 748,95
коммунальные услуги	173	223	–	1 267 687,28	7 796,54	1 275 483,82
работы, услуги по содержанию имущества	175	225	84 380,00	93 490,00	–	177 870,00
прочие работы, услуги	176	226	–	303 808,11	2 500 708,00	2 804 516,11
Обслуживание долговых обязательств	190	230	–	–	–	–
Безвозмездные перечисления организациям	210	240	–	–	–	–
Безвозмездные перечисления бюджетам	230	250	–	–	–	–
Социальное обеспечение	240	260	–	–	–	–
прочие расходы	250	290	–	30 499,12	5,27	30 504,39
Расходы по операциям с активами	260	270	–	764 366,69	153 287,94	917 654,63
в том числе:						
амортизация основных средств и нематериальных активов	261	271	–	761 510,69	74 100,00	835 610,69
расходование материальных запасов	264	272	–	2 856,00	79 187,94	82 043,94
Расходы будущих периодов	290		–	–	–	–
Чистый операционный результат (стр. 301 – стр. 302 + стр. 303); (стр. 310 + стр. 380)	300		–	– 966 068,63	46 638,88	– 919 429,75
Операционный результат до налогообложения (стр. 010 – стр. 150)	301		–	– 966 068,63	46 638,88	– 919 429,75
Налог на прибыль	302		–	–	–	–
Резервы предстоящих расходов	303		–	–	–	–
Операции с нефинансовыми активами (стр. 320 + стр. 330 + стр. 350 + стр. 360 + стр. 370)	310		–	1 942 442,24	17 307,05	1 959 749,29
Чистое поступление основных средств	320		–	920 460,06	–	920 460,06
в том числе:						
увеличение стоимости основных средств	321	310	–	2 348 488,75	74 100,00	2 422 588,75
уменьшение стоимости основных средств	322	410	–	1 428 028,69	74 100,00	1 502 128,69
Чистое поступление нематериальных активов	330		–	–	–	–
Чистое поступление произведенных активов	350		–	–	–	–

Наименование показателя	Код строки	Код аналитики	Деятельность с целевыми средствами	Деятельность по государственному заданию	Приносящая доход деятельность	Итого
Чистое поступление материальных запасов	360		–	1 021 982,18	17 307,05	1 039 289,23
в том числе:						
увеличение стоимости материальных запасов	361	340	–	1 024 838,18	96 494,99	1 121 333,17
уменьшение стоимости материальных запасов	362	440	–	2 856,00	79 187,94	82 043,94
Чистое изменение затрат на изготовление готовой продукции (работ, услуг)	370		–	–	–	–
в том числе:						
увеличение затрат	371	х	84 380,00	1 674 952,49	2 509 233,78	4 268 566,27
уменьшение затрат	372	х	84 380,00	1 674 952,49	2 509 233,78	4 268 566,27
Операции с финансовыми активами и обязательствами (стр. 390 – стр. 510)	380		–	– 2 908 510,87	29 331,83	– 2 879 179,04
Операции с финансовыми активами (стр. 410 + стр. 420 + стр. 440 + стр. 460 + стр. 470 + стр. 480)	390		–	– 2 148 598,15	44 560,83	– 2 104 037,32
Чистое поступление средств учреждений	410		–	166 211,13	9 290,00	175 501,13
в том числе:						
поступление средств	411	510	84 380,00	12 399 391,60	2 792 216,43	15 275 988,03
выбытие средств	412	610	84 380,00	12 233 180,47	2 782 926,43	15 100 486,90
Чистое поступление ценных бумаг, кроме акций	420	–	–	–	–	–
Чистое поступление акций и иных форм участия в капитале	440	–	–	–	–	–
Чистое предоставление займов (ссуд)	460	–	–	–	–	–
Чистое поступление финансовых активов	470	–	–	–	–	–
Чистое увеличение дебиторской задолженности	480	–	–	– 2 314 809,28	35 270,83	– 2 279 538,45
в том числе:						
увеличение дебиторской задолженности	481	560	84 380,00	12 061 041,09	2 538 561,14	14 683 982,23
уменьшение дебиторской задолженности	482	660	84 380,00	14 375 850,37	2 503 290,31	16 963 520,68
Операции с обязательствами (стр. 520 + стр. 530 + стр. 540)	510	–	–	759 912,72	15 229,00	775 141,72
Чистое увеличение задолженности по привлечением перед резидентами	520	–	–	–	–	–

Наименование показателя	Код строки	Код аналитики	Деятельность с целевыми средствами	Деятельность по государственному заданию	Приносящая доход деятельность	Итого
Чистое увеличение задолженности по привлечением перед нерезидентами	530	–	–	–	–	–
Чистое увеличение прочей кредиторской задолженности	540		–	759 912,72	15 229,00	775 141,72
в том числе:						
увеличение кредиторской задолженности	541	730	84 380,00	15 232 501,40	2 797 309,90	18 114 191,30
уменьшение кредиторской задолженности			84 380,00	14 472 588,68	2 782 080,90	17 339 049,58

Учебное издание

Арбатская Татьяна Георгиевна
Кузнецова Наталья Викторовна

Учет и анализ в государственных (муниципальных) учреждениях

Учебное пособие

Издается в авторской редакции

Технический редактор

А.С. Ларионова

ИД № 06318 от 26.11.01.

Подписано в печать 22.05.17. Формат 60х90 1/16. Бумага офсетная. Печать трафаретная. Усл. печ. л. 16,8. Тираж 500 экз. Заказ .

Издательство Байкальского государственного университета.

664003, г. Иркутск, ул. Ленина, 11.

Отпечатано в ИПО БГУ.