

**Т.Г. Арбатская**

**УЧЕТ И ОТЧЕТНОСТЬ  
В ОРГАНИЗАЦИЯХ БЮДЖЕТНОЙ СФЕРЫ**

Учебное пособие

В двух частях

Часть 1

Министерство науки и высшего образования Российской Федерации  
Байкальский государственный университет

**Т.Г. Арбатская**

**УЧЕТ И ОТЧЕТНОСТЬ  
В ОРГАНИЗАЦИЯХ БЮДЖЕТНОЙ СФЕРЫ**

Учебное пособие

В двух частях

Часть 1

*Текстовое электронное издание*

Иркутск  
Издательский дом БГУ  
2022

© Арбатская Т.Г., 2022  
© ФГБОУ ВО «БГУ», 2022

УДК 657.1  
ББК 65.052.252.61

Издается по решению редакционно-издательского совета  
Байкальского государственного университета

*Рецензенты*

канд. экон. наук, главный бухгалтер  
ООО АФ «Эконом-Аудит» Т.Н. Рожанская,  
канд. экон. наук, доц. А.Г. Ярунина (БГУ)

**Арбатская, Т.Г.** Учет и отчетность в организациях бюджетной сферы : учеб. пособие. В 2 ч. Ч. 1 / Т.Г. Арбатская. – Иркутск : Изд. дом БГУ, 2022. – 145 с. — URL: <http://lib-catalog.bgu.ru>. — Текст : электрон.

В учебном пособии изложены теоретические и методические вопросы формирования учетно-аналитической и отчетной информации об объектах бухгалтерского (бюджетного) учета в соответствии с действующими ФСБУ государственных финансов. Раскрыты особенности организации и регулирования бухгалтерского (бюджетного) учета. Особое внимание уделено порядку учета финансового обеспечения организаций бюджетной сферы за счет бюджетных средств и иных источников. Содержит большое количество практических примеров, что позволит глубже изучить учебный материал.

Предназначено для теоретического и методического наполнения дисциплин «Учет и отчетность в организациях бюджетной сферы», «Учет и отчетность в государственном секторе», «Учет и отчетность в государственных (муниципальных) учреждениях», «Организация учета в системе государственного и муниципального управления», «Информационные возможности бухгалтерского (бюджетного) учета», предусмотренных учебными планами по направлениям подготовки бакалавриата, специалитета и магистратуры, может быть полезно для практикующих специалистов.

---

*Учебное электронное издание*

Минимальные системные требования:

веб-браузеры: Microsoft Edge версии 79, Google Chrome версии 51,  
Mozilla Firefox версии 52, Safari версии 11 (или более новые);  
средства просмотра файлов Portable Documents Format: Adobe Acrobat версии 7.0,  
Adobe Reader версии 7.0, Sumatra PDF версии 1.1 (или более новые),  
Foxit Reader всех версий, PDF24 Creator всех версий.

Доступ к сети Интернет.

Минимальные требования к конфигурации и операционной системе компьютера определяются требованиями перечисленных выше программных продуктов.

Издается в авторской редакции

Подписано к использованию 14.11.2022.

Объем 2,5 Мб.

Байкальский государственный университет.

664003, г. Иркутск, ул. Ленина, 11.

<http://bgu.ru>.

© Арбатская Т.Г., 2022

© ФГБОУ ВО «БГУ», 2022

## ОГЛАВЛЕНИЕ

<b>Тема 1. Организация бухгалтерского (бюджетного) учета</b> .....	5
1.1. Субъекты бухгалтерского (бюджетного) учета и отчетности .....	5
1.2. Регулирование бухгалтерского (бюджетного) учета и отчетности .....	7
1.3. Документальное оформление фактов хозяйственной жизни в организациях бюджетной сферы .....	10
<b>Контрольные вопросы по теме</b> .....	15
<b>Тестовые вопросы по теме</b> .....	15
<b>Тема 2. Учет финансового обеспечения деятельности организаций бюджетной сферы</b> .....	17
2.1. Учет финансового обеспечения деятельности получателей бюджетных средств .....	17
2.2. Учет финансового обеспечения деятельности бюджетных и автономных учреждений .....	27
2.2.1. Учет субсидий на выполнение государственного (муниципального) задания .....	27
2.2.2. Учет целевых субсидий и субсидий на цели осуществления капитальных вложений .....	38
2.3. Учет операций со средствами обязательного медицинского страхования .....	45
2.4. Учет операций в рамках осуществления приносящей доход деятельности .....	48
2.5. Особенности налогообложения деятельности, приносящей доход, в государственных (муниципальных) учреждениях .....	52
<b>Контрольные вопросы по теме</b> .....	57
<b>Тестовые вопросы по теме</b> .....	57
<b>Тема 3. Учет нефинансовых активов</b> .....	59
3.1. Классификация имущества государственных (муниципальных) учреждений .....	59
3.2. Учет основных средств .....	61
3.3. Учет непроизведенных активов .....	82
3.4. Учет нематериальных активов .....	92

3.5. Учет запасов .....	100
3.6. Учет затрат на изготовление готовой продукции, выполнение работ, оказание услуг.....	115
3.7. Учет готовой продукции.....	121
<b>Контрольные вопросы по теме</b> .....	127
<b>Тестовые вопросы по теме</b> .....	128
<b>Приложения</b> .....	130
1. Федеральные стандарты для организаций бюджетной сферы .....	131
2. Планы счетов бухгалтерского учета и инструкции по их применению....	136
3. Методические указания (рекомендации) и инструкции .....	137
4. Муниципальное задание .....	142
<b>Список рекомендуемой литературы</b> .....	145

# ТЕМА 1. ОРГАНИЗАЦИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО (БЮДЖЕТНОГО) УЧЕТА

## 1.1. Субъекты бухгалтерского (бюджетного) учета и отчетности

Основы бухгалтерского учета в Российской Федерации определены Федеральным законом от 06.12.2011 г. № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» (далее – Закон «О бухгалтерском учете»), основной целью которого является установление единых требований к бухгалтерскому учету и бухгалтерской отчетности. Действие этого закона распространяется, в том числе, на государственные органы, органы местного самоуправления, органы местной администрации, органы управления государственными внебюджетными фондами, в том числе территориальными, и государственные (муниципальные) учреждения. Все вышеперечисленные субъекты в терминологии Закона «О бухгалтерском учете» составляют *организации бюджетной сферы*. Указанный закон применяется с учетом положений бюджетного законодательства при ведении бюджетного учета, составлении, представлении, рассмотрении и утверждении бюджетной отчетности<sup>1</sup>. Бюджетным законодательством, и в частности, Бюджетным кодексом РФ используются термины «*бюджетный учет*» и «*бюджетная отчетность*» в отношении формирования учетной и отчетной информации в денежном выражении о состоянии финансовых и нефинансовых активов, обязательств, фактов хозяйственной жизни и других учетных объектов Российской Федерации, субъектов Российской Федерации и муниципальных образований.

Исходя из приведенных норм законодательства могут быть сделаны следующие выводы.

Во-первых, бюджетный учет является частью бухгалтерского учета, который ведется во всех экономических субъектах РФ. Вместе с тем специфика бюджетного учета обусловлена законодательством о бюджетном устройстве и бюджетном процессе, а также отраслевой спецификой получателей бюджетных средств – общегосударственные вопросы, национальная оборона и безопасность, национальная экономика, ЖКХ, здравоохранение, охрана окружающей среды, социальное обеспечение граждан, образование, культура, наука и др.

Во-вторых, юридически закреплена обязанность публично-правовых образований вести бюджетный учет и формировать бюджетную отчетность в отношении всех принадлежащих им объектов, принятых обязательствах, полученных финансовых результатах и произошедших фактов хозяйственной жизни, в том числе исполнения бюджета.

Обязанность по ведению бюджетного учета и формированию бюджетной отчетности возложена на определенный перечень субъектов бюджетных правоотношений, установленный Бюджетным Кодексом РФ (далее – БК РФ). Согласно п. 1 ст. 264.2 БК РФ<sup>2</sup> формируют бюджетную отчетность получатели бюджетных

---

<sup>1</sup> О бухгалтерском учете : федер. закон от 06.12.2011 г. № 402-ФЗ. П. 2 ст. 2.

<sup>2</sup> Бюджетный кодекс Российской Федерации от 31.07.1998 г. № 145-ФЗ.

средств, главные администраторы бюджетных средств, а также администраторы доходов бюджета и администраторы источников финансирования дефицита бюджета.

Исходя из совокупности норм ст. 6 и п. 1 ст. 152 БК РФ<sup>3</sup> государственные (муниципальные) бюджетные и автономные учреждения не являются участниками бюджетного процесса, но получают субсидии от учредителя и используют государственное (муниципальное) имущество, закрепленное за ними на праве оперативного управления для осуществления своей деятельности. Такие учреждения ведут бухгалтерский учет и формируют бухгалтерскую отчетность.

Рассматриваемое разделение терминологии закрепилось при вступлении в силу с 01.01.2018 г. ФСБУ «Концептуальные основы бухгалтерского учета и отчетности организаций государственного сектора» (далее – ФСБУ «Концептуальные основы»)<sup>1</sup>.

На рис. 1 представлены субъекты бухгалтерского и бюджетного учета, бухгалтерской и бюджетной отчетности.

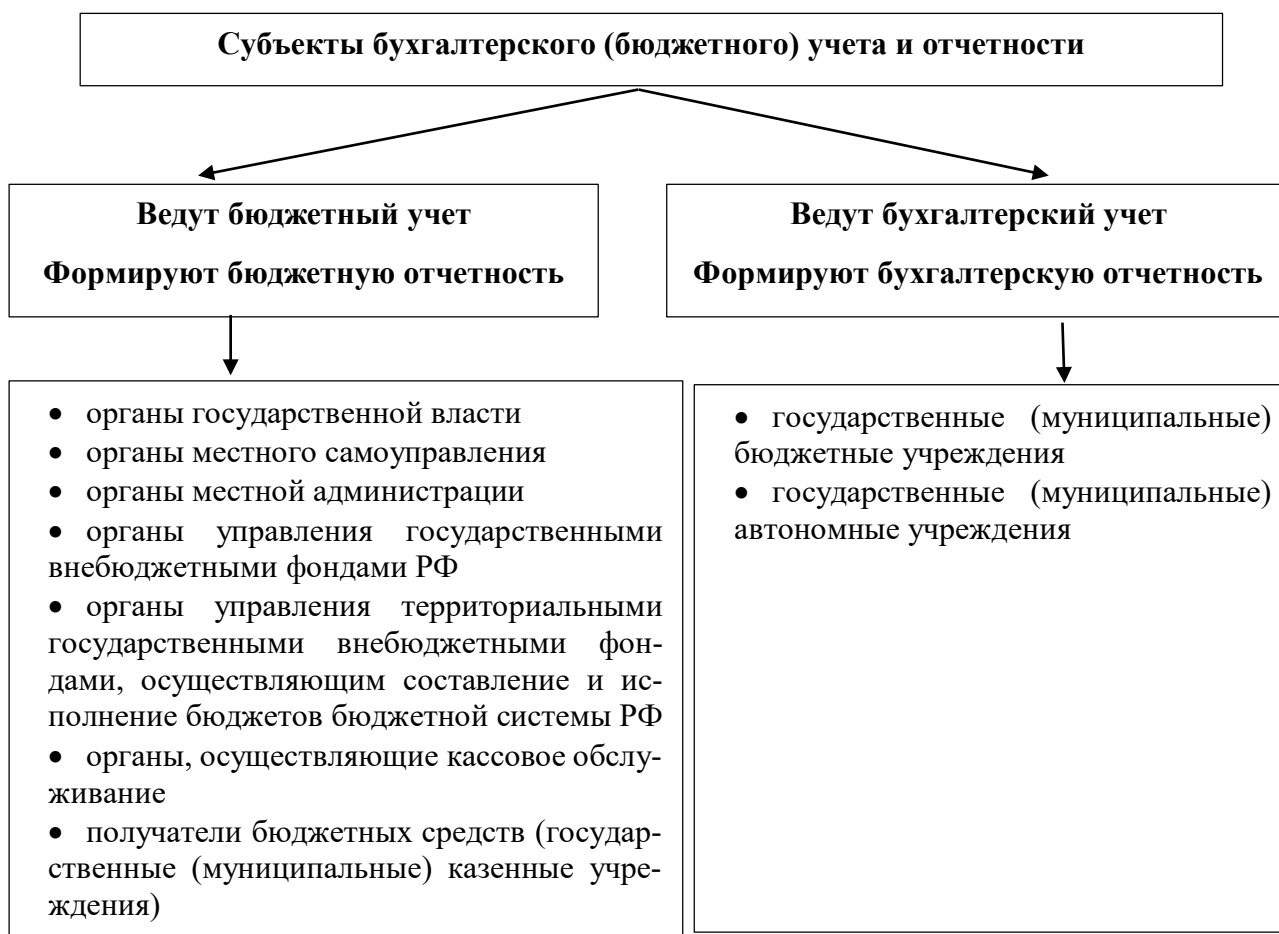


Рис. 1. Субъекты бухгалтерского (бюджетного) учета и отчетности

<sup>1</sup> Об утверждении федерального стандарта бухгалтерского учета для организаций государственного сектора «Концептуальные основы бухгалтерского учета и отчетности организаций государственного сектора»: приказ Минфина России от 31.12.2016 г. № 256н.

В настоящем учебном пособии при совместном упоминании учета и отчетности всех организаций бюджетной сферы будут использоваться термины бухгалтерский (бюджетный) учет и бухгалтерская (бюджетная) отчетность.

## **1.2. Регулирование бухгалтерского (бюджетного) учета и отчетности**

Рассмотрим систему регулирования бухгалтерского учета и отчетности организаций бюджетной сферы согласно ст. 21 Закона о бухгалтерском учете<sup>1</sup>.

К документам в области регулирования бухгалтерского учета относятся:

1. Федеральные стандарты бухгалтерского учета (ФСБУ) государственных финансов. Перечень разработанных Министерством Финансов ФСБУ государственных финансов на дату написания настоящего пособия представлен в прил. 1, перечень планов счетов – в прил. 2.

2. Отраслевые стандарты бухгалтерского учета государственных финансов в настоящее время Министерством Финансов не разработаны.

3. Нормативные акты ЦБ РФ, предусмотренные ч. 6 ст. 21 Закона о бухгалтерском учете включают планы счетов бухгалтерского учета для кредитных организаций, некредитных финансовых организаций, кредитных рейтинговых агентств и др. и порядок их применения. Следовательно, перечисленные нормативные акты для организаций бюджетной сферы не применяются.

4. Методические рекомендации (указания) по применению ФСБУ государственных финансов и инструкции (прил. 3).

5. Последний уровень регулирования составляют стандарты экономического субъекта, формирующие учетную политику для целей бухгалтерского учета.

Организация бюджетной формирует два вида учетной политики:

- учетная политика для целей бухгалтерского (бюджетного) учета;
- учетная политика для целей налогообложения.

Учетная политика для целей бухгалтерского учета – это совокупность способов (конкретных принципов, методов, процедур, правил) ведения учреждением бухгалтерского учета, подготовки и представления бухгалтерской отчетности.

Учетная политика для целей налогообложения – это выбранные учреждением способы определения доходов и расходов, их признание, оценку и распределение, а также учет иных необходимых для целей налогообложения показателей финансово-хозяйственной деятельности.

В рамках изучения настоящей дисциплины рассмотрим содержание учетной политики для целей бухгалтерского (бюджетного) учета.

Содержание учетной политики для целей бухгалтерского учета должно соответствовать требованиям ФСБУ государственных финансов «Учетная политика, оценочные значения и ошибки».

---

<sup>1</sup> О бухгалтерском учете : федер. закон от 06.12.2011 г. № 402-ФЗ.



В соответствии с ч. 2 ст. 8 Закона о бухгалтерском учете, п. 7 ФСБУ «Учетная политика, оценочные значения и ошибки»<sup>1</sup> учреждение самостоятельно формирует свою учетную политику, руководствуясь законодательством РФ о бухгалтерском учете, нормативными актами органов, регулирующими бухгалтерский учет. При подготовке учетной политики учреждению следует руководствоваться также учетной политикой учредителя.

Учетную политику формируют в целом для учреждения. Филиалы (обособленные подразделения) учреждения не могут иметь свою собственную учетную политику, так как они не являются юридическими лицами.

Учетную политику *разрабатывает* главный бухгалтер или иное лицо, на которое возложено ведение бухгалтерского (бюджетного) учета.

*Утверждает* учетную политику руководитель учреждения путем издания соответствующего организационно-распорядительного документа – приказа, распоряжения, постановления, порядка и т.д. Если учреждение передало полномочия по ведению учета, составлению и представлению отчетности централизованной бухгалтерии или уполномоченному органу, то эта централизованная бухгалтерия (уполномоченный орган) и формирует единую учетную политику, а его руководитель утверждает ее.

Документы учетной политики могут быть оформлены в виде одного нормативного акта с приложениями или отдельными актами, которые в совокупности также формируют учетную политику учреждения.

Основные положения учетной политики необходимо размещать на официальном сайте учреждения.

Для вновь созданного учреждения сформировать и утвердить учетную политику необходимо не позднее окончания отчетного периода, в котором оно создано.

Учетная политика должна применяться последовательно из года в год, поскольку предполагается, что однажды принятые учетные принципы не будут меняться, а однотипные факты хозяйственной жизни будут учитываться одинаково. Вместе с тем в отдельных случаях в учетную политику вносятся изменения и дополнения.

Структура учетной политики законодательно не установлена, но она должна охватывать все аспекты, связанные с учетным процессом, в том числе организационные, технические и методические.

**Организационно-техническая часть учетной политики** включает различные способы организации учетного процесса и внутреннего контроля и формирования отчетности (статус бухгалтерии, взаимосвязи и взаимодействия внутри учреждения, перечень законодательных и нормативных правовых актов, регулирующих организацию и ведение учета, формирования отчетности, рабо-

---

<sup>1</sup> Об утверждении федерального стандарта бухгалтерского учета для организаций государственного сектора «Учетная политика, оценочные значения и ошибки»: приказ Минфина России от 30.12.2017 г. № 274н.

чий план счетов, формы применяемых первичных документов и регистров, правила документооборота и проведения инвентаризации, используемое программное обеспечение, технические регламенты).

**Методическая** часть включает критерии отнесения объектов к тем или иным видам нефинансовых активов, принятые в учреждении 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 в обязательном порядке должны быть утверждены:

1) **рабочий план счетов**, содержащий применяемые учреждением счета бухгалтерского учета для ведения синтетического и аналитического учета;

2) **методы оценки** отдельных видов активов и обязательств, в том числе способ начисления амортизации по объектам основных средств и нематериальных активов, критерии признания доходов, даты признания доходов от оказания услуг, стоимостную оценку и применение корректировки (скидки, льготы, ставка дисконтирования) ожидаемых поступлений доходов от оказания услуг, порядок признания сомнительной и безнадежной дебиторской задолженности. Для формирования себестоимости учреждение в учетной политике должно установить состав прямых, накладных расходов, включаемых в себестоимость оказанных услуг; состав распределяемых и не распределяемых общехозяйственных расходов; способ калькулирования себестоимости единицы оказанной услуги; способ распределения накладных и общехозяйственных расходов; порядок формирования резервов предстоящих расходов и др.;

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

4) **формы применяемых первичных** (сводных) учетных документов, в том числе разработанные самостоятельно;

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

б) **порядок организации и осуществления** учреждением внутреннего финансового **контроля**;

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:

- график документооборота;
- положение о закупках;
- положение о комиссии по поступлению и выбытию нефинансовых активов;
- положение о ведении кассовых операций; положение о служебных командировках и другие.

Учетная политика не должна содержать методы, правила, способы ведения учета, однозначно установленные нормативными правовыми актами.

### **1.3. Документальное оформление фактов хозяйственной жизни в организациях бюджетной сферы**

Каждый факт хозяйственной жизни, совершаемый организациями бюджетной сферы, подлежит документальному оформлению первичным учетным документом, который служит основанием для отражения информации в учете.

Первичные документы составляются на каждый факт хозяйственной жизни в момент его совершения, например, документы о поступлении материалов и их отпуске со склада. Для систематизации данных о хозяйственной жизни на основании первичных учетных документов составляются сводные. Сводные документы обобщают показатели путем их группировки, систематизации из первичных документов. К сводным документам также относятся все учетные регистры бухгалтерского учета, а конечным сводным документом можно считать бухгалтерскую отчетность.

Первичные (сводные) документы принимаются к учету, если они составлены и оформлены надлежащим образом. В организациях бюджетной сферы применяются унифицированные формы первичных учетных документов и регистров, утвержденные Приказом Минфина России от 30.03.2015 г. № 52н<sup>1</sup>.

Формы содержащихся в этом приказе документов и регистров организации бюджетной сферы используют в обязательном порядке, выбирая формы, необходимые для отражения конкретных фактов хозяйственной жизни. Первичный учетный документ принимается к учету, если:

- он предусмотрен Приказом № 52н;
- применение выбранной формы для отражения факта хозяйственной жизни установлено учетной политикой (при наличии вариантов);
- в документе отражены все обязательные реквизиты;
- документ подписан руководителем или уполномоченным им лицом.

Чтобы обеспечить полноту отражения в бухгалтерском учете информации учреждение вправе включить в унифицированный документ дополнительные данные и реквизиты. Доработанную форму необходимо утвердить в учетной политике.

В случае если для каких-либо операций унифицированная форма документа не предусмотрена, учреждение вправе ее разработать самостоятельно и утвердить в учетной политике. Документы, формы которых не унифицированы, должны содержать все обязательные реквизиты, установленные п. 2 ст. 9 Закона № 402-ФЗ и п. 25 ФСБУ «Концептуальные основы бухгалтерского учета и отчетности».

---

<sup>1</sup> Об утверждении форм первичных учетных документов и регистров бухгалтерского учета, применяемых органами государственной власти (государственными органами), органами местного самоуправления, органами управления государственными внебюджетными фондами, государственными (муниципальными) учреждениями, и Методических указаний по их применению : приказ Минфина России от 30.03.2015 г. № 52н.

В настоящее время осуществляется переход к электронному документообороту и приоритет формирования документов и регистров бухучета в электронном виде закреплен ФСБУ государственных финансов «Концептуальные основы бухгалтерского учета и отчетности».

Главное условие применения электронных форм – наличие организационно-технической готовности перевода на электронный документооборот, что обеспечивает качественный финансовый менеджмент и надежный внутренний контроль.

В рамках реализации этих требований Приказом Минфина России от 15.04.2021 г. № 61н<sup>1</sup> утверждены унифицированные формы электронных первичных учетных документов и методические указания по их формированию и применению. С 1 января 2022 г. их в обязательном порядке применяют федеральные казенные учреждения, полномочия по ведению бюджетного учета которых переданы по решению Правительства РФ уполномоченной организации. При централизации полномочий бюджетный учет также ведется с применением первичных учетных электронных документов. Другие учреждения должны использовать эти формы с 1 января 2023 г., но они вправе делать это и раньше в случаях, установленных учетной политикой.

Электронные учетные документы принимают к учету:

- если отражены все реквизиты, предусмотренные электронной унифицированной формой;
- имеется ЭЦП руководителя или уполномоченного им лица.

В электронном первичном учетном документе допускается изменять размеры граф и строк, включать дополнительные строки, создавать вкладные листы, но исключать отдельные реквизиты из формы нельзя.

При оформлении ответственным лицом электронного первичного учетного документа поля, предусмотренные для отражения бухгалтерских записей, не заполняются. Эти записи формирует лицо, ответственное за ведение бухучета.

Документы, отражающие денежные операции, принимаются к учету при наличии подписей руководителя субъекта учета и главного бухгалтера или иных уполномоченных лиц. Также изменения коснулись электронных подписей. Допускается применение не только усиленной квалифицированной электронной подписи (для юридически значимых документов), но и простой электронной подписи для ответственных лиц, в том числе с возможностью авторизации через смартфон.

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.

---

<sup>1</sup> Об утверждении унифицированных форм электронных документов бухгалтерского учета, применяемых при ведении бюджетного учета, бухгалтерского учета государственных (муниципальных) учреждений, и Методических указаний по их формированию и применению : приказ Минфина России от 15.04.2021 г. № 61.

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

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 не несет ответственность за соответствие составленных другими лицами первичных учетных документов свершившимся фактам хозяйственной жизни.

Письменные требования главного бухгалтера, иного должностного лица, на которое возложено ведение бухгалтерского учета в отношении соблюдения установленного порядка документального оформления фактов хозяйственной жизни и представления документов, необходимых для ведения бухгалтерского учета, обязательны для всех работников учреждения.

В первичные учетные документы (за исключением кассовых и банковских документов) допускается вносить исправления. Первичные документы, содержащие исправления, принимаются к бухгалтерскому учету в случае, когда исправления внесены по согласованию с лицами, составившими и подписавшими эти документы.

Даты формирования, подписания и представления первичного учетного документа в некоторых случаях могут не совпадать, так как для его подписания может потребоваться проведение процедур проверок, согласований, принятия решений<sup>1</sup>.

Поступившие позже срока составления первичные учетные документы, которыми оформлены факты хозяйственной жизни, произошедшие в отчетном периоде и подлежащие отражению в учете и признанию в отчетности можно своевременно принять к учету, если они поступают в сроки, позволяющие отразить соответствующую информацию в отчетном периоде по правилам ведения учета<sup>2</sup>.

Данные проверенных и принятых к учету первичных (сводных) учетных документов систематизируются в хронологическом порядке и 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.

Формы регистров бухгалтерского учета также утверждены Приказом № 52н.

Первичные (сводные) учетные документы, и регистры бухгалтерского учета хранятся в течение сроков, устанавливаемых в соответствии с правилами

---

<sup>1</sup> Письмо Минфина России от 28.02.2019 г. № 02-07-05/13459.

<sup>2</sup> Письмо от 13.09.2019 г. № 02-07-10/70699.

организации государственного архивного дела, но не менее пяти лет после отчетного года.

Рабочий план счетов бухгалтерского учета, другие документы учетной политики, средства, обеспечивающие воспроизведение электронных документов, а также проверку подлинности электронной подписи, должны храниться учреждением не менее пяти лет после года, в котором они использовались для составления отчетности в последний раз.

В соответствии с Перечнем типовых управленческих архивных документов, в частности, применяются следующие сроки хранения документов<sup>1</sup>:

- первичные учетные документы и связанные с ними оправдательные документы (кассовые документы и книги, банковские документы, корешки денежных чековых книжек, ордера, табели, извещения банков и переводные требования, акты о приеме, сдаче, списании имущества и материалов, квитанции, накладные и авансовые отчеты, переписка) – 5 лет при условии проведения проверки. При возникновении споров и разногласий они хранятся до принятия решения по делу;

- документы учетной политики (стандарты бухгалтерского учета экономического субъекта, рабочий план счетов, формы первичных учетных документов, регистров бухгалтерского учета) – 5 лет после замены новыми;

- документы (акты, сведения, справки, переписка) о взаимных расчетах и перерасчетах – 5 лет после проведения взаиморасчетов;

- счета-фактуры – 5 лет;

- документы (справки, акты, обязательства, переписка) о дебиторской и кредиторской задолженности – 5 лет при условии ее погашения;

- документы (справки, таблицы, сведения, переписка) о суммах налогов, начисленных и перечисленных в бюджеты всех уровней, о задолженности по ним – 5 лет после снятия задолженности;

- лицевые счета работников, карточки-справки по заработной плате – 50/75 лет.

Снижение сроков хранения документов не допускается, но сроки хранения документов могут быть продлены по результатам проведения экспертизы их ценности.

Хранение документов и регистров организует руководитель учреждения. Он должен обеспечить безопасные условия хранения, их защиту от изменений и несанкционированных исправлений.

Отсутствие первичных учетных документов в течение установленных сроков их хранения является грубым нарушением требований к бюджетному учету. Если такое нарушение не содержит уголовно наказуемого действия, оно влечет наложение на должностных лиц административного штрафа в размере от 15 000 до 30 000 р. При его повторном совершении штраф составит от 30 000 до 50 000 р.

В случае если в соответствии с законодательством РФ органами дознания, предварительного следствия и прокуратуры, судами, налоговыми инспекциями

---

<sup>1</sup> Письмо Росархива от 13.03.2020 г. № Р/М-479.

и органами внутренних дел на основании их постановлений у учреждения изымаются первичные учетные документы, главный бухгалтер или другое должностное лицо учреждения вправе с разрешения и в присутствии представителей органов, проводящих изъятие документов, снять с них копии с указанием основания и даты изъятия. Указанные копии включаются учреждением в документы бухгалтерского учета.

При смене руководителя обеспечивается передача документов в порядке, определенном учреждением самостоятельно.

Порядок создания первичных (сводных) учетных документов, сроки передачи их в бухгалтерию определяются утвержденным графиком документооборота, установленным в учетной политике. Утвержденной формы этого документа нет. Каждое учреждение разрабатывает ее самостоятельно с учетом особенностей осуществляемой деятельности и объема операций. Разработкой графика документооборота занимается главный бухгалтер, а утверждает руководитель учреждения.

График может быть оформлен в виде схемы, таблицы или перечня работ по созданию, проверке и обработке документов, выполняемых каждым подразделением учреждения, а также всеми исполнителями с указанием взаимосвязи этих подразделений и сроков выполнения работ.

В графике документооборота отражаются:

- перечень документов, которые использует учреждение в бухгалтерском (бюджетном) учете для отражения фактов хозяйственной жизни;
- этапы прохождения документа (создание, подписание, проверка, обработка, передача в архив и пр.);
- ответственных на каждом этапе прохождения документа;
- сроки составления и прохождения документа на каждом этапе;
- порядок заверки копий электронных документов на бумажном носителе;
- иную информацию (например, количество экземпляров, кто подписывает, утверждает, в каких регистрах учета фиксируется документ и т.д.).

График документооборота необходимо соблюдать всем лицам, ответственным за составление и обработку документов. С ним должны быть ознакомлены все работники учреждения, которые участвуют в этапах прохождения документа. Так, целесообразно сделать выписку из графика по каждому исполнителю или ответственному лицу для их ознакомления. Для этого им выдается выписка из графика, в которой перечислены документы, относящиеся к сфере деятельности исполнителя, сроки их представления и подразделения учреждения, в которые они передаются. Контроль за соблюдением исполнителями графика документооборота, как правило, осуществляет главный бухгалтер. Такое положение рекомендуется закрепить в учетной политике.

В целях обеспечения конфиденциальности информации следует принять меры по ограничению доступа к ним и защите от несанкционированного использования. В таких целях документы нужно хранить не более срока, в течение которого они могут понадобиться, а затем – сдать в архив учреждения.

### ***Контрольные вопросы по теме***

1. Назовите типы государственных (муниципальных) учреждений и их отличительные особенности.
2. Назовите субъекты бухгалтерского (бюджетного) учета и отчетности, признаки их классификации.
3. Опишите систему регулирования бухгалтерского (бюджетного) учета и отчетности в Российской Федерации.
4. Назовите общие требования к учетной политике организаций бюджетной сферы.
5. Опишите организацию учетной работы в секторе государственного управления.
6. Права руководителя в области организации ведения учета.
7. Правовой статус бухгалтерской службы в организациях бюджетной сферы.
8. Сформулируйте требования к первичным документам для целей бухгалтерского (бюджетного) учета.
9. Опишите порядок применения электронных и бумажных форм первичных документов и регистров.
10. Определите современные требования законодательства по организации хранения первичных документов, регистров, отчетности и документов учетной политики.

### ***Тестовые вопросы по теме***

1. Государственное автономное учреждение формирует:
  - a) Бюджетную отчетность
  - b) Бухгалтерскую отчетность
  - c) Консолидированную бюджетную отчетность
2. Бюджетное учреждение при отражении в бухгалтерском учете операций использует
  - a) Кассовый метод
  - b) Метод начислений
  - c) Модифицированный кассовый метод
3. В бюджетном учете используются измерители:
  - a) Только натуральный
  - b) Только стоимостной (денежный)
  - c) Натуральные, стоимостные и трудовые
4. Порядок организации и обеспечения (осуществления) субъектом учета внутреннего финансового контроля устанавливается:
  - a) Законом «О бухгалтерском учете» № 402-ФЗ
  - b) Приказом Минфина России от 01.12.2010 № 157н
  - c) Учетной политикой учреждения
5. Учреждение вправе применять первичный документ неунифицированной формы:



- a) Не вправе, так как формы документов утверждены приказом Минфина № 52н
- b) Вправе применять любые формы
- c) Если унифицированная форма отсутствует, а разработанный документ утвержден учетной политикой

## ТЕМА 2. УЧЕТ ФИНАНСОВОГО ОБЕСПЕЧЕНИЯ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ОРГАНИЗАЦИЙ БЮДЖЕТНОЙ СФЕРЫ

### 2.1. Учет финансового обеспечения деятельности получателей бюджетных средств

Финансовое обеспечение деятельности казенных учреждений, органов власти и местного самоуправления, органов управления внебюджетными фондами и прочих получателей бюджетных средств осуществляется за счет средств соответствующего бюджета бюджетной системы РФ и на основании бюджетной сметы (ст. 162 БК РФ).

*Бюджетная смета* – это документ, устанавливающий в соответствии с классификацией расходов бюджетов лимиты бюджетных обязательств (далее – ЛБО)<sup>1</sup> казенного учреждения. Другими словами, бюджетная смета – это документ, на основании которого осуществляется финансирование казенного учреждения.

Смета составляется, утверждается и ведется в порядке, определенном главным распорядителем бюджетных средств (далее – ГРБС), в ведении которого находится учреждение с учетом Общих требований, утвержденных Приказом Минфина России от 14.02.2018 г. № 26н<sup>2</sup>. Учреждение составляет смету, внося изменения в ее показатели на очередной финансовый год и плановый период или формируя показатели на второй год планового периода.

Формированию сметы предшествует формирование ее проекта. При этом обоснования (расчеты) плановых сметных показателей формируются в процессе разработки проекта закона (решения) о бюджете на очередной финансовый год и плановый период.

При получении лимитов бюджетных обязательств (ЛБО) казенным учреждением составляется бюджетная смета. Составлением бюджетной сметы является установление объема и распределения направлений расходования средств бюджета на основании доведенных ЛБО по расходам на принятие и исполнение бюджетных обязательств по обеспечению выполнения функций учреждения.

Показатели сметы формируются в разрезе кодов классификации расходов бюджетов бюджетной классификации РФ с детализацией до кодов подгрупп и элементов видов расходов. При этом порядок ГРБС может предусматривать дополнительную детализацию сметных показателей по кодам статей (подстатей) групп КОСГУ.

Если ГРБС установил казенному учреждению государственное (муниципальное) задание, то при составлении бюджетной сметы необходимо использовать его показатели.

---

<sup>1</sup> 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 (ст. 6 БК РФ).

<sup>2</sup> Об Общих требованиях к порядку составления, утверждения и ведения бюджетных смет казенных учреждений : приказ Минфина России от 14.02.2018 г. № 26н.

Рекомендованный образец формы бюджетной сметы (ф. 0501012) состоит из шести разделов, в которых отражают:

*в разделе 1* итоговые показатели сметы;

*в разделе 2* – отражаются расходы на выполнение функций казенных учреждений согласно ст. 70 БК РФ:

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

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

- уплата налогов, сборов и иных обязательных платежей;

- возмещение вреда, причиненного учреждением в ходе его деятельности;

*в разделе 3* – отражаются расходы на предоставление инвестиций, субсидий, межбюджетных трансфертов, платежей, субъектам международного права, расходы по обслуживанию госдолга, исполнения судебных актов, госгарантий, а также по резервным расходам;

*в разделе 4* – расходы на закупки товаров (работ, услуг) в пользу третьих лиц;

*в разделе 5* – расходы на исполнение публичных нормативных обязательств (справочно);

*в разделе 6* – курс иностранной валюты к рублю (справочно).

ГРБС – учредитель казенного учреждения может разработать (дополнить рекомендованную) форму сметы с учетом отраслевой специфики.

Федеральные казенные учреждения составляют бюджетную смету, в которой нет сведений, содержащих государственную тайну, в форме электронного документа с использованием системы «Электронный бюджет». В этом случае смета подписывается усиленной квалифицированной электронной подписью руководителя учреждения. Если показатели сметы содержат гостайну, она формируется на бумажном носителе и собственноручно подписывается руководителем учреждения.

На казенные учреждения субъектов РФ и муниципальных образований требования по формированию сметы в системе «Электронный бюджет» не распространяются. Они могут составлять, утверждать и вести этот документ в своих информационных системах или на бумаге – в зависимости от порядка, который установил вышестоящий ГРБС.

Порядок утверждения сметы определяет ГРБС. В общем случае смета, в которой нет сведений, составляющих гостайну, утверждается не позднее 10 рабочих дней со дня доведения ЛБО, в которой есть – не позднее 20 рабочих дней.

Утвердить смету может:

- руководитель учреждения;

- другое лицо, уполномоченное руководителем учреждения.

По решению ГРБС смета может утверждаться иным лицом. ГРБС может ограничить право руководителя учреждения утверждать сметы, если выявлено, что им нарушено бюджетное законодательство РФ при исполнении сметы.

Утвержденная смета с расчетами (обоснованиями) плановых сметных показателей направляется ГРБС не позднее одного рабочего дня после утверждения.

Ведение бюджетной сметы. В течение финансового года в смету могут вноситься изменения в пределах доведенных учреждению в установленном порядке объемов лимитов бюджетных обязательств. Изменяться могут не только объемы сметных назначений, но и их перераспределение по кодам расходов бюджета, между разделами сметы, а также иные показатели сметы. Корректировка сметы осуществляется самим учреждением путем утверждения изменений. Внесение изменений в смету, требующие изменения показателей бюджетной росписи главного распорядителя бюджетных средств и ЛБО, утверждается после внесения изменений в указанную роспись и ЛБО.

По общим правилам сроки утверждения изменений сметы и изменений обоснований устанавливаются в порядке, аналогичном для утверждения самих смет. Внесенные в смету изменения направляются учреждением главному распорядителю бюджетных средств не позднее одного рабочего дня.

При нарушении порядка составления, утверждения и ведения бюджетной сметы, должностное лицо учреждения может быть оштрафовано на сумму от 10 тыс. до 30 тыс. р. согласно ч. 2 ст. 15.15.7 КоАП РФ)

Согласно п. 21 Инструкции № 157н<sup>1</sup> финансовое обеспечение получателя бюджетных средств за счет средств бюджета отражается по коду вида деятельности «1» – деятельность, осуществляемая за счет средств соответствующего бюджета бюджетной системы Российской Федерации (бюджетная деятельность).

Для осуществления безналичных расчетов казенные учреждения открывают лицевые счета в органах Федерального казначейства (финансовых органах субъекта РФ, муниципального образования). Расходование бюджетных средств с лицевого счета осуществляется казенными учреждениями в пределах ЛБО и бюджетной сметы.

Для отражения в учете таких операций согласно Единому плану счетов № 157н и инструкции по его применению используется счет 1 304 05 000 «Расчеты по платежам из бюджета с финансовым органом». Таким образом, на этом счете отражаются «кассовые» расходы, т.е. расчеты учреждения, произведенные за счет средств бюджета, а также поступление на лицевой счет учреждения средств на восстановление расходов в отчетном году. Бухгалтерские записи по счету 1 304 05 000 производятся на основании документов, приложенных к *выписке из лицевого счета*, предоставляемой финансовым органом получателю бюджетных средств.

---

<sup>1</sup> Об утверждении Единого плана счетов бухгалтерского учета для органов государственной власти (государственных органов), органов местного самоуправления, органов управления государственными внебюджетными фондами, государственных академий наук, государственных (муниципальных) учреждений и Инструкции по его применению : приказ Минфина России от 01.12.2010 № 157н.

По завершении финансового года в бюджетном учете отражается списание произведенных платежей по дебету соответствующих счетов аналитического учета счета 0 304 05 000 и кредиту счета 0 401 30 000.

Приведем основные бухгалтерские записи по учету расчетов получателя бюджетных средств с финансовым органом по платежам из бюджета и по поступлению денежных средств на лицевой счет в табл. 1.

Таблица 1

Корреспонденция счетов по учету расчетов получателя бюджетных средств с финансовым органом по платежам из бюджета и по поступлению денежных средств на лицевой счет

Содержание операций	Номер счета	
	по дебету	по кредиту
Выбытие средств с лицевого счета получателя бюджетных средств		
Списание средств со счета бюджета:		
• в оплату заключенных учреждением договоров (контрактов) на поставку имущества, выполненных работ, оказанных услуг	1 302 00 830 <sup>1</sup>	1 304 05 000 <sup>1</sup>
• в счет предварительной оплаты имущества, выполненных работ, оказанных услуг	1 206 00 560 <sup>1</sup>	1 304 05 000 <sup>1</sup>
• в перечисление сумм подотчетным лицам	1 208 00 567 <sup>1</sup>	1 304 05 000 <sup>1</sup>
Перечисление удержанных сумм их получателям с лицевого счета учреждения, открытого в органе казначейства для учета бюджетных средств	1 304 03 830 <sup>1</sup>	1 304 05 211 1 304 05 212 1 304 05 213 1 304 05 296
Перечисление денежных средств в счет оплаты процентов:		
• по внутренним долговым обязательствам	1 301 00 810 <sup>1</sup>	1 304 05 231
• внешним долговым обязательствам	1 301 00 820 <sup>1</sup>	1 304 05 232
Перечисление денежных средств в счет оплаты штрафных санкций:		
• по внутренним долговым обязательствам	1 301 00 810 <sup>1</sup>	1 304 05 294
• внешним долговым обязательствам	1 301 00 820 <sup>1</sup>	1 304 05 294
Перечисление сумм налогов, сборов, страховых взносов и иных обязательных платежей в бюджет, в том числе:		
• НДФЛ	1 303 01 831	1 304 05 211
• страховых взносов на обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством	1 303 02 831	1 304 05 213

Содержание операций	Номер счета	
	по дебету	по кредиту
• налога на прибыль	1 303 03 831	1 304 05 291
• НДС	1 303 04 831	1 304 05 291
• прочих платежей	1 303 05 831	1 304 05 000 <sup>1</sup>
• страховых взносов на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний	1 303 06 831	1 304 05 213
• страховых взносов на обязательное медицинское страхование	1 303 07 831	1 304 05 213
• страховых взносов на обязательное пенсионное страхование	1 303 10 831	1 304 05 213
• налога на имущество организаций	1 303 12 831	1 304 05 291
• земельного налога	1 303 13 831	1 304 05 291
Перечисление дебиторской задолженности прошлых лет в доход бюджета	1 303 05 831	1 304 05 000 <sup>1</sup>
Увеличение объема финансовых вложений учреждения:		
• в доли в международных организациях	1 204 52 550 <sup>1</sup>	1 304 05 550 <sup>1</sup>
• в прочие финансовые активы	1 204 53 550 <sup>1</sup> 1 204 53 550 <sup>1</sup>	1 304 05 550 <sup>1</sup> 1 304 05 550 <sup>1</sup>
Поступление денежных средств на лицевой счет получателя бюджетных средств, открытый в финансовом органе (органе казначейства)		
Зачисление денежных средств на лицевой счет получателя бюджетных средств	1 304 05 000 <sup>1</sup>	1 210 03 661
Восстановление авансовых платежей	1 304 05 000 <sup>1</sup>	1 206 00 660 <sup>1</sup> , 1 208 00 667 <sup>1</sup> 1 209 30 <sup>2</sup> 660 <sup>1</sup>
Закрытие аналитических счетов по завершении финансового года		
Списание по завершении года произведенных платежей (в части расчетов по расходам бюджетов)	1 304 05 000 <sup>1</sup>	1 401 30 000
Списание по завершении года произведенных платежей (в части расчетов по источникам финансирования дефицита бюджета)	1 304 05 000 <sup>1</sup>	1 401 30 000

<sup>1</sup> Применяется соответствующий код КОСГУ.

<sup>2</sup> Применяются соответствующие код группы и код вида синтетического счета.

В бюджетном учете *начисленные* расходы, осуществляемые согласно утвержденной смете за счет средств соответствующего бюджета, отражаются на счете 1 401 20 000 «Расходы текущего финансового года». Для определения финансового результата деятельности расходы на этом счете группируются в зависимости от экономического содержания в разрезе статьи 200 КОСГУ<sup>1</sup>.

При завершении финансового года суммы признанных расходов по методу начисления, отраженные на соответствующих счетах финансового результата текущего финансового года, закрываются на финансовый результат прошлых отчетных периодов.

Все расходы отражаются на основании унифицированных форм первичных документов, утвержденных Приказом Минфина России от 30.03.2015 № 52н или самостоятельно разработанных форм первичных документов, утвержденных учетной политикой (при отсутствии унифицированной формы) или первичных документов контрагентов.

Основные бухгалтерские записи по учету начисленных расходов казенного учреждения представлены в табл. 2.

Таблица 2

Корреспонденция счетов по учету начисленных расходов казенного учреждения

Содержание операций	Номер счета	
	по дебету	по кредиту
Начисление оплаты труда	1 401 20 211 1 109 00 <sup>2</sup> 211	1 302 11 737
Начисление сумм дополнительных несоциальных выплат и компенсаций в соответствии с законодательством РФ	1 401 20 212 (214) 1 109 00 <sup>2</sup> 212 (214)	1 302 12 737 1 302 14 737
Отражение произведенных расходов, связанных с проездом работника (в отпуск и обратно)	1 401 20 214 1 109 00 <sup>2</sup> 214	1 208 14 667
Отражение произведенных дополнительных расходов, связанных с проживанием в командировках (суточных)	1 401 20 212 1 109 00 <sup>2</sup> 212	1 208 12 667
Начисление страховых взносов	1 401 20 213 1 109 00 <sup>2</sup> 213	1 303 00 <sup>2</sup> 731
Отражение расходов на услуги связи	1 401 20 221 1 109 00 <sup>2</sup> 221	1 208 21 667 1 302 21 730 <sup>1</sup>
Отражение расходов на транспортные услуги	1 401 20 222 1 109 00 <sup>2</sup> 222	1 208 22 660 1 302 22 730 <sup>1</sup>
Отражение расходов на коммунальные услуги	1 401 20 223	1 208 23 667

<sup>1</sup> Об утверждении Порядка применения классификации операций сектора государственного управления : приказ Минфина России от 29.11.2017 г. № 209н.

Содержание операций	Номер счета	
	по дебету	по кредиту
	1 109 00 <sup>2</sup> 223	1 302 23 730 <sup>1</sup>
Начисление амортизации на права пользования активами, являющимися объектами учета операционной аренды	1 401 20 224 1 109 00 <sup>2</sup> 224	1 104 40 451 <sup>1</sup>
Начисление амортизации на права пользования земельными участками и другими обособленными природными объектами	1 401 20 229 1 109 00 <sup>2</sup> 229	1 104 49 451
Отражение расходов на работы, услуги по содержанию имущества	1 401 20 225 1 109 00 <sup>2</sup> 225	1 208 25 667 1 302 25 730 <sup>1</sup>
Отражение расходов на прочие работы, услуги	1 401 20 226 1 109 00 <sup>2</sup> 226	1 208 26 667 1 302 26 730 <sup>1</sup>
Отражение расходов по уплате страховых премий по договорам страхования, заключенным со страховыми организациями, относящихся к текущему отчетному периоду	1 401 20 227 1 109 00 <sup>2</sup> 227	1 208 27 667 1 302 27 730 <sup>1</sup>
Отражение расходов на приобретение услуг, работ для целей капитальных вложений	1 401 20 228 1 109 00 <sup>2</sup> 228	1 208 28 667 1 302 28 730 <sup>1</sup>
Отражение расходов по предоставлению субсидий на финансовое обеспечение выполнения государственного (муниципального) задания, субсидий на иные цели текущего характера, грантов в форме субсидий бюджетным, автономным учреждениям	1 401 20 241	1 302 41 732
Отражение расходов по безвозмездным перечислениям текущего характера организациям государственного сектора:		
• финансовым организациям на производство	1 401 20 242	1 302 42 733
• нефинансовым организациям на производство	1 401 20 244	1 302 44 733
• финансовым организациям на продукцию	1 401 20 247	1 302 47 733
• нефинансовым организациям на продукцию	1 401 20 249	1 302 49 733
Отражение расходов по безвозмездным перечислениям текущего характера организациям (за исключением организаций государственного сектора):		
• финансовым организациям на производство	1 401 20 243	1 302 43 735
• нефинансовым организациям на производство	1 401 20 245	1 302 45 734
• финансовым организациям на продукцию	1 401 20 248	1 302 48 735



Содержание операций	Номер счета	
	по дебету	по кредиту
• нефинансовым организациям на продукцию	1 401 20 24А	1 302 4А 734
Отражение расходов по безвозмездным перечислениям текущего характера некоммерческим организациям и физическим лицам производителям товаров, работ, услуг:		
• на производство	1 401 20 246	1 302 46 736
• на продукцию	1 401 20 24В	1 302 4В 736
Передача в эксплуатацию объектов основных средств стоимостью до 10 000 р., за исключением объектов недвижимого имущества и библиотечного фонда	1 401 20 271 1 109 00 <sup>2</sup> 271	1 101 30 410 <sup>1</sup>
Начисление суммы амортизации на объекты основных средств	1 401 20 271 1 109 00 <sup>2</sup> 271	1 104 00 411 <sup>1</sup>
Начисление суммы амортизации на объекты нематериальных активов	1 401 20 271 1 109 00 <sup>2</sup> 271	1 104 39 421
Списание на основании оправдательных документов:		
• израсходованных материальных запасов	1 401 20 272 1 109 00 <sup>2</sup> 272	1 105 30 <sup>2</sup> 440 <sup>1</sup>
• естественной убыли материальных запасов в пределах установленных норм	1 401 20 272	1 105 30 440 <sup>1</sup>
• пришедших в негодность предметов мягкого инвентаря и посуды	1 401 20 272	1 105 35 445 1 105 36 446
Передача материальных запасов подрядчику для проведения строительных, ремонтных и иных работ из материалов заказчика	1 401 20 272	1 105 30 <sup>2</sup> 440 <sup>1</sup>
Списание нефинансовых активов, пришедших в негодность вследствие стихийных бедствий и иных чрезвычайных ситуаций:		
• основных средств	1 401 20 273	1 101 00 <sup>2</sup> 410
• нематериальных активов	1 401 20 273	1 102 30 420
• произведенных активов	1 401 20 273	1 103 00 430
• материальных запасов	1 401 20 273	1 105 30 440
• ценностей Госфонда России	1 401 20 273	1 108 53 410

Содержание операций	Номер счета	
	по дебету	по кредиту
Списание произведенных вложений в объекты нефинансовых активов, уничтоженные в результате стихийных и иных бедствий, опасного природного явления, катастрофы	1 401 20 273	1 106 00 410
Списание потерь готовой продукции, связанных с чрезвычайными обстоятельствами	1 401 20 273	1 105 37 440 <sup>1</sup>
Списание денежных документов по причине уничтожения, порчи в результате форс-мажорных обстоятельств на основании акта уничтожения, порчи	1 401 20 273	1 201 35 610
Списание дебиторской задолженности, нереальной к взысканию по выданным авансам, подотчетным суммам	1 401 20 273	1 206 00 <sup>2</sup> 660 <sup>1</sup> 1 208 00 <sup>2</sup> 667 <sup>1</sup>
Отражение суммы начисленных стипендий	1 401 20 296	1 302 96 737
Начисление налогов, сборов и иных платежей в бюджет	1 401 20 291	1 303 00 <sup>2</sup> 731
Начисление штрафов, пеней за несвоевременную уплату налогов, сборов, страховых взносов	1 401 20 292	1 303 00 731 <sup>1</sup>
Начисление штрафов за нарушение законодательства о закупках и нарушение условий контрактов	1 401 20 293	1 302 93 730 <sup>1</sup>

<sup>1</sup> Применяется соответствующий код КОСГУ.

<sup>2</sup> Применяются соответствующие код группы и код вида синтетического счета.

**ПРИМЕР**

Отразить в бюджетном учете казенного учреждения факты хозяйственной жизни. Все расходы отражены в пределах доведенных ЛБО на основании бюджетной сметы. Решение представлено в табл. 3.

Таблица 3

**Бюджетный учет фактов хозяйственной жизни казенного учреждения**

Содержание операции	Первичный документ	Сумма, р.	Дебет	Кредит
Начислены расходы по коммунальным услугам	Товарная накладная, УПД, Акт	50 000	1 401 20 223	1 302 23 730 <sup>1</sup>

Содержание операции	Первичный документ	Сумма, р.	Дебет	Кредит
Оплачены коммунальные услуги	Выписка из лицевого счета, Заявка на кассовый расход	50 000	1 302 23 830 <sup>1</sup>	1 304 05 223
Начислены расходы по услугам связи	Акт	10 000	1 401 20 221	1 302 21 730 <sup>1</sup>
Оплачены расходы по услугам связи	Выписка из лицевого счета, Заявка на кассовый расход	10 000	1 302 21 830 <sup>1</sup>	1 304 05 221
Перечислен аванс поставщику за материалы	Выписка из лицевого счета, Заявка на кассовый расход	9 000	1 206 34 560 <sup>1</sup>	1 304 05 340 <sup>1</sup>
Поступили хозяйственные материалы от поставщика	Товарная накладная, УПД, приходный ордер	30 000	1 105 36 346	1 302 34 730 <sup>1</sup>
Зачтен ранее выданный аванс	Бухгалтерская справка	9 000	1 302 34 830 <sup>1</sup>	1 206 34 660 <sup>1</sup>
Оплачены материалы	Выписка из лицевого счета, Заявка на кассовый расход	21 000	1 302 34 830 <sup>1</sup>	1 304 05 346
Списаны материалы на нужды учреждения	Акт о списании материальных запасов, ведомость выдачи материальных ценностей на нужды учреждения	12 000	1 401 20 272	1 105 00 446
Начислена амортизация мебели	Бухгалтерская справка, регистр	1 200	1 401 20 271	1 104 38 411
Отражены расходы по уборке помещения	Акт	3 000	1 401 20 225	1 302 25 730 <sup>1</sup>
Оплачены расходы по уборке помещения	Выписка из лицевого счета, Заявка на кассовый расход	3 000	1 302 25 830 <sup>1</sup>	1 304 05 225

<sup>1</sup> Применяется соответствующий код КОСГУ.

## **2.2. Учет финансового обеспечения деятельности бюджетных и автономных учреждений**

### **2.2.1. Учет 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 ст. 78.1 БК РФ на ведение основной уставной деятельности учредитель выделяет субсидию на выполнение государственного (муниципального) задания (далее – задание учредителя).

При осуществлении своей деятельности бюджетные и автономные учреждения в соответствии с государственными (муниципальными) заданиями оказывают государственные (муниципальные) услуги (выполняют работы) для физических, юридических лиц и органов власти. Исчерпывающий перечень видов деятельности учреждений должен быть определен в их уставах. Примерами государственных (муниципальных) услуг являются:

- реализация образовательных программ высшего, среднего профессионального, общего образования, дошкольного образования;
- предоставление архивных справок и копий архивных документов, связанных с социальной защитой граждан, предусматривающей их пенсионное обеспечение, а также получение льгот и компенсаций в соответствии с законодательством;
- спортивная подготовка по различным видам спорта;
- санаторно-курортное лечение;
- показ кинофильмов;
- организация отдыха детей и молодежи;
- и др.

Деятельность, ради которой создано автономное и бюджетное учреждение по оказанию государственных (муниципальных) услуг (выполнению работ) осуществляется на основании задания.

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

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

ных 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».

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

На основании ст. 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 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 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); 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 в приложении 4 приведено муниципальное задание по оказанию услуги «Реализация общеобразовательных программ дошкольного образования».

Задание должно утверждаться на срок, соответствующий установленному бюджетным законодательством сроку формирования бюджета.

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

Финансовое обеспечение выполнения задания учредителя осуществляется путем предоставления бюджетным (автономным) учреждениям субсидий из соответствующего бюджета бюджетной системы РФ. Размер субсидии на финансовое обеспечение выполнения задания определяет учредитель исходя из нормативных затрат:

- на оказание учреждением государственных (муниципальных) услуг физическим и юридическим лицам;
- на содержание государственного (муниципального) имущества, которое за учреждением закреплено учредителем или приобретено за счет выделенных учредителем средств. Исключением является содержание имущества, переданного в аренду или безвозмездное пользование;
- на уплату налогов на такое имущество (в том числе земельные участки).

Рассмотрим, на основании каких показателей рассчитывается объем субсидий на выполнение задания для федеральных учреждений согласно Постановлению № 640. Объем финансового обеспечения выполнения задания (R) определяется по формуле (1):

$$R = \sum_i N_i \times V_i + \sum_w N_w \times V_w - \sum_i P_i \times V_i - \sum_w P_w \times V_w + N^{УН}, \quad (1)$$

где  $N_i$  – нормативные затраты на оказание  $i$ -й государственной услуги, установленной государственным заданием;

$V_i$  – объем  $i$ -й государственной услуги, установленной государственным заданием;

$N_w$  – нормативные затраты на выполнение  $w$ -й работы, установленной государственным заданием;

$V_w$  – объем  $w$ -й работы, установленной государственным заданием;

$P_i$  – размер платы (тариф и цена) за выполнение  $w$ -й работы, установленной государственным заданием;

$P_w$  – размер платы (тариф и цена) за оказание  $i$ -й государственной услуги, установленной государственным заданием;

$N^{УН}$  – затраты на уплату налогов, в качестве объекта налогообложения по которым признается имущество учреждения.

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  $N_i$ ,  $N_w$ ,  $N^{УН}$  рассчитывает учредитель.

Нормативные затраты рассчитываются на единицу объема оказания услуги, установленного в государственном задании, на основе *базового норматива* затрат и *корректирующих коэффициентов* к этим нормативам (территориальный, отраслевой коэффициенты).

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

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

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

- затраты на оплату труда работников, непосредственно связанных с оказанием государственной услуги с начислениями;
- затраты на приобретение материальных запасов и движимого имущества (основных средств и нематериальных активов), не отнесенного к особо ценному движимому имуществу и используемому в процессе оказания услуги, с учетом срока его полезного использования, а также затраты на аренду указанного имущества;
- затраты на формирование в установленном порядке резерва на полное восстановление состава объектов особо ценного движимого имущества, используемого в процессе оказания услуги с учетом срока их полезного использования;
- иные затраты, непосредственно связанные с оказанием государственной услуги.

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

- затраты на коммунальные услуги;
- затраты на содержание объектов недвижимого имущества, а также затраты на аренду указанного имущества;
- затраты на содержание объектов особо ценного движимого имущества, а также затраты на аренду указанного имущества;
- 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;
- затраты на приобретение услуг связи;
- затраты на приобретение транспортных услуг;
- затраты на оплату труда работников, которые не принимают непосредственного участия в оказании государственной услуги, с начислениями;
- затраты на прочие общехозяйственные нужды.

Таким образом, размер субсидии на обеспечение выполнения задания учредителя поставлен в зависимость качественных и количественных показателей выполнения задания. Например, объем средств, предоставляемых учебному заведению на оказание образовательной услуги может определяться исходя из уровня норматива подушевого финансирования и численности обучающихся. Учредитель вправе изменить размер субсидии только при соответствующем изменении объема задания. Например, если по результатам оценки предварительного отчета объем оказания услуг меньше показателей, установленных в задании (с учетом допустимых отклонений).

Также размер субсидии может быть изменен для достижения необходимых показателей уровня зарплаты работников или при изменении состава и стоимости имущества, облагаемого налогом на имущество организации и земельным налогом, или при изменении законодательства о налогах и сборах (например, будут введены или отменены налоговые льготы). Таким образом, размер субсидии – это переменная величина, которая не должна зависеть от исторически сло-



жившихся объемов финансового обеспечения учреждения, а должна рассчитываться на основе планируемых результатов деятельности учреждений, качества оказываемых услуг. Это должно повышать заинтересованность учреждений в увеличении объема предоставляемых услуг, а также спроса на них за счет повышения качества.

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. Коэффициент рассчитывается по формуле (2):

$$КПД = \frac{V_{нд(план)}}{V_{субсидии(план)} + V_{нд(план)}} \quad (2)$$

где  $V_{нд(план)}$  – плановый объем доходов от платной деятельности в очередном финансовом году;

$V_{субсидии(план)}$  – планируемый размер субсидии, рассчитанный без применения КПД.

КПД – коэффициент платной деятельности;

Формула для расчета затрат на уплату имущественных налогов, включаемых в объем финансового обеспечения выполнения государственного задания, такова:

$$N^{УН} = N^{УН} \times (1 - КПД),$$

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

КПД – коэффициент платной деятельности.

Например, если коэффициент составляет 0,4, это означает, что за счет средств от приносящей доход деятельности учреждение должно оплатить 40 % налога на имущество, а за счет средств субсидии – 60 %.

Как правило, субсидия предоставляется учреждению на основании *соглашения*, которое заключается между учреждением и учредителем и определяет права, обязанности и ответственность сторон, объем и периодичность перечисления субсидии в течение финансового года. Учреждение не должно иметь просроченную (неурегулированную) задолженность по денежным обязательствам перед тем публично-правовым образованием, из бюджета которого предоставляется субсидия.

На федеральном уровне такие соглашения (если они не содержат сведений, составляющих гостайну) формируются учредителем в форме электронного документа и подписываются сторонами в системе «Электронный бюджет» ([www.budget.gov.ru](http://www.budget.gov.ru)). Сведения о них включаются в реестр, который ведет Федеральное казначейство.

Соглашения о порядке и условиях предоставления субсидии заключаются не позднее 15 рабочих дней со дня утверждения задания.

Для федеральных учреждений 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 % в течение первого полугодия;
- 75 % годового размера субсидии в течение девяти месяцев.

Завершающий платеж перечисляется в IV квартале не позднее 1 декабря текущего года после того, как учреждение представит предварительный отчет о выполнении задания, в котором дана предварительная оценка достижения плановых показателей годового объема оказания услуг за год. В случае если показатели предварительной оценки достижения плановых показателей годового объема услуг, указанные в предварительном отчете, меньше показателей, установленных в задании (с учетом допустимых отклонений), то задание подлежит уточнению.

Порядок перечисления субсидии не распространяется:

- на учреждение, оказание услуг которым зависит от сезонных условий;
- учреждение, находящееся в процессе реорганизации или ликвидации;
- учреждение, оказывающее услуги, процесс оказания которых требует неравномерного финансового обеспечения в течение года;
- предоставление субсидии в части выплат в рамках отдельных указов Президента РФ.

Контроль выполнения задания осуществляет учредитель. Сведения о фактическом достижении показателей, установленных в задании, отражаются в отчете о его исполнении. Отчет должен включать в себя следующую информацию о плановом и фактическом выполнении задания и причины отклонений. Периодичность отчетности устанавливается в 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.

Доходы от субсидий на финансовое обеспечение выполнения задания учитываются по КФО 4 – субсидии на выполнение государственного (муниципального) задания и отражаются по аналитической группе подвида доходов бюджетов 130 «Доходы от оказания платных услуг (работ), компенсаций затрат» (подстатья 131 КОСГУ).

С 2019 г. учет доходов регулируется ФСБУ «Доходы»<sup>1</sup>. Согласно п.54 ФСБУ «Доходы» субсидии на выполнение государственного (муниципального) задания признаются в бухгалтерском учете в качестве *доходов будущих периодов (ДБП)* на дату возникновения права на их получение. Доходы будущих периодов от субсидий на выполнение задания признаются в бухгалтерском учете в составе доходов текущего отчетного периода по мере выполнения задания на основании:

---

<sup>1</sup> Об утверждении федерального стандарта бухгалтерского учета для организаций государственного сектора «Доходы»: приказ Минфина России от 27.02.2018 № 32н.

- отчета о выполнении задания;
- извещения (ф. 0504805), если указанный отчет на дату формирования отчетности отсутствует.

В соответствии с положениями учетной политики и требований по раскрытию в бухгалтерской отчетности взаимосвязанных показателей, к счету 4 401 40 131 применяются счета аналитического учета: 4 401 41 131 «Доходы будущих периодов к признанию в текущем году» и 4 401 49 131 «Доходы будущих периодов к признанию в очередные года. Корреспонденция счетов по учету субсидии на выполнение задания представлена в табл. 4.

Таблица 4

Корреспонденция счетов по учету субсидии на выполнение задания учредителя

Содержание операций	Первичный документ	Дебет	Кредит
Начисление ДБП по субсидиям на выполнение задания на основании соглашения, а также уточнение ранее начисленных ДБП в случае увеличения объема задания и субсидии	Соглашение о предоставлении субсидии на выполнение государственного задания, Бухгалтерская справка	4 205 31 561	4 401 40 131
Уменьшение в текущем финансовом году объема задания и субсидии на его выполнение в соответствии с соглашением	Соглашение о предоставлении субсидии на выполнение государственного задания, Бухгалтерская справка	4 401 40 131	4 205 31 661
Начисление доходов текущего финансового года в соответствии с информацией о достижении условий предоставления субсидии, оформленной отчетом о выполнении задания или извещением (ф. 0504805)	Отчет о выполнении государственного задания, извещение, бухгалтерская справка	4 401 40 131	4 401 10 131
Поступление средств субсидий на финансовое обеспечение выполнения государственного (муниципального) задания на лицевой счет учреждения	Выписка из лицевого (расчетного) счета	4 201 11 510 4 201 21 510	4 205 31 661

При определении налоговой базы по налогу на прибыль полученные учреждением и использованные по назначению субсидии на выполнение задания не учитываются, т.к. относятся к средствам целевого финансирования (подп. 14 п. 1 ст. 251, п. 1 ст. 252, п. 49 ст. 270 НК РФ). При этом учреждение обязано вести отдельный учет доходов (расходов), полученных в рамках субсидий на выполнение задания.

Также выполнение работ (оказание услуг) учреждениями по заданию учредителя, источником финансового обеспечения которого является субсидия, не облагается НДС (подп. 4.1 п. 2 ст. 146 НК РФ).

**ПРИМЕР**

Муниципальное бюджетное учреждение 9 января заключило с учредителем соглашение о предоставлении субсидий на финансовое обеспечение выполнения государственного задания в сумме 8 000 000 р. Графиком перечисления средств субсидий предусмотрено перечисление субсидии на лицевой счет учреждения ежеквартально по состоянию на 10 число каждого первого месяца квартала в размере  $\frac{1}{4}$  от общего размера субсидии. Предварительный отчет утвержден 1 октября. Отчет о выполнении задания утвержден 30 декабря в полной сумме. Бухгалтерские записи по отражению операций поступления субсидий на выполнение задания представлены в табл. 5.

Таблица 5

Корреспонденция счетов по учету субсидий на выполнение задания

Содержание операции	Первичный документ	Дебет	Кредит	Сумма, р.
9 января. Начислены ДБП в объеме субсидии на выполнение муниципального задания	Соглашение о предоставлении субсидии, бухгалтерская справка	4 205 31 561	4 401 41 131	8 000 000
10 января, 10 апреля, 10 июля, 10 октября. Отражено поступление субсидии на выполнение задания	Выписка из лицевого счета	4 201 11 510	4 205 31 661	2 000 000
30 декабря. Признаны доходами текущего (отчетного) периода ранее начисленные ДБП	Отчет о выполнении задания, бухгалтерская справка	4 401 41 131	4 401 10 131	8 000 000

Операции использованию субсидий, предоставленных на выполнение государственного (муниципального) задания, также отражаются по КФО 4. Формирование себестоимости оказываемых услуг (выполняемых работ, производимой готовой продукции) в рамках выполнения задания отражается на счете 0 109 00 000 «Затраты на изготовление готовой продукции, выполнение работ, услуг». Затраты группируются в разрезе прямых, накладных и общехозяйственных затрат.

Аналитический учет затрат ведется в многографной карточке (ф. 0504054) в разрезе видов оказываемых услуг (выполняемых работ, производимой продукции) по видам затрат.

Учет операций по формированию себестоимости, а также операций по отнесению сформированной себестоимости на соответствующие счета финансового результата ведется в Журнале по прочим операциям.

Бухгалтерские записи бюджетного (автономного) учреждения по учету затрат на изготовление готовой продукции, выполнение работ, оказание услуг за счет средств субсидии на выполнение задания учредителя представлены в табл. 6.

Таблица 6

Корреспонденция счетов бюджетного (автономного) учреждения по учету затрат на изготовление готовой продукции, выполнение работ, оказание услуг за счет средств субсидии на выполнение задания учредителя

Содержание операций	Номер счета	
	по дебету	по кредиту
Формирование фактической стоимости изготовления готовой продукции (работ, услуг)		
В части прямых (накладных, общехозяйственных) расходов		
• начислена заработная плата	4 109 00 <sup>2</sup> 211	4 302 11 737 <sup>1</sup>
• начислены страховые взносы	4 109 00 <sup>2</sup> 213	4 303 00 <sup>2</sup> 731
• начислены расходы сторонних организаций	4 109 00 <sup>2</sup> 211	4 302 00 <sup>2</sup> 730 <sup>1</sup>
• отражены расходы, произведенные подотчетным лицом	4 109 00 <sup>2</sup> 200 <sup>1</sup>	4 208 00 <sup>2</sup> 667
• начислена амортизация основных средств	4 109 00 <sup>2</sup> 271 <sup>1</sup>	4 104 00 <sup>2</sup> 411
• начислена амортизация нематериальных активов	4 109 00 <sup>2</sup> 271 <sup>1</sup>	4 104 39 421
• начислены страховые взносы	4 109 00 <sup>2</sup> 213 <sup>1</sup>	4 303 00 <sup>2</sup> 731
• списаны материалы	4 109 00 <sup>2</sup> 272 <sup>1</sup>	4 105 00 <sup>2</sup> 440 <sup>1</sup>
• списаны основные средства стоимостью до 10 000 р.	4 109 00 <sup>2</sup> 271 <sup>1</sup>	4 101 00 <sup>2</sup> 410
• произведены отчисления в резерв предстоящих расходов	4 109 00 <sup>2</sup> 200 <sup>1</sup>	4 401 60 200 <sup>1</sup>
	4 401 20 200 <sup>1</sup>	
Списание накладных расходов	4 109 60 000 <sup>1</sup>	4 109 70 000 <sup>1</sup>
Списание общехозяйственных расходов в распределяемой части	4 109 60 000 <sup>1</sup>	4 109 80 000 <sup>1</sup>
Списание общехозяйственных расходов в нераспределяемой части	4 401 20 000 <sup>1</sup>	4 109 80 000 <sup>1</sup>
Отнесение фактической себестоимости выполненных работ, оказанных услуг на уменьшение финансового результата в рамках исполнения задания	4 401 10 131	4 109 60 000 <sup>1</sup>

<sup>1</sup> Применяется соответствующий код статьи (подстатьи) КОСГУ.

<sup>2</sup> Применяются соответствующие группа и код вида синтетического счета.

Не использованные в текущем финансовом году остатки субсидии на выполнение задания могут быть израсходованы учреждением в очередном финансовом году в соответствии с утвержденным планом ФХД, но только при условии выполнения задания, то есть при достижении показателей, установленных в задании с учетом их возможного отклонения. Учредитель не вправе уменьшить и размер суб-

сидии следующего финансового года на сумму экономии средств субсидии в отчетном году. Вместе с тем, наличие существенного остатка может привести к тому, что учредитель проведет анализ достижения показателей задания, проверку финансово-хозяйственной деятельности учреждения и при наличии оснований (выявлении нарушений, недостоверных сведений) примет соответствующие меры.

Если же установленные в задании показатели не достигнуты или отклонение превышает установленную норму, учреждение должно вернуть в бюджет остатки неиспользованной субсидий (подп. 2 п. 5 ст. 69.2 БК РФ). Сумму возврата определяет учредитель на основании представленного окончательного отчета о выполнении задания с учетом нормативных затрат на оказание услуг (выполнение работ). Если для возврата имеющегося остатка субсидии не хватит, то учреждению будет необходимо использовать средства от приносящей доход деятельности. Корреспонденция счетов по возврату в бюджет остатков субсидий на выполнение задания, образовавшихся в связи с недостижением показателей задания, приведена в табл. 7.

Таблица 7

Корреспонденция счетов по возврату в бюджет остатков субсидий, образовавшихся в связи с недостижением показателей задания

Содержание операции	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 (муниципальных) услуг (работ), на основании отчета о выполнении задания, представленного учредителю	4 401 40 131	4 303 05 731
Перечисление в бюджет остатков субсидий на выполнение задания	4 303 05 831	4 201 11 610

Если для возврата имеющегося остатка субсидии не хватит, то учреждению будет необходимо использовать средства от приносящей доход деятельности. Корреспонденция счетов по возврату в бюджет остатков субсидий на выполнение задания за счет средств от приносящей доход деятельности, приведена в табл. 8.

Таблица 8

Корреспонденция счетов по возврату в бюджет остатков субсидий на выполнение задания за счет средств от приносящей доход деятельности

Содержание операции	Дебет	Кредит
Начислена задолженность по возврату в доход бюджета остатков субсидии на выполнение задание	4 401 40 131	4 303 05 731
Перенесена задолженность по возврату субсидии на выполнение задания с КВФО 4 на КВФО 2	4 303 05 831	4 304 06 732
Перечислены (возвращены) в доход бюджета остатки субсидии на выполнение задания	2 304 06 832	2 201 11 610

## 2.2.2. Учет целевых субсидий и субсидий на цели осуществления капитальных вложений

Другими источниками финансового обеспечения деятельности бюджетного (автономного) учреждения являются *субсидии на иные цели*. В соответствии с абзацем 2 п. 1 ст. 78.1 БК РФ бюджетным и автономным учреждениям могут предоставляться субсидии на цели, не связанные с выполнением задания (далее – целевые субсидии). Субсидии казенному учреждению не предоставляются (пп. 8, 10 ст. 161 БК РФ).

Бюджетным и автономным учреждениям могут предоставить субсидии на иные цели из бюджетов бюджетной системы РФ, если существует потребность осуществить расходы, которые носят непостоянный (разовый) характер. Включение таких расходов в состав нормативных затрат на оказание услуг в рамках задания нецелесообразно, так как может привести к искажению реальной стоимости услуг. Примерами таких субсидий являются субсидии на приобретение основных средств (за исключением объектов недвижимости); неисключительных лицензионных прав на программное обеспечение; проведение оценки условий труда; обучение сотрудников в области охраны труда, техники безопасности и пожарной безопасности; изготовление служебных удостоверений; обучение на курсах повышения квалификации; разработку проектно-сметной документации; проведение ремонтных работ; на выплату стипендий студентам; благоустройство земельных участков, находящихся в пользовании учреждения; 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 и другие разовые мероприятия.

Для определения объема целевой субсидии учреждение направляет учредителю заявку на получение целевой субсидии, содержащую расчет и финансово-экономическое обоснование размера целевой субсидии. Порядок определения объема и условия предоставления целевых субсидий учреждениям федерального, регионального и муниципального уровня определяется соответственно Правительством РФ, высшим исполнительным органом государственной власти субъекта, местной администрацией. Указанные субсидии предоставляются бюджетным (автономным) учреждениям, как правило, в соответствии с договорами (соглашениями), заключенными между учредителями и учреждениями, в которых 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.

Учреждение не должно иметь просроченную (неурегулированную) задолженность перед тем публично-правовым образованием, из бюджета которого предоставляется субсидия на иные цели (п. 17 ст. 241 БК РФ).

Целевые субсидии поступают:

- бюджетному учреждению на отдельный лицевой счет;
- автономному учреждению на отдельный лицевой счет или счет в кредитной организации.

Согласно нормам п. 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) задания<sup>1</sup>.

Доходы от поступления субсидии на иные цели учитываются по КФО 5 и по подстатьям КОСГУ 152 «Поступления текущего характера бюджетным и автономным учреждениям от сектора государственного управления» и 162 «Поступления капитального характера бюджетным и автономным учреждениям от сектора государственного управления».

Доходы в виде целевых субсидий, получаемых бюджетными (автономными) учреждениями, отражаются по подстатьям КОСГУ в зависимости от характера поступлений:

- по подстатье 162 «Поступления капитального характера бюджетным и автономным учреждениям от сектора государственного управления» – целевые субсидии капитального характера. К ним относятся целевые субсидии, предоставляемые на увеличение стоимости объектов основных средств, нематериальных активов, непроизведенных активов. Направление расходования получаемых субсидий должно быть четко прописано в условиях их предоставления. Если однозначно установить капитальный характер выделяемых субсидий невозможно, то их нужно относить к поступлениям текущего характера (п. 7 Порядка № 209н<sup>2</sup>, Письмо Минфина РФ от 29.06.2018 г. № 02-05-10/45153);

- по подстатье 152 «Поступления текущего характера бюджетным и автономным учреждениям от сектора государственного управления» (п. 9.5.2 Порядка № 209н) – целевые субсидии текущего характера.

В соответствии с ФСБУ «Доходы» доходы по субсидиям на иные цели относятся к доходам от безвозмездных поступлений от бюджетов в составе доходов от необменных операций, предоставляемых с условием о передаче активов.

Доходы от сумм целевых субсидий отражаются бюджетными и автономными учреждениями в бухгалтерском учете в момент возникновения права на их получение в составе доходов будущих периодов на счете 0 401 40 000 «Доходы будущих периодов». Доходы текущего года по предоставленной субсидии

---

<sup>1</sup> Письмо Минфина России от 11.07.2012 г. № 02-06-10/2682. П. 3 ; Письмо Минфина России от 18.09.2012 г. № 02-06-07/3798. П. 2.2 разд. II Приложения.

<sup>2</sup> Об утверждении Порядка применения классификации операций сектора государственного управления : приказ Минфина России от 29.11.2017 г. № 209н.



начисляются по факту выполнения условий (достижения цели), установленных соглашением, в соответствии с которым она была предоставлена, на основании первичного учетного документа – отчета о достижении целевых показателей. Если на дату формирования бухгалтерской отчетности учреждения указанный отчет не утвержден, то доходы текущего периода признаются на основании извещения (ф. 0504805). Оформление извещения не отменяет обязанности учреждения представлять информацию о достижении условий предоставления субсидии (в соответствии с соглашением).

Расчеты по доходам в виде субсидий на иные цели отражаются на счетах 5 205 52 000 «Расчеты по поступлениям текущего характера бюджетным и автономным учреждениям от сектора государственного управления», 5 205 62 000 «Расчеты по поступлениям капитального характера бюджетным и автономным учреждениям от сектора государственного управления» в журнале операций расчетов с дебиторами по доходам (ф. 0504071). В табл. 9 приведена корреспонденция счетов по учету поступления целевых субсидий.

Таблица 9

Корреспонденция счетов по учету поступления целевых субсидий

Содержание операции	Первичный документ	Дебет	Кредит
Начислены ДБП в сумме целевой субсидии	Соглашение о предоставлении субсидии, бухгалтерская справка	5 205 52 561	5 401 40 152
		5 205 62 561	5 401 40 162
Поступила субсидия на лицевой (расчетный) счет	Выписка из лицевого счета	5 201 11 510	5 205 52 661
		5 201 21 510	5 205 62 661
Начислены доходы текущего финансового года по предоставленной субсидии в соответствии с отчетом о достижении целевых показателей (извещением)	Отчет о достижении целевых показателей, Извещение Бухгалтерская справка	5 401 40 152	5 401 10 152
		5 401 40 162	5 401 10 162
Уменьшена дебиторская задолженность по субсидиям в связи с уменьшением объема предоставленных средств на основании соглашения	Бухгалтерская справка	5 401 40 152	5 205 52 661
		5 401 40 162	5 205 62 661

При каждом расходовании средств субсидии учреждению следует сопоставлять цель, условия ее предоставления и конкретное направление использования, иначе его могут привлечь к ответственности. Руководитель учреждения несет ответственность за осуществление расходов на цели, указанные при выделении этой субсидии, на основании законодательства РФ. За нарушение условий предоставления субсидии предусмотрена административная ответственность в виде штрафа (ч. 2 ст. 15.15.5 КоАП РФ):

- на должностное лицо учреждения – в размере от 10 тыс. до 30 тыс. р.;

- на само учреждение – от 2 до 12 % суммы полученной субсидии.

**ПРИМЕР**

Между Министерством культуры и государственным автономным учреждением – театром заключено соглашение о предоставлении целевой субсидии в сумме 900 000 р. на текущий ремонт зрительного зала. Средства поступили на отдельный лицевой счет учреждения. На основании отчета о достижении целевых показателей субсидия была полностью потрачена на цели, предусмотренные соглашением. Решение представлено в табл. 10.

Таблица 10

Корреспонденция счетов по учету целевой субсидии

Содержание операции	Первичный документ	Дебет	Кредит	Сумма, р.
Начислены ДБП в сумме целевой субсидии на основании заключенного соглашения	Соглашение о предоставлении субсидии, бухгалтерская справка	5 205 52 561	5 401 41 152	900 000
Поступила субсидия на лицевой счет	Выписка из лицевого счета	5 201 11 510	5 205 52 661	900 000
Приняты расходы по ремонтным работам	Акт выполненных работ, счет-фактура	5 401 20 225	5 302 25 734	900 000
Оплачены ремонтные работы организации-подрядчику	Выписка из лицевого счета	5 302 25 834	5 201 11 610	900 000
Списаны ДБП в доходы текущего финансового года в соответствии с отчетом о достижении целевых показателей	Отчет о достижении целевых показателей, Бухгалтерская справка	5 401 41 152	5 401 10 152	900 000

**ПРИМЕР**

Государственному бюджетному учреждению – техникуму физической культуры предоставлена целевая субсидия в размере 700 000 р. на приобретение микроавтобуса. Средства субсидии израсходованы полностью. Согласно государственному контракту, заказчик обязан перечислить аванс в размере 30 % от стоимости автомобиля. Приобретенное транспортное средство предназначено в дальнейшем для использования в деятельности по выполнению государственного задания и включено в перечень особо ценного движимого имущества учреждения. При решении задачи следует учитывать, что принятие к учету основных средств стоимостью более 10 000 р., приобретенных за счет целевой субсидии,

отражается в рамках деятельности по выполнению задания (по КФО 4). При этом стоимость сформированных за счет целевой субсидии капитальных вложений в основное средство переносится с КФО 5 на КФО 4 с использованием счета 0 304 06 000 «Расчеты с прочими кредиторами»<sup>1</sup>. Решение представлено в табл. 11.

Таблица 11

Корреспонденция счетов по учету целевой субсидии

Содержание операции	Первичный документ	Дебет	Кредит	Сумма, р.
Начислены ДБП в сумме целевой субсидии на основании заключенного соглашения	Соглашение о предоставлении субсидии, бухгалтерская справка	5 205 62 561	5 401 41 162	700 000
Поступила субсидия на лицевой счет	Выписка из лицевого счета	5 201 11 510	5 205 62 661	700 000
Перечислен аванс поставщику (700 000 р. × 30 %)	Выписка из лицевого счета	5 206 31 564	5 201 11 610	210 000
Поставлен автомобиль поставщиком	Товарная накладная, счет-фактура, УПД	5 106 21 310	5 302 31 734	700 000
Зачтен ранее перечисленный аванс	Бухгалтерская справка	5 302 31 834	2 206 31 664	210 000
Произведен окончательный расчет с поставщиком (700 000 – 210 000) р.	Выписка из лицевого счета	5 302 31 834	5 201 11 610	490 000
Списаны ДБП в доходы текущего финансового года согласно отчету о достижении целевых показателей	Отчет о достижении целевых показателей, Бухгалтерская справка	5 401 41 162	5 401 10 162	700 000
Приняты к учету по КФО 4 вложения в автомобиль, произведенные за счет целевой субсидии	Бухгалтерская справка	5 304 06 832	5 106 21 410	700 000
		4 106 21 310	4 304 06 732	
Принят к учету автомобиль	Акт о приеме-передаче объектов нефинансовых активов	4 101 25 310	4 106 21 310	700 000
Скорректированы расчеты с учредителем на сумму поступившего автомобиля, закрепленного за учреждением на праве оперативного управления	Извещение	4 401 10 172	4 210 06 661	700 000

<sup>1</sup> Письмо Минфина РФ от 18.09.2012 г. № 02-06-07/3798.

При наличии остатка целевой субсидии учреждение обязано вернуть остаток в следующих случаях:

- если средства субсидии не израсходованы полностью, при этом целевые показатели достигнуты и отсутствует потребность в этих средствах. Неиспользованные остатки средств могут использоваться учреждением в очередном финансовом году при наличии потребности на те же цели в соответствии с решением учредителя;
- при недостижении целевых показателей;
- при выявлении по результатам последующего государственного (муниципального) финансового контроля нарушений порядка использования целевых субсидий.

Бухгалтерский учет операций по возврату целевых субсидий в доход бюджета зависит от оснований их возврата и того, были ли выявлены нарушения при использовании целевых субсидий. Корреспонденция счетов по отражению операций по возврату целевых субсидий в бюджетном учреждении представлена в табл. 12.

Таблица 12

Корреспонденция счетов по отражению операций по возврату целевых субсидий в бюджетном учреждении

Содержание операций	Первичный документ	Дебет	Кредит	
Начислена задолженность по возврату в бюджет остатков неизрасходованных субсидий на иные цели: • по доходам текущего года	Решение учредителя, бухгалтерская справка	5 401 10 152	5 205 52 661	
		5 401 10 162	5 205 62 661	
		• по доходам будущих периодов	5 401 40 152	5 205 52 661
		5 401 40 162	5 205 62 661	
Возвращен остаток неиспользованных средств субсидии на иные цели	Выписка из лицевого счета	5 205 52 561	5 201 11 610	
		5 205 62 561		
Начислена задолженность по возврату в бюджет остатков субсидий, образовавшихся в связи с недостижением целевых показателей	Решение учредителя, акт проверки, отчет о достижении целевых показателей, бухгалтерская справка	5 401 40 152	5 303 05 731	
		5 401 40 162		
Перечислен в бюджет остаток неиспользованных средств субсидии в случае недостижения целевых показателей	Выписка из лицевого счета	5 303 05 831	5 201 11 610	

**ПРИМЕР**

На основании соглашения бюджетному учреждению спорта предоставлена целевая субсидия на капитальный ремонт спортзала в сумме 600 тыс. р. Произведены ремонтные работы на сумму 580 тыс. р., что отражено в отчете о достижении целевых показателей. В связи с недостижением целевых показателей образовался неиспользованный остаток субсидии, который был возвращен в бюджет. Решение представлено в табл. 13.

Таблица 13

Корреспонденция счетов по отражению операций  
по учету и возврату целевой субсидии

Содержание операции	Первичный документ	Дебет	Кредит	Сумма, р.
Начислен ДБП в сумме целевой субсидии на основании заключенного соглашения	Соглашение о предоставлении субсидии, бухгалтерская справка	5 205 52 561	5 401 40 152	600 000
Поступила субсидия на лицевой счет	Выписка из лицевого счета	5 201 11 510	5 205 52 661	600 000
Начислены расходы по капитальному ремонту	Акт выполненных работ	5 401 20 225	5 302 25 734	580 000
Оплачены ремонтные работы	Выписка из лицевого счета	5 302 25 834	5 201 11 610	580 000
Списаны ДБП в доходы текущего финансового года в соответствии с отчетом о достижении целевых показателей	Отчет о достижении целевых показателей, Бухгалтерская справка	5 401 40 152	5 401 10 152	300 000
Начислена задолженность учреждения по возврату в доход бюджета остатков целевых субсидий, образовавшихся в связи с недостижением целевых показателей	Отчет о достижении целевых показателей, Бухгалтерская справка	5 401 40 152	5 303 05 731	100 000
Возвращен неиспользованный остаток субсидии	Выписка из лицевого счета	5 303 05 831	5 201 11 610	100 000

Также бюджетным и автономным учреждениям предоставляются субсидии на осуществление капитальных вложений в объекты капитального строительства государственной (муниципальной) собственности или приобретение

объектов недвижимого имущества в государственную (муниципальную) собственность.

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

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

Согласно нормам п. 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».

Доходы в виде субсидии на капитальные вложения в объекты капитального строительства государственной собственности относятся на подстатью КОСГУ 162 «Поступления капитального характера бюджетным и автономным учреждениям от сектора государственного управления».

### **2.3. Учет операций со средствами обязательного медицинского страхования**

Обязательное медицинское страхование (ОМС) – это вид обязательного социального страхования, представляющий собой систему создаваемых государством правовых, экономических и организационных мер, направленных на обеспечение при наступлении страхового случая гарантий бесплатного оказания застрахованному лицу медицинской помощи за счет средств ОМС в пределах территориальной программы ОМС и в установленных законом случаях базовой программы ОМС<sup>2</sup>. За счет средств ОМС оплачивается медицинская помощь, оказываемая в рамках территориальной программы ОМС и базовой программы ОМС.

Средства за оказанную медицинскую помощь по ОМС учреждения здравоохранения получают на основании заключенных договоров на оказание и оплату медицинской помощи по ОМС в соответствии с установленными тарифами на оплату медицинской помощи по ОМС.

Медицинское учреждение для получения средств ОМС обязано ежемесячно формировать и направлять в страховую медицинскую организацию:

- заявку на авансирование медицинской помощи с указанием периода авансирования и суммы;
- счет на оплату медицинской помощи и реестр счета.

Медицинские учреждения используют средства ОМС в условиях одноканального финансирования в соответствии с территориальной программой ОМС

---

<sup>1</sup> Письмо Минфина России № 02-02-05/5279.

<sup>2</sup> Об обязательном медицинском страховании в Российской Федерации : федер. закон от 29.11.2010 г. № 326-ФЗ. П. 1 ст. 3.

и осуществляют расходы на содержание учреждения из общего объема средств, поступивших по тарифам на оплату медицинской помощи<sup>1</sup>.

Структура тарифа на оплату медицинской помощи включает: расходы на заработную плату, начисления на оплату труда, прочие выплаты, приобретение лекарственных средств, расходных материалов, продуктов питания, мягкого инвентаря, медицинского инструментария, реактивов и химикатов, прочих материальных запасов, расходы на оплату стоимости лабораторных и инструментальных исследований, проводимых в других учреждениях (при отсутствии в медицинской организации лаборатории и диагностического оборудования), организации питания (при отсутствии организованного питания в медицинской организации), расходы на оплату услуг связи, транспортных услуг, коммунальных услуг, работ и услуг по содержанию имущества, расходы на арендную плату за пользование имуществом, оплату программного обеспечения и прочих услуг, социальное обеспечение работников медицинских организаций, установленное законодательством РФ, прочие расходы, расходы на приобретение основных средств (оборудование, производственный и хозяйственный инвентарь) стоимостью до 100 тыс. р. за единицу, а также допускается приобретение основных средств (медицинских изделий, используемых для проведения медицинских вмешательств, лабораторных и инструментальных исследований) стоимостью до 1 млн р. при отсутствии у медицинской организации не погашенной в течение 3 месяцев кредиторской задолженности за счет средств обязательного медицинского страхования.

По операциям со средствами ОМС медицинское учреждение обязано вести отдельный учет, для этого в соответствии с п. 21 Инструкции № 157н в бухгалтерском учете бюджетных и автономных учреждений предназначен код вида деятельности 7 – средства по обязательному медицинскому страхованию. При ведении бюджетного учета федеральными казенными учреждениями не предусмотрено применение кода финансового обеспечения для средств ОМС<sup>2</sup>. Поэтому при отражении операций со средствами ОМС в таких учреждениях в 18-м разряде номера счета бюджетного учета применяется код вида деятельности «1». Вместе с тем, казенное учреждение вправе по согласованию с учредителем или главным распорядителем бюджетных средств вправе ввести аналитические коды синтетических счетов Единого плана счетов, а также дополнительные забалансовые счета. Поэтому для организации отдельного учета казенные медицинские учреждения учитывают средства ОМС по КФО 1 – деятельность, осуществляемая за счет средств соответствующего бюджета бюджетной системы РФ (бюджетная деятельность), с добавлением дополнительного аналитического признака.

Доходы учреждения в сумме полученных средств ОМС от страховой медицинской организации относятся на подстатью КОСГУ 132 «Доходы от оказания услуг по программе обязательного медицинского страхования». Данные доходы относятся к доходам от реализации и признаются в бухгалтерском учете

---

<sup>1</sup> Письмо ФФОМС от 06.06.2013 г. № 4509/21-и.

<sup>2</sup> Письмо Минфина России от 14.07.2014 г. № 02-06-10/34419.

в составе доходов текущего отчетного периода на дату возникновения права на их получение в сумме, равной величине ожидаемого поступления экономических выгод.

Учет расчетов по доходам, получаемым медицинскими учреждениями по программе обязательного медицинского страхования, отражается в бухгалтерском учете на счете 7 205 32 000 «Расчеты по доходам от оказания услуг (работ) по программе обязательного медицинского страхования». 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.

Корреспонденция счетов по учету доходов, полученных в виде средств ОМС бюджетным (автономным) учреждением представлена в табл. 14.

Таблица 14

Корреспонденция счетов по учету доходов, полученных в виде средств ОМС бюджетным (автономным) учреждением

Содержание операций	Номер счета	
	По дебету	По кредиту
Начисление доходов по деятельности учреждения по реализации программ ОМС	7 205 32 565	7 401 10 132
Поступление средств ОМС на лицевой счет учреждения	7 201 11 510	7 205 32 665

Учет расходов, осуществленных учреждением за счет средств ОМС отражается на счете 7 109 00 000 «Затраты на изготовление готовой продукции, выполнение работ, услуг». Учет затрат должен быть организован в разрезе прямых, накладных и общехозяйственных расходов. По окончании месяца показатели аналитических счетов к счетам 7 109 70 000, 7 109 80 000 переносятся на соответствующие аналитические счета к счету 7 109 60 000, который, в свою очередь, также подлежит закрытию.

Также в рамках формирования учетной политики учреждение может детализировать счет 109 60 по видам оказываемых услуг с введением дополнительного кода в номер счета.



Государственное бюджетное учреждение здравоохранения «Стоматологическая клиника» оказывает четыре вида услуг: терапевтические, хирургические, лабораторные и рентгеновские. Себестоимость оказываемых услуг формируется на счетах 7 109 61 000 (терапия), 7 109 62 000 (хирургия), 7 109 63 000 (лаборатория), 7 109 64 000 (рентген).

За отчетный месяц расходы на оплату труда сотрудников, непосредственно занятых при оказании медицинских услуг, составили:



- в терапии – 600 тыс. р.;
- в хирургии – 450 тыс. р.;
- в лаборатории – 420 тыс. р.;
- в рентген-кабинете – 280 тыс. р.

В бухгалтерском расходы на оплату труда включены в себестоимость оказанных услуг. Решение задачи представлено в табл. 15.

Таблица 15

Корреспонденция счетов по учету расходов в учреждении

Содержание операции	Дебет	Кредит	Сумма, р.
Начислена заработная плата врачебному персоналу, участвующему в оказании терапевтических услуг	7 109 61 211	7 302 11 737	600 000
Начислена заработная плата врачебному персоналу, участвующему в оказании хирургических услуг	7 109 62 211	7 302 11 737	450 000
Начислена заработная плата врачебному персоналу, участвующему в оказании лабораторных услуг	7 109 63 211	7 302 11 737	420 000
Начислена заработная плата врачебному персоналу в рентген-кабинете	7 109 61 211	7 302 11 737	280 000

## 2.4. Учет операций в рамках осуществления приносящей доход деятельности

Приносящая доход деятельность (внебюджетная деятельность) – это разрешенная законодательством РФ предпринимательская и иная приносящая доход деятельность учреждения, включая использование средств, полученных из внебюджетных источников.

Внебюджетными источниками финансирования учреждения могут быть:

- доходы от реализации товаров, работ, услуг;
- внереализационные доходы (например, полученные штрафы, пени, неустойки);
- пожертвования (спонсорская помощь, имущество, полученное в дар, и пр.).

Учреждение любого типа – казенное, бюджетное, автономное вправе заниматься приносящей доход деятельностью, если это предусмотрено в его учредительном документе. Виды приносящей доход деятельности учреждения утверждает учредитель (ГРБС) в учредительных документах.

Законодательство РФ позволяет учреждениям осуществлять приносящую доход деятельность при следующих условиях:

- возможность осуществления такой 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.

Для казенных учреждений существует дополнительное условие осуществления приносящей доход деятельности – оно не осуществляет функции органа власти или органа местного самоуправления<sup>1</sup>. При этом государственная пошлина за оказание государственных или муниципальных услуг не является доходом от оказания платных услуг. Доход от нее является налоговым доходом бюджета.

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

К основным относят платные 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. Такие услуги оказывают и учреждения культуры – театры, музеи (потребитель частично оплачивает стоимость услуги в виде платы за билет), дополнительного образования, социального обслуживания.

Также к основным платным услугам относят услуги по основным видам деятельности, которые учреждение оказывает сверх задания учредителя. Например, обучение в высшем учебном заведении на платной основе. Эти услуги должны быть оказаны с таким же уровнем качества и содержанием, как при оказании в рамках задания учредителя 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. В соответствии со ст. 9.2 Федерального закона от 12.01.1996 г. № 7-ФЗ «О

---

<sup>1</sup> О защите конкуренции : федер. закон от 26.07.2006 г. № 135-ФЗ. Ч. 3 ст. 15.

некоммерческих организациях» порядок определения платы за основные платные услуги, оказываемые бюджетными учреждениями, устанавливается учредителем, 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.

Для федеральных учреждений размер платы в расчете на единицу оказания платных услуг не может быть величины нормативных затрат, определенных в порядке, установленном Положением о формировании государственного задания на оказание государственных услуг и финансовом обеспечении выполнения задания, утвержденным Постановлением Правительства РФ от 26.06.2015 г. № 640.

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

Предельные цены на платные услуги (работ) указываются непосредственно в задании.

Платные услуги казенных учреждений на основные и неосновные не делятся. Размер платы или порядок ее определения по общему правилу устанавливает ГРБС (п. 3.1 ст. 161 БК РФ). 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. Но в некоторых случаях учреждение может само определять размер платы. Так, цены на услуги военно-медицинских организаций Минобороны России утверждает начальник учреждения в соответствии с Приказом Министра обороны РФ от 15.12.2016 г. № 822.

При соблюдении вышеперечисленных требований доходы, полученные бюджетными (автономными) учреждениями от приносящей доход деятельности (в том числе от оказания как основных, так и неосновных платных услуг), поступают в самостоятельное распоряжение этих учреждений и расходуются в соответствии с планом финансово-хозяйственной деятельности.

Доходы казенного учреждения от оказания платных услуг и иной приносящей доход деятельности зачисляются в доход соответствующего бюджета бюджетной системы РФ (п. 4 ст. 298 ГК РФ, пп. 3, 5 ст. 41, п. 3 ст. 161 БК РФ). Они не возвращаются учреждению в качестве дополнительного источника финансирования. Однако объем доходов учреждения может быть учтен, когда ему будут распределять бюджетные ассигнования (ч. 22 ст. 30 Федерального закона от 08.05.2010 г. № 83-ФЗ).

Согласно п. 21 Инструкции № 157н операции в рамках осуществления приносящей доход деятельности отражаются в бухгалтерском учете бюджетного (автономного) учреждения 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 и операции отражаются по коду вида деятельности «1».

Согласно ФСБУ «Доходы» доходы от приносящей доход деятельности относятся к доходам от реализации и признаются в учете в составе доходов текущего отчетного периода на дату возникновения права на их получение в сумме, которая равна величине ожидаемого поступления экономических выгод и (или) полезного потенциала, заключенного в активе. При отражении доходов от реализации продукции, работ, услуг текущего отчетного периода применяется счет 0 401 10 000 «Доходы текущего финансового года».

При отражении в учете доходов по долгосрочным договорам подряда, возмездного оказания услуг необходимо руководствоваться ФСБУ «Долгосрочные договоры» и Методическими рекомендациями по применению ФСБУ «Долгосрочные договоры». При отражении доходов будущих периодов по договорам, предусматривающим отличный от общего порядка переход права собственности, применяется счет 0 401 40 000 «Доходы будущих периодов». 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 30 000 «Расчеты по доходам от оказания платных услуг (работ), компенсаций затрат».

Учет операций по счету 0 205 30 000 ведется в журнале операций расчетов с дебиторами по доходам (ф. 0504071).

Аналитический учет по счету ведется в карточке учета средств и расчетов (ф. 0504051) в разрезе поступлений по плательщикам (группам плательщиков) и соответствующим им суммам расчетов.

Корреспонденция счетов по учету доходов от приносящей доход деятельности учреждений представлена в табл. 16.

Таблица 16

Корреспонденция счетов по учету доходов от приносящей доход деятельности

Содержание операции	Дебет	Кредит
Начислены доходы от оказания платных услуг:		
• бюджетным (автономным) учреждением	2 205 30 <sup>2</sup> 560 <sup>1</sup>	2 401 10 130 <sup>1</sup>
• казенным учреждением	1 205 30 <sup>2</sup> 560 <sup>1</sup>	1 401 10 130 <sup>1</sup>
Начислены суммы заказчикам в соответствии с договорами и расчетными документами за выполненные и сданные отдельные этапы работ:		
• бюджетным (автономным) учреждением	2 205 30 <sup>2</sup> 560 <sup>1</sup>	2 401 40 130 <sup>1</sup>
• казенным учреждением	1 205 30 <sup>2</sup> 560 <sup>1</sup>	1 401 40 130
Доходы будущих периодов отнесены к доходам текущего отчетного периода в размере выполненного объема работ		
• бюджетным (автономным) учреждением	2 401 40 130 <sup>1</sup>	2 401 10 130 <sup>1</sup>
• казенным учреждением	1 401 40 130 <sup>1</sup>	1 401 10 130 <sup>1</sup>

Содержание операции	Дебет	Кредит
Поступили на лицевой счет учреждения платежи за оказанные услуги:		
• бюджетным (автономным) учреждением	2 201 11 510	2 205 30 <sup>2</sup> 660 <sup>1</sup>
• казенным учреждением	1 210 02 000 <sup>1</sup>	1 205 30 <sup>2</sup> 000 <sup>1</sup>
Поступили в кассу учреждения наличные денежные средства за оказанные услуги:		
• бюджетным (автономным) учреждением	2 201 34 510	2 205 30 <sup>2</sup> 660
• казенным учреждением	1 201 34 510	1 205 30 <sup>2</sup> 660 <sup>1</sup>

<sup>1</sup> Применяется соответствующий код статьи (подстатьи) КОСГУ.

<sup>2</sup> Применяются соответствующие группа и код вида синтетического счета.

Формирование себестоимости оказанных услуг (выполненных работ, произведенной готовой продукции) отражается на счете 0 109 00 000 «Затраты на изготовление готовой продукции, выполнение работ, услуг» с группировкой затрат по их видам. Сформированная себестоимость списывается на уменьшение финансового результата.

## **2.5. Особенности налогообложения деятельности, приносящей доход, в государственных (муниципальных) учреждениях**

В отдельных случаях при осуществлении деятельности, приносящей доход, учреждения являются налогоплательщиками по налогу на прибыль и НДС.

Рассмотрим особенности налогообложения по налогу на прибыль.

В зависимости от типа государственного (муниципального) учреждения устанавливаются особенности учета доходов и расходов для целей налогообложения прибыли.

Казенные учреждения исчисляют и уплачивают налог на прибыль с учетом существенных особенностей, которые для них предусмотрены в налоговом законодательстве. Так, при расчете налога исключаются:

- отдельные доходы;
- любые расходы. Также согласно подп. 3, 7 п. 2 ст. 256 НК РФ имущество, полученное (приобретенное) казенным учреждением, не подлежит амортизации в целях налогообложения прибыли.

Также на основании подп. 14 п. 1, п. 2 ст. 251 НК РФ не учитываются при исчислении налоговой базы:

- средства, полученные в рамках целевого финансирования в виде ЛБО (бюджетных ассигнований);
- целевые поступления (кроме поступлений в виде подакцизных товаров) на содержание учреждения и ведение им уставной деятельности.

Учреждение обязано вести отдельный учет доходов (расходов) в рамках целевого финансирования. При отсутствии такого учета указанные средства

включаются в налоговую базу по налогу на прибыль на дату их получения (подп. 14 п. 1, п. 2 ст. 251 НК РФ).

Доходы казенного учреждения от приносящей доход деятельности, подлежащие перечислению в бюджет, при исчислении налоговой базы по налогу на прибыль не учитываются (подп. 33.1 п. 1 ст. 251 НК РФ, п. 3 ст. 161 БК РФ, п. 4 ст. 298 ГК РФ). Иные доходы, полученные в рамках приносящей доход деятельности, которые не подлежат перечислению в бюджет и не поименованы в ст. 251 НК РФ, учитываются казенным учреждением при определении налоговой базы по налогу на прибыль. Например, к таким доходам относятся:

- стоимость материалов или иного имущества, полученных при демонтаже основных средств (за исключениями, предусмотренными подп. 18 п. 1 ст. 251 НК РФ);
- стоимость излишков имущества, выявленных в результате инвентаризации (п. 20 ч. 2 ст. 250 НК РФ);
- суммы возмещения ущерба, нанесенного государственному (муниципальному) имуществу (п. 3 ч. 2 ст. 250 НК РФ);
- пожертвования, благотворительная помощь, целевые поступления, целевое финансирование (за исключением бюджетных средств), использованные не по целевому назначению (п. 14 ч. 2 ст. 250 НК РФ);
- стоимость имущества (включая денежные средства), работ, услуг или имущественных прав, полученных учреждением безвозмездно (за исключениями, предусмотренными ст. 251 НК РФ);
- суммы страхового возмещения, полученные от страховой компании по договору страхования имущества в связи с наступлением страхового случая;
- суммы денежных средств, полученные по договору социального найма в счет платы за содержание, ремонт и наем жилого помещения;
- суммы денежных средств, полученные в качестве возмещения расходов по уплате госпошлины и судебных издержек;
- и др.

Государственные (муниципальные) бюджетные и автономные учреждения уплачивают налог на прибыль при осуществлении деятельности, приносящей доход, с учетом следующих особенностей.

Доходы и расходы, полученные (произведенные) в рамках целевого финансирования (например, субсидий из бюджета) или целевых поступлений (например, пожертвований), при исчислении налоговой базы не учитываются при условии ведения раздельного учета. Также не учитываются в составе доходов бюджетных (автономных) учреждений сумма авансов, при методе начисления и стоимость имущества, полученного безвозмездно на ведение основных видов деятельности образовательного учреждения.

Если в бюджетном (автономном) учреждении расходы произведены за счет средств от приносящей доход деятельности, но фактически относятся одновременно и к деятельности по выполнению задания, и к приносящей доход деятельности, то такие расходы распределяются пропорционально доле соответствующего дохода в суммарном объеме всех доходов.

Отдельные положения установлены по порядку начисления амортизации для целей налогообложения. Так, амортизацию начисляют только по тем объектам, которые приобретены за счет средств, полученных от приносящей доход деятельности, и используются для целей осуществления такой деятельности. По имуществу, приобретенному в рамках целевого финансирования или за счет средств, полученных от приносящей доход деятельности, но используемому исключительно для осуществления деятельности по выполнению задания, амортизация в целях налога на прибыль не начисляется. Если имущество приобретено за счет нескольких источников финансирования (например, собственных средств и средств субсидии), первоначальная стоимость амортизируемого имущества формируется без учета расходов, осуществленных за счет средств целевого финансирования.

Также учреждения, осуществляющие медицинскую и (или) образовательную деятельность, социальное обслуживание граждан, региональные и муниципальные театры, музеи, библиотеки при выполнении определенных условий вправе применять нулевую ставку по налогу на прибыль.

Корреспонденция счетов по начислению и уплате налога на прибыль (авансовых платежей) представлена в табл. 17.

Таблица 17

Корреспонденция счетов по начислению и уплате налога на прибыль (авансовых платежей)

Содержание операций	Дебет	Кредит
В казенном учреждении		
Начислен налог на прибыль (авансовый платеж)	1 401 20 291	1 303 03 731
Налог на прибыль (авансовый платеж) перечислен в бюджет	1 303 03 831	1 304 05 291
В бюджетном (автономном) учреждении		
Начислен налог на прибыль (авансовый платеж)	2 401 10 189	2 303 03 731
Налог на прибыль (авансовый платеж) перечислен в бюджет	2 303 03 831	2 201 11 610 <sup>1</sup>

Рассмотрим особенности налогообложения по налогу на добавленную стоимость.

Государственные (муниципальные) учреждения, применяющие общую систему налогообложения, являются плательщиками НДС, если осуществляют операции, которые признаются объектами налогообложения по НДС<sup>1</sup>:

- реализация товаров (работ, услуг), имущественных прав на территории РФ, в том числе их безвозмездная передача;
- передача товаров (работ, услуг) для собственных нужд, если затраты по ним нельзя учесть в расходах по налогу на прибыль;
- выполнение СМР для собственного потребления;

<sup>1</sup> П. 1 ст. 143 НК РФ.

- импорт товаров на территорию РФ.

Кроме того, бюджетное или автономное учреждение признается налоговым агентом по НДС, когда арендует имущество у органа государственной власти (органа местного самоуправления). Оно обязано исчислить, удержать из доходов, уплачиваемых арендодателю, и уплатить налог в бюджет.

В казенных учреждениях НДС облагается осуществление операций по реализации нефинансовых активов, продовольственных и непродовольственных товаров, а также имущественных прав. Отдельные операции ГМУ не облагаются НДС на основании п. 2 ст. 146 НК РФ. В частности, к таким операциям относится выполнение работ (оказание услуг) казенными учреждениями, а также бюджетными и автономными учреждениями в рамках государственного (муниципального) задания за счет средств субсидии из бюджета (подп. 4.1 п. 2 ст. 146 НК РФ).

Также отдельные операции освобождены от НДС. Их перечень установлен в ст. 149 НК РФ. К ним, например, относятся услуги в сфере образования, культуры и искусства, медицинские услуги.

На основании п. 1 ст. 145 НК РФ учреждение может получить освобождение от исполнения обязанностей плательщика НДС при соблюдении определенных условий.



Автономное учреждение спорта оказало платные услуги физическим лицам на сумму 960 000 р. (в том числе НДС). Себестоимость услуг по данным бухгалтерского учета составила 610 000 р. Учреждение является плательщиком НДС и налога на прибыль от приносящей доход деятельности. Отразить операции в учете, определить финансовый результат. Решение представлено в табл. 18.

Таблица 18

Корреспонденция счетов по учету доходов от оказания платных услуг

Содержание операции	Первичный документ	Дебет	Кредит	Сумма, р.
Начислены доходы от оказания платных услуг	Акт оказанных услуг, бухгалтерская справка	2 205 31 567	2 401 10 131	960 000
Начислен НДС (960 000 × 20 /120)	Счет-фактура	2 401 10 131	2 303 04 731	160 000
Списаны расходы на оказание услуг на уменьшение финансового результата	Бухгалтерская справка	2 401 10 131	2 109 60 200 <sup>1</sup>	610 000
Поступили наличные деньги от физических лиц	ПКО	2 201 34 510	2 205 31 667	600 000
Начислен налог на прибыль (960 000 – 160 000 – 610 000) × 20 %	Бухгалтерская справка	2 401 10 189	2 303 03 731	38 000



Содержание операции	Первичный документ	Дебет	Кредит	Сумма, р.
Уплачен НДС в бюджет	Выписка из лицевого счета	2 303 04 831	2 201 11 610	160 000
Уплачен налог на прибыль в бюджет	Выписка из лицевого счета	2 303 03 831	2 201 11 610	38 000

<sup>1</sup> Применяется соответствующий код статьи (подстатьи) КОСГУ.

По завершении финансового года в учреждении образовался положительный финансовый результат от оказания платных услуг в сумме 152 000 р. (960 000 – 160 000 – 610 000 – 38 000), который учреждение может использовать в соответствии с планом ФХД.

**ПРИМЕР**

Казенное учреждение – исправительная колония, являющееся администратором доходов бюджета, производит и реализует автономному учреждению здравоохранения (больнице) готовую продукцию – комплекты постельного белья. Всего реализовано 200 комплектов по цене 2 400 р. за штуку (в том числе НДС). Фактическая себестоимость одного комплекта равна 1 600 р. Корреспонденция счетов по учету операций в бюджетном учете представлена в табл. 19.

Таблица 19

Корреспонденция счетов по учету операций по реализации готовой продукции в бюджетном учете

Содержание операций	Первичный документ	Дебет	Кредит	Сумма, р.
Списана готовая продукция при реализации (1600 × 200)	Накладная на отпуск материалов на сторону	1 401 10 131	1 105 37 445	320 000
Начислен доход от реализации готовой продукции (2400 × 200)	Накладная на отпуск материалов на сторону	1 205 31 562	1 401 10 131	480 000
Начислен НДС (480 000 × 20/120)	Счет-фактура	1 401 20 291	1 303 04 731	80 000
Поступили денежные средства за реализованную готовую продукцию в доход бюджета	Выписка из лицевого счета администратора доходов бюджета	1 210 02 131	1 205 31 662	480 000
Перечислен НДС	Выписка из лицевого счета администратора доходов бюджета	1 303 04 831	1 304 05 291	80 000

### ***Контрольные вопросы по теме***

1. Какие виды доходов могут получать государственные (муниципальные) учреждения?
2. К какой учетной группе доходов согласно ФСБУ «Доходы» относятся доходы от субсидии на выполнение задания?
3. Порядок финансового обеспечения деятельности получателей бюджетных средств.
4. Требования к составлению, утверждению и ведению бюджетной сметы.
5. Требования к формированию государственного (муниципального) задания и финансового обеспечения его выполнения.
6. Порядок финансового обеспечения деятельности бюджетных и автономных учреждений за счет субсидий.
7. Какими законодательными и нормативными документами в государственном (муниципальном) учреждении регулируется деятельность, приносящая доход?
8. Особенности осуществления приносящей доход деятельности в государственных (муниципальных) учреждениях различного типа.
9. Порядок определения стоимости платных услуг в учреждениях различного типа.
10. Какие коды финансового обеспечения предусмотрены для отражения операций по приносящей доход деятельности в бюджетных, автономных, казенных учреждениях.
11. Направления использования средств от осуществления приносящей доход деятельности в бюджетных и автономных учреждениях.
12. Учет доходов медицинских учреждений от средств ОМС.
13. Особенности уплаты налога на прибыль в государственных (муниципальных) учреждениях при осуществлении приносящей доход деятельности.
14. Особенности обложения НДС при осуществлении приносящей доход деятельности в учреждениях различного типа.

### ***Тестовые вопросы по теме***

1. Государственное (муниципальное) задание в обязательном порядке формируется для:
  - а) бюджетного и автономного учреждения
  - б) казенного и бюджетного учреждения
  - с) казенного учреждения
2. Субсидия на цели осуществления капитальных вложений в объекты государственной (муниципальной) собственности предоставляется:
  - а) бюджетным и автономным учреждениям
  - б) бюджетным и казенным учреждениям
  - с) всем типам государственных (муниципальных) учреждений
3. План финансово-хозяйственной деятельности – это плановый документ в:
  - а) бюджетном и автономном учреждении
  - б) казенном и бюджетном учреждении

с) казенном учреждении

4. Отражение доходов по приносящей доход деятельности автономного учреждения здравоохранения отражается в учете по КФО:

- a) 4
- b) 2
- c) 7

5. Назовите типы государственных (муниципальных) учреждений, имеющих право осуществлять деятельность, приносящую доход:

- a) казенные, бюджетные и автономные
- b) бюджетные и автономные
- c) только автономные

6. В общем порядке бюджетная смета должна быть утверждена:

- a) в течение 10 дней со дня доведения ЛБО
- b) в течение 20 дней со дня доведения ЛБО
- c) в течение 5 дней со дня доведения ЛБО

7. Отражение доходов по приносящей доход деятельности автономного учреждения здравоохранения отражается в учете по КФО:

- a) 4
- b) 2
- c) 7

8. Источниками финансового обеспечения деятельности казенного медицинского учреждения являются:

- a) Бюджетные средства по бюджетной смете, средства ОМС, субсидия учредителя на выполнение задания, доходы от приносящей доход деятельности
- b) Средства ОМС, субсидия учредителя на выполнение задания, доходы от приносящей доход деятельности
- c) Бюджетные средства по бюджетной смете, средства ОМС, доходы от приносящей доход деятельности

9. Задание учредителя составляется:

- a) на финансовый год в случае, если закон (решение) о бюджете утверждается на один финансовый год
- b) финансовый год и плановый период, если закон (решение) о бюджете утверждается на очередной финансовый год и плановый период
- c) на срок, установленный учетной политикой учреждения

10. Экономия средств субсидии на выполнение задания учредителя при достижении показателей задания:

- a) Может быть использована учреждением при уточнении плана ФХД
- b) Может быть использована учреждением при уточнении бюджетной сметы
- c) В обязательном порядке возвращается в доход бюджета

## ТЕМА 3. УЧЕТ НЕФИНАНСОВЫХ АКТИВОВ

### 3.1. Классификация имущества государственных (муниципальных) учреждений

При создании учреждения учредитель передает ему в оперативное управление имущество, используемое для исполнения осуществления уставной деятельности. 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).

Согласно законодательству РФ, все имущество бюджетных и автономных учреждений делится на недвижимое, особо ценное движимое и иное движимое имущество. Под особо ценным движимым имуществом (далее – 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 (бюджетным) учреждением предусмотренных его уставом основных видов деятельности будет существенно затруднено;

- имущество, отчуждение которого осуществляется в специальном порядке, установленном законами, в том числе музейные коллекции, документы архивного и национального библиотечного фонда.

При определении перечня ОЦДИ источник финансирования, за счет которого имущество приобретено, не учитывается. Поэтому любое движимое имущество бюджетного (автономного) учреждения, в том числе приобретенное за счет доходов от приносящей доход деятельности и отвечающее указанным критериям, может быть включено в перечень ОЦДИ<sup>1</sup>.

У казенных учреждений ОЦДИ отсутствует. Все имущество казенных учреждений делится на недвижимое, иное движимое имущество и предметы аренды и имущество в концессии. Все действия, совершаемые казенным учреждением с имуществом, согласовываются с учредителем.

Согласно Инструкции № 157н, ОЦДИ бюджетного (автономного) учреждения учитывается на счетах 0 100 00 000 «Нефинансовые активы» по аналитической группе 20 «Особо ценное движимое имущество учреждения».

Расчеты с учредителем в части операций с государственным (муниципальным) имуществом, которым учреждение не вправе распоряжаться самостоятельно, отражаются на счете 0 210 06 000 «Расчеты с учредителем». На этом счете отражаются расчеты в объеме прав по распоряжению недвижимым и ОЦДИ в стоимостной оценке, равной балансовой стоимости имущества. Первоначально показатель расчетов с учредителем на счете 0 210 06 000 формируется при создании бюджетного (автономного) учреждения. Изменение показателей, отраженных на счете 0 210 06 000 «Расчеты с учредителем», осуществляется в случае поступления или выбытия ОЦДИ при составлении годовой бухгалтерской отчетности, либо с иной периодичностью, установленной учреждением по согласованию с учредителем, но не реже одного раза в год. На сумму изменений показателей счета 0 210 06 000 учреждение направляет учредителю извещение (ф. 0504805). Операции отражаются с использованием счета 0 401 10 172 «Доходы от операций с активами» (табл. 20).

Таблица 20

#### Корреспонденция счетов по учету операций с ОЦДИ

Содержание операции	Дебет	Кредит
Изменение показателя в результате операций, произведенных с ОЦДИ:		
• увеличение показателя в сумме балансовой стоимости поступившего имущества	0 401 10 172	0 210 06 661
• уменьшение показателя в сумме балансовой стоимости выбывшего имущества (методом «красное сторно»)	0 401 10 172	0 210 06 661
	0 401 10 172	0 210 06 661

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».

<sup>1</sup> Письмо Минфина России от 18.11.2011 г. № 02-03-10/5026.



**ПРИМЕР**

За счет целевой субсидии муниципальное автономное учреждение дополнительного образования приобрело у коммерческой организации оборудование стоимостью 200 000 р. в том числе НДС. Оно включено в состав особо ценного движимого имущества. Решение представлено в табл. 21.

Таблица 21

**Корреспонденция счетов по учету операций с ОЦДИ**

Содержание операции	Дебет	Кредит	Сумма, р.
Отражены капитальные вложения в оборудование	5 106 21 310	5 302 31 734	200 000
Переведены вложения с КВФО 5 на КФО 4	5 304 06 832	5 106 21 410	200 000
	4 106 21 310	4 304 06 732	
Принято оборудование к учету	4 101 24 310	4 106 21 310	200 000
Скорректированы в конце года расчеты с учредителем в сумме балансовой стоимости принятого к учету оборудования	4 401 10 172	4 210 06 661	200 000

### **3.2. Учет основных средств**

С 01.01.2018 г. учет основных средств регулируется ФСБУ «Основные средства»<sup>1</sup>. Стандарт устанавливает единые требования к бухгалтерскому учету основных средств и раскрытию информации об основных средствах в бухгалтерской отчетности.

*Основные средства* – это материальные ценности (активы), отвечающие одновременно следующим признакам:

- обладают любой стоимостью;
- имеют срок полезного использования более 12 месяцев;
- предназначены для неоднократного или постоянного использования субъектом учета;
- принадлежат субъекту учета на праве оперативного управления, на праве владения и (или) пользования имуществом по договору аренды либо договору безвозмездного пользования;
- используются для выполнения государственных (муниципальных) полномочий (функций), выполнения работ, оказания услуг, для управленческих нужд.

Основными средствами признаются материальные ценности:

---

<sup>1</sup> Об утверждении федерального стандарта бухгалтерского учета для организаций государственного сектора «Основные средства»: приказ Минфина России от 31.12.2016 г. № 257н.

- находящиеся в эксплуатации, запасе, на консервации;
- переданные во временное владение и пользование;
- переданные во временное пользование по договору аренды (имущественного найма) либо договору безвозмездного пользования.

Основные средства учитываются *по группам*:

- жилые помещения;
- нежилые помещения (здания и сооружения);
- машины и оборудование;
- транспортные средства;
- инвентарь производственный и хозяйственный;
- многолетние насаждения;
- инвестиционная недвижимость;
- основные средства, не включенные в другие группы.

В отдельных случаях к ОС относятся активы культурного наследия – это объекты, которые возникли в результате исторических событий, обладают определенной ценностью и имеют свои признаки. К ним относятся объекты недвижимого имущества, в том числе археологического наследия – памятники; ансамбли; достопримечательные места; иные объекты с исторически связанными с *ними* территориями; произведения живописи, скульптуры, декоративно-прикладного искусства; объекты науки и техники; иные предметы материальной культуры, которые обладают культурной, исторической, экологической ценностью.

Критерии признания (принятия к учету) объектов основных средств применяются к инвентарному объекту в целом. Единицей учета основных средств является *инвентарный объект*.

Порядок определения *первоначальной стоимости* основных средств зависит от типа операции, в результате которой получены – обменная и необменная.

Первоначальная стоимость объекта основных средств, приобретенного в результате *обменной операции*, формируется в сумме фактически произведенных капитальных вложений с учетом предъявленного НДС. Исключения составляют случаи, когда объект будет использоваться в деятельности, облагаемой НДС. Первоначальная стоимость основного средства, созданного собственными силами, соответствует затратам на его производство, за исключением понесенных при его создании сверхнормативных потерь сырья, трудовых и других ресурсов, которые учитываются в составе расходов.

Первоначальной стоимостью объекта, приобретенного в результате *необменной операции*, является его *справедливая стоимость* на дату приобретения. Если справедливая стоимость объекта не может быть оценена, его первоначальная стоимость определяется на основании остаточной стоимости переданного взамен актива. Если данные об остаточной стоимости недоступны либо на дату передачи остаточная стоимость передаваемого взамен актива нулевая, приобретенное путем такой необменной операции основное средство учитывается в условной оценке, равной одному рублю.

Первоначальной стоимостью объектов основных средств, полученных от собственника (учредителя), иной организации государственного сектора, признается стоимость, определенная передающей стороной и отраженная в передаточных документах.

Приобретение новых основных средств отражается на основании первичных учетных документов, которые предусмотрены условиями контракта (договора), например, УПД или товарной накладной. Эти документы должны быть оформлены надлежащим образом. Приходный ордер на приемку материальных ценностей (нефинансовых активов) (ф. 0504207) в этом случае можно не составлять. Покупку основного средства также можно оформить актом о приеме-передаче объектов нефинансовых активов (ф. 0504101). Порядок применения акта закрепляется в учетной политике.

Приобретение основных средств, бывших в употреблении, оформляется приходным ордером (ф. 0504207).

Если имеются расхождения с данными документов поставщика, составляется акт приемки материалов (материальных ценностей) (ф. 0504220).

Безвозмездное поступление основных средств в рамках внутриведомственных, межведомственных и межбюджетных расчетов оформляется актом о приеме-передаче объектов нефинансовых активов (ф. 0504101) и извещением (ф. 0504805).

Объект основных средств принимается к учету на основании решения постоянно действующей комиссии по поступлению и выбытию активов. При принятии основного средства к учету комиссия устанавливает первоначальную стоимость, срок полезного использования объекта и выбирает метод начисления амортизации. На каждый инвентарный объект открывается инвентарная карточка, которая заполняется на основании первичных учетных документов по поступлению объекта.

Основное средство принимается к учету на основании первичных учетных документов – акта ввода объекта в эксплуатацию, акта приема-передачи нефинансовых активов, прикладываются документы, которые подтверждают государственную регистрацию недвижимого имущества. До возникновения права оперативного управления на недвижимое имущество оно учитывается на счете 0 106 11 000 «Вложения в основные средства – недвижимое имущество». Объект недвижимости дополнительно учитывается на забалансовом счете 01 «Имущество, полученное в пользование» до момента регистрации права.

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».

Аналитический учет основных средств ведется в инвентарных карточках учета нефинансовых активов (ф. 0504031) в разрезе видов имущества, объектов основных средств, инвентарных номеров, местонахождения объектов (адресов, мест хранения), ответственных лиц. Инвентарная карточка учета нефинансовых активов (ф. 0504031) открывается на каждый инвентарный объект основных средств.



Имущество, приобретенное за счет целевых субсидий, переводится с кода вида деятельности «5» (6) на код вида деятельности «4» – субсидии на выполнение задания. Корреспонденция счетов при приобретении основных средств за плату представлена в табл. 22.

Таблица 22

Корреспонденция счетов при приобретении основных средств за плату

Содержание операции	Дебет	Кредит
Отражение вложений в объекты основных средств	0 <sup>1</sup> 106 01 <sup>2</sup> 310	0 302 31 730 <sup>3</sup> 0 208 31 667 0 208 20 <sup>2</sup> 667 <sup>3</sup> 0 302 20 <sup>2</sup> 730 <sup>3</sup> 0 303 05 731
Погашение задолженности перед исполнителями, подрядчиками, поставщиками	0 302 31 830 <sup>3</sup> 0 302 20 <sup>2</sup> 830 <sup>3</sup> 0 303 05 831	0 201 11 610 0 201 21 610 0 304 05 000
Принятие к учету основных средств по сформированной первоначальной стоимости	0 101 00 <sup>2</sup> 310	0 106 01 <sup>2</sup> 310
Перевод вложений в приобретение основных средств на код вида деятельности «4»:		
• с кода вида деятельности «2»	2 304 06 832	2 106 01 <sup>2</sup> 410
• с кода вида деятельности «5»	5 304 06 832	5 106 01 <sup>2</sup> 410
Принятие к учету вложений в приобретение основных средств по коду вида деятельности «4» с кода вида деятельности «2» и «5»	4 106 01 <sup>2</sup> 310	4 304 06 732
Отражение вложений в объекты основных средств в бюджетных и автономных учреждениях за счет средств от приносящей доход деятельности		
Отражение вложений в объекты основных средств в бюджетных и автономных учреждениях за счет средств от приносящей доход деятельности	2 106 01 <sup>2</sup> 310	2 302 31 730 <sup>3</sup> 2 208 31 667 2 208 20 667 <sup>3</sup> 2 302 20 <sup>2</sup> 730 <sup>3</sup> 2 303 05 731
Отражение суммы «входного» НДС, предъявленного учреждению за приобретенные основные средства и оказанные услуги, связанные с приобретением основных средств	2 210 12 561	2 208 31 667 2 208 20 <sup>2</sup> 667 2 302 31 730 <sup>3</sup>

Содержание операции	Дебет	Кредит
		2 302 20 <sup>2</sup> 730 <sup>3</sup>
Погашение задолженности перед исполнителями, подрядчиками, поставщиками	2 302 31 830 <sup>3</sup> 2 302 20 <sup>2</sup> 830 <sup>3</sup> 2 303 05 831	0 201 11 610 0 201 21 610 0 304 05 000
Принятие к учету основных средств по сформированной первоначальной стоимости	2 101 00 <sup>2</sup> 310	2 106 01 <sup>1</sup> 310
Списание сумм НДС, принятых к вычету	2 303 04 831	2 210 12 661

<sup>1</sup> Применяется соответствующий КФО.

<sup>2</sup> Применяется соответствующий аналитический счет.

<sup>3</sup> Применяется соответствующий код КОСГУ.

### ПРИМЕР

Государственное казенное учреждение приобрело у коммерческой организации три видеорекамеры для системы видеонаблюдения общей стоимостью 60 000 р. в том числе НДС. Монтаж произведен по отдельному договору со специализированной организацией, расходы на монтаж составили в сумме 5 000 р., НДС не предъявлен. Оплата произведена в пределах ЛБО.

В рассматриваемом примере приобретенное оборудование, требующее монтажа, учитывается в составе материальных запасов по подстатье КОСГУ 347 «Увеличение стоимости материальных запасов для целей капитальных вложений». Смонтированные видеорекамеры удовлетворяют условиям принятия их на учет в составе основных средств согласно п. 7 ФСБУ «Основные средства». В рассматриваемом примере согласно учетной политике видеорекамеры могут быть объединены в один самостоятельный инвентарный объект, признаваемый обособленным комплексом объектов ОС, так как срок их полезного использования одинаков, а стоимость незначительна. Затраты на монтаж оборудования отражаются по подстатье 228 «Услуги, работы для целей капитальных вложений» КОСГУ. Решение представлено в табл. 23.

Таблица 23

#### Корреспонденция счетов по учету монтажа видеорекамеры казенным учреждением

Содержание операции	Первичный документ	Сумма, р.	Дебет	Кредит
Получено оборудование, требующее монтажа	УПД, товарная накладная и счет-фактура	60 000	1 105 34 347	1 302 34 734

Содержание операции	Первичный документ	Сумма, р.	Дебет	Кредит
Отражены вложения в объект основных средств	Акт о приеме-передаче оборудования в монтаж, Акт сдачи-приемки выполненных работ, Бухгалтерская справка	60 000	1 106 31 310	1 105 34 447
		5 000	1 106 31 310	1 302 28 734
Принят к учету смонтированный объект (комплекс видеокамер)	Приходный ордер на приемку материальных ценностей (нефинансовых активов)	65 000	1 101 34 310	1 106 31 310
Начислена амортизация	Бухгалтерская справка	65 000	1 401 20 271	1 104 34 411
Оплачено оборудование	Выписка из лицевого счета	60 000	1 302 34 834	1 304 05 347
Оплачены работы по монтажу	Выписка из лицевого счета	5 000	1 302 28 834	1 304 05 228

Корреспонденция счетов при безвозмездном получении основных средств представлена в табл. 24.

Таблица 24

Корреспонденция счетов при безвозмездном получении основных средств

Содержание операций	Дебет	Кредит
Получение ОС при расчетах между головным учреждением, обособленными подразделениями (филиалами):		
• принятие к учету основного средства	0 101 00 <sup>1</sup> 310	0 304 04 310
• отражение ранее начисленной амортизации	0 304 04 310	0 104 00 <sup>1</sup> 411
• отражение ранее начисленного убытка от обесценения	0 304 04 310	0 114 00 412
Принятие к учету ОС при их безвозмездном получении по договору дарения, пожертвования (при отсутствии дополнительных затрат, связанных с приведением в состояние, пригодное для использования)	0 101 00 <sup>1</sup> 310	0 401 10 190 <sup>2</sup>
Безвозмездное получение ОС при закреплении права оперативного управления:		
• принятие к учету основного средства	0 101 00 <sup>1</sup> 310	0 401 10 195
• отражение ранее начисленной амортизации	0 401 10 195	0 104 00 411
• отражение ранее начисленного убытка от обесценения	0 401 10 195	0 114 00 412

<sup>1</sup> Применяются соответствующие код группы и код вида синтетического счета.

<sup>2</sup> Применяется соответствующий код КОСГУ.

Стоимость имущества, полученного по договору дарения, для целей налогообложения прибыли признается внереализационным доходом на дату подписания сторонами акта приема-передачи этого имущества (п. 8 ч. 2 ст. 250, подп. 1 п. 4 ст. 271, п. 2 ст. 273 НК РФ). Вместе с тем, если имущество используется учреждением в указанных жертвователем целях, то согласно подп. 1 п. 2 ст. 251 НК РФ стоимость этого имущества освобождается от обложения налогом на прибыль.

**ПРИМЕР**

Казенное учреждение безвозмездно получило от автономного учреждения одного уровня бюджета принтер для цветной печати. Автономное учреждение приобрело принтер за счет средств субсидии на финансовое обеспечение выполнения государственного задания и использовало в деятельности, приносящей доход. Ранее принтер учитывался в составе иного движимого имущества. Первоначальная стоимость принтера составляет 50 000 р., сумма начисленной амортизации равна 50 000 р. Убытка от обесценения нет. Решение представлено в табл. 25.

Таблица 25

Корреспонденция счетов по учету безвозмездной передачи принтера

Содержание операций	Дебет	Кредит	Сумма, р.	Первичный документ
В учете передающей стороны (автономного учреждения)				
Передача принтера	4 401 20 281	4 101 34 410	50 000	Распоряжение о передаче имущества, Извещение, Акт о приеме-передаче объектов нефинансовых активов
Передача суммы ранее начисленной амортизации	4 104 34 411	4 401 20 281	50 000	Распоряжение о передаче имущества, Извещение, Акт о приеме-передаче объектов нефинансовых активов
В учете принимающей стороны (казенного учреждения)				
Получение принтера	1 101 34 310	1 401 10 195	50 000	Распоряжение о передаче, имущества, Извещение, Акт о приеме-передаче объектов нефинансовых активов

Содержание операций	Дебет	Кредит	Сумма, р.	Первичный документ
Отражение суммы ранее начисленной амортизации	1 401 10 195	1 104 34 411	50 000	Распоряжение о передаче имущества, Извещение, Акт о приеме-передаче объектов нефинансовых активов

Восстановление объектов основных средств может осуществляться посредством ремонта, модернизации, реконструкции, технического перевооружения, достройки, дооборудования.

Решение о проведении восстановительных работ оформляется распорядительным актом руководителя учреждения и также может быть подтверждено дефектной ведомостью или актом осмотра основных средств.

**Ремонт** – это совокупность мероприятий, которые проводят для восстановления работоспособного или исправного состояния объекта. Ремонт бывает:

- *текущим*. По своей сути текущий ремонт является предупредительным. Это поддержание основного средства в рабочем состоянии, устранение неисправностей и замена отдельных изношенных деталей, узлов;
- *капитальным*. К такому ремонту относят работы, которые значительно улучшают состояние зданий (сооружений), инженерных коммуникаций, машин, оборудования.

**Модернизация** основных средств – это обновление, улучшение, усовершенствование объекта, добавление ему новых качеств.

**Реконструкция** – это изменение параметров (частей, участков) объекта, в том числе надстройка, перестройка, расширение объекта, изменение класса, категории объекта.

**Техническое перевооружение** – это комплекс мероприятий, которые повышают технико-экономические показатели основных средств или их отдельных частей. В него входит внедрение передовой техники и технологии, механизация и автоматизация производства, модернизация и замена морально устаревшего и физически изношенного оборудования на новое, более производительное.

Отличием технического перевооружения от модернизации и реконструкции основных средств является то, что после его проведения меняется процесс производства, а не только характеристики объектов.

**Достройка** – это проведение работ, связанных с достраиванием основного средства. К ней относится также проведение внутренних или наружных отделочных работ в здании.

**Дооборудование** – это добавление основному средству новых узлов, деталей, механизмов, которых раньше у него не было. При этом у объекта появляются дополнительные функции, новые качества и свойства.

Вопросы отнесения строительных и восстановительных работ к текущему или капитальному ремонту, реконструкции, модернизации и т.д. не относятся к

компетенции бухгалтерской службы учреждения и окончательно могут быть решены только соответствующим техническими специалистами. Как правило, такое решение оформляется протоколом, подписанным членами комиссии. Завершение работ по реконструкции, модернизации, ремонту оформляется актом приема-сдачи отремонтированных, реконструированных и модернизированных объектов основных средств (ф. 0504103).

Если после окончания работ основное средство улучшает свои первоначальные технические характеристики, сумма расходов на такие работы увеличивает его первоначальную стоимость.

Корреспонденция счетов по учету расходов на реконструкцию, модернизацию, техническое перевооружение, достройку, дооборудование основных средств, представлена в табл. 26.

Таблица 26

Корреспонденция счетов по учету расходов на реконструкцию, модернизацию, техническое перевооружение, достройку, дооборудование основных средств

Содержание операций	Дебет	Кредит
Отражены расходы на реконструкцию, модернизацию, техническое перевооружение, достройку, дооборудование	0 <sup>1</sup> 106 00 <sup>2</sup> 310	0 208 00 667 0 302 00 730 <sup>3</sup> 0 105 00 440 0 303 00 731  0 302 31 730 0 303 05 731
Отнесение произведенных расходов на увеличение первоначальной стоимости основных средств	0 101 00 310	0 106 00 310

<sup>1</sup> Применяются соответствующий КФО.

<sup>2</sup> Применяются соответствующие код группы и код вида синтетического счета.

<sup>3</sup> Применяется соответствующий код КОСГУ.

После проведения восстановительных работ срок полезного использования объекта основных средств может изменяться или оставаться прежним. Если срок полезного использования по основному средству остался прежним, то начисление амортизации продолжается по ранее установленной норме.

**ПРИМЕР**

Проведена модернизация объекта, отнесенного к 3-й амортизационной группе, СПИ 5 лет (60 месяцев), первоначальной стоимостью 600 000 р. На момент проведения модернизации объект был в эксплуатации 36 месяцев, начис-

ленная амортизация составила в сумме 360 000 р. Стоимость работ по модернизации составила 200 000 р. По решению комиссии СПИ объекта после модернизации не изменился. Амортизация будет начисляться исходя из оставшегося СПИ, равного 24 месяцам (60 мес. – 36 мес.). Ежемесячная сумма амортизации равна 18 333,33 р.  $((600\ 000\ \text{р.} - 360\ 000 + 200\ 000) / 24\ \text{мес.})$ .

Если срок полезного использования по основному средству увеличился, амортизацию необходимо начислять с учетом уточненной нормы амортизации и оставшегося срока полезного использования на дату его изменения.

**ПРИМЕР**

Исходные условия те же. По решению комиссии СПИ объекта после модернизации увеличился на 12 месяцев. Оставшийся срок полезного использования объекта составит 36 месяцев (60 – 36 + 12 месяцев). Ежемесячная сумма амортизации составит после модернизации 12 222,22 р.  $((600\ 000\ \text{р.} - 360\ 000 + 200\ 000) / 36\ \text{мес.})$ .

**ПРИМЕР**

Автономное учреждение здравоохранения проводит модернизацию медицинского оборудования за счет средств приносящей доход деятельности. Первоначальная стоимость оборудования до модернизации составляла 500 000 р. Оборудование приобретено за счет средств от приносящей доход деятельности. Установленный по оборудованию срок полезного использования – семь лет (четвертая амортизационная группа). К моменту проведения модернизации амортизация начислена в размере 100 %. Стоимость работ по модернизации составила 300 000 р. в том числе НДС. По решению комиссии по поступлению и выбытию нефинансовых активов срок эксплуатации оборудования после завершения его модернизации продлен на семь лет. Оборудование используется в приносящей доход деятельности (не облагаемой НДС на основании подп. 2 п. 2 ст. 149 НК РФ) и не включено в перечень ОЦДИ. Амортизационные отчисления по основному средству отнесены к прямым затратам. В учетной политике учреждение установило линейный метод начисления амортизации объектов основных средств. Решение представлено в табл. 27.

Таблица 27

Корреспонденция счетов по учету модернизации  
медицинского оборудования

Содержание операций	Дебет	Кредит	Сумма, р.	Первичный документ
Приняты к учету выполненные работы по модернизации оборудования	2 106 31 310	2 302 31 734	300 000	Акт приемки-сдачи выполненных работ

Содержание операций	Дебет	Кредит	Сумма, р.	Первичный документ
Оплачены работы по модернизации оборудования	2 302 31 834	2 201 11 610	300 000	Выписка из лицевого счета
Отнесение затрат по модернизации оборудования на увеличение его первоначальной стоимости	2 101 34 310	2 106 31 310	300 000	Акт приема-сдачи отремонтированных, реконструированных и модернизированных объектов основных средств
Ежемесячно в течение оставшегося срока эксплуатации оборудования (7 лет × 12 мес. = 84 мес.) (начиная с месяца завершения работ по модернизации)				
Начисление амортизации ((500 000 – 500 000 + 300 000) / 84)	2 109 60 271	2 104 34 411	3 571,43	Бухгалтерская справка

В стоимость основного средства, являющегося комплексом конструктивно-сочлененных элементов, включаются затраты по замене его составных частей, если она обусловлена требованиями по эксплуатации. Затраты учитываются в момент возникновения при условии, что составные части отвечают критериям признания основного средства. При этом стоимость объекта необходимо скорректировать на документально подтвержденную стоимость заменяемых частей. Если стоимость замененной части определить невозможно или в результате замены не создан самостоятельный объект, удовлетворяющий критериям актива, стоимость ремонтируемого объекта не изменяется, а произведенные расходы списываются на расходы текущего отчетного года. К таким расходам относятся, например, расходы по покраске, побелке, замене окон и дверей и т.д. Корреспонденция счетов по учету расходов на ремонт, в том числе при замене запасных частей представлена в табл. 28.

Таблица 28

Корреспонденция счетов по учету расходов на ремонт

Содержание операций	Дебет	Кредит
Списание расходов на оплату работ (услуг) по ремонту основных средств, выполненных сторонней организацией	0 401 20 225	0 302 25 730
Начисление расходов на ремонт за счет резерва	0 401 60 225	0 302 25 730
Погашение задолженности перед исполнителем	0 302 25 830	0 304 05 225 0 201 11 610 0 201 21 610
Списание выбывающей части основного средства в сумме начисленной амортизации	0 104 00 411	0 101 00 410



Содержание операций	Дебет	Кредит
Списание остаточной стоимости выбывающей части основного средства	0 401 10 172	0 101 00 410
Оприходование материальных запасов после проведения ремонтных работ	0 105 00 340	0 401 10 199
Отражение фактических вложений в состав основного средства в сумме новой заменяемой части объекта	0 105 00 340 0 106 01 310	0 302 34 730 0 105 00 440
Погашение задолженности перед поставщиком запчастей	0 302 34 830	0 304 05 340 0 201 11 610 0 201 21 610
Увеличение стоимости основного средства на стоимость новой части	0 101 00 310	0 106 01 310

**ПРИМЕР**

Отразить в учете автономного учреждения приобретение и установку пластиковых окон в здании администрации взамен деревянных. Стоимость работ составляет 120 000 р. в том числе НДС, оплата произведена за счет средств, полученных от приносящей доход деятельности (облагаемой НДС). Учетной политикой автономного учреждения указанные расход отнесены к общехозяйственным. Решение представлено в табл. 29.

Таблица 29

Корреспонденция счетов по учету расходов на замену пластиковых окон

Содержание операций	Дебет	Кредит	Сумма, р.	Первичный документ
Отражены расходы на приобретение и установку пластиковых окон	2 109 80 225	2 302 25 734	100 000	Договор, Акт приемки-сдачи выполненных работ
Отражение суммы предъявленного НДС	2 210 12 561	2 302 25 734	20 000	Счет-фактура
Принятие суммы НДС к вычету	2 303 04 831	2 210 12 661	20 000	Счет-фактура
Оплата работ исполнителю	2 302 25 834	2 201 11 610	120 000	Выписка из лицевого счета

**ПРИМЕР**

Отразить в бюджетном учете казенного учреждения приобретение у коммерческой организации запасных частей для оборудования стоимостью 6 000 р. в том числе НДС для замены пришедших в негодность деталей. Стоимость работ по ремонту составляет 2 500 р. в том числе НДС. Работы не являются модернизацией и не изменяют первоначально принятых нормативных показателей функционирования оборудования. Оплата произведена казенным учреждением в пределах лимитов бюджетных обязательств.

В соответствии с подп. 4.1 п. 2 ст. 146, подп. 4 п. 2 ст. 170 НК РФ сумма НДС, предъявленная поставщиком деталей, учитывается в их стоимости, так как выполнение работ (оказание услуг) казенными учреждениями не признается объектом налогообложения по НДС. Решение представлено в табл. 30.

Таблица 30

Корреспонденция счетов по учету расходов на замену деталей

Содержание операций	Дебет	Кредит	Сумма, р.	Первичный документ
Приняты к учету запчасти для ремонта	1 105 36 346	1 302 34 734	6 000	Товарная накладная и счет-фактура, УПД
Погашена задолженность перед поставщиком	1 302 34 834	1 304 05 346	6 000	Выписка из лицевого счета
Приняты расходы по ремонту оборудования	1 401 20 225	1 302 25 734	2 500	Акт приемки-сдачи выполненных работ
Погашена задолженность перед исполнителем	1 302 25 834	1 304 05 225	2 500	Выписка из лицевого счета
Списаны запчасти для ремонта	1 401 20 272	1 105 36 446	6 000	Акт о списании материальных запасов

*Особенности начисления амортизации основных средств*

Стоимость основных средств погашается путем начисления амортизации исходя из срока его полезного использования (кроме основных средств стоимостью до 100 000 р.).

Для начисления амортизации в бухгалтерском (бюджетном) учете срок полезного использования определяется:

- для основных средств, входящих в первые девять амортизационных групп – по наибольшему (максимальному) сроку, установленному для этих групп<sup>1</sup>;

- для основных средств, входящих в десятую амортизационную группу, – в соответствии с рекомендациями организации-производителя и (или) на основании решения комиссии по поступлению и выбытию активов.

Начисление амортизации осуществляется с использованием линейного метода, метода уменьшаемого остатка (с коэффициентом не выше трех) или пропорционально объему продукции. Применяемый метод для группы основных средств учреждение устанавливает в своей учетной политике.

Амортизация начинается с 1-го числа месяца, следующего за месяцем принятия объекта к учету и прекращается с 1-го числа месяца, следующего за месяцем прекращения признания или с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором остаточная стоимость объекта основных средств стала равной нулю.

Размер амортизации объекта основных средств (кроме библиотечного фонда) зависит от его стоимости:

- до 10 000 р. (включительно) – амортизация не начисляется, стоимость объекта списывается с учета при вводе в эксплуатацию;

- от 10 000 до 100 000 р. (включительно) – начисляется 100 % при выдаче в эксплуатацию;

- свыше 100 000 р. – начисляется по нормам амортизации.

Размер амортизации объекта библиотечного фонда определяется его стоимостью:

- до 100 000 р. (включительно) – начисляется 100 % при выдаче в эксплуатацию;

- свыше 100 000 р. – начисляется по нормам амортизации.

Учет операций по начислению амортизации отражается в журнале операций по выбытию и перемещению нефинансовых активов (ф. 0504071).

Аналитический учет начисленной амортизации ведется в оборотной ведомости по нефинансовым активам (ф. 0504035) в разрезе:

- объектов нефинансовых активов;

- идентификационных номеров объектов нефинансовых активов (инвентарных, кадастровых, реестровых, учетных номеров).

Списание стоимости основных средств со счета 0 101 000 при выдаче в эксплуатацию отражается одновременно на забалансовом счете 21 «Основные средства стоимостью до 10 000 рублей включительно». Указанным объектам инвентарный номер не присваивается. Выдача таких объектов оформляется ведомостью выдачи материальных ценностей на нужды учреждения (ф. 0504210) или накладной на внутреннее перемещение объектов нефинансовых активов (ф. 0504102).

---

<sup>1</sup> О классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы : постановление Правительства РФ от 01.01.2002 г. № 1.

Корреспонденция счетов при передаче в эксплуатацию объектов ОС (кроме объектов библиотечного фонда) стоимостью до 10 000 р. представлена в табл. 31.

Таблица 31

Корреспонденция счетов при передаче в эксплуатацию объектов ОС (кроме объектов библиотечного фонда) стоимостью до 10 000 р.

Содержание операции	Дебет	Кредит
Отражение передачи в эксплуатацию объектов основных средств стоимостью до 10 000 р. включительно	0 401 20 271 0 106 00 <sup>1</sup> 000 <sup>2</sup> 0 109 00 <sup>1</sup> 271	0 101 00 <sup>1</sup> 411

<sup>1</sup> Применяются соответствующие группа и код вида синтетического счета.

<sup>2</sup> Применяется соответствующий код статьи (подстатьи) КОСГУ.

Корреспонденция счетов при начислении амортизации объектов основных средств (кроме объектов библиотечного фонда) стоимостью от 10 000 до 100 000 р. представлена в табл. 32.

Таблица 32

Корреспонденция счетов при начислении амортизации объектов основных средств (кроме объектов библиотечного фонда) стоимостью от 10 000 до 100 000 р.

Содержание операции	Дебет	Кредит
Начисление амортизации по объектам основных средств	0 401 20 271 0 106 00 <sup>1</sup> 000 <sup>2</sup> 0 109 00 <sup>1</sup> 271	0 104 00 <sup>1</sup> 411

<sup>1</sup> Применяются соответствующие группа и код вида синтетического счета.

<sup>2</sup> Применяется соответствующий код статьи (подстатьи) КОСГУ.

**ПРИМЕР**

Автономное учреждение дополнительного образования детей за счет средств, полученных от приносящей доход деятельности, приобрело легковой автомобиль стоимостью 1 680 000 р. в том числе НДС. Комиссией по поступлению и выбытию активов установлен срок полезного использования автомобиля 60 мес. Отразить операции в учете. Корреспонденция счетов при начислении амортизации автомобиля представлена в табл. 33.

Таблица 33

Корреспонденция счетов при начислении амортизации автомобиля

Содержание операции	Дебет	Кредит	Сумма, р.	Первичный документ
Поступил автомобиль от поставщика	2 106 31 310	2 302 31 734	1 400 000	Отгрузочные документы поставщика (УПД, товарная накладная)
Отражен предъявленный НДС	2 210 12 561	2 302 31 734	280 000	Счет-фактура

Содержание операции	Дебет	Кредит	Сумма, р.	Первичный документ
Произведен расчет с поставщиком за поставленный автомобиль	2 302 31 834	2 201 11 610	1 400 000	Выписка из лицевого счета
Принят к учету автомобиль	2 101 25 310	2 106 31 310	1 400 000	Акт о приеме-передаче ОС
Начислена амортизация (1400 000 р. / 60 мес.) (ежемесячно)	2 109 60 271	2 104 25 411	23 333,33	Бухгалтерская справка

**ПРИМЕР**

Казенным учреждением приобретен калькулятор стоимостью 2 000 р. за счет средств от приносящей доход деятельности. НДС поставщиком не предъявлен. Отразить операции в учете. Корреспонденция счетов при приобретении калькулятора представлена в табл. 34.

Таблица 34

Корреспонденция счетов при приобретении калькулятора

Содержание операций	Дебет	Кредит	Сумма, р.	Первичный документ
Приобретение калькулятора	1 106 31 310	1 302 31 734	2 000	Отгрузочные документы поставщика (УПД, товарная накладная)
Принятие калькулятора к бухгалтерскому учету	1 101 34 310	1 106 31 310	2 000	Акт о приеме-передаче ОС
Погашение задолженности перед поставщиком	1 302 31 834	1 201 11 610	2 000	Выписка из лицевого счета
Передача калькулятора в эксплуатацию	1 109 80 271	1 101 34 411	2 000	Ведомость выдачи материальных ценностей на нужды учреждения
Принятие калькулятора к забалансовому учету	Забалансовый счет 21		2 000	Ведомость выдачи материальных ценностей на нужды учреждения

Отражение обесценения основных средств осуществляется на основании ФСБУ «Обесценение активов» (утв. Приказом Минфина России от 31.12.2016 г. № 259н). Накопленный убыток от обесценения отражается обособленно от стоимости объекта основных средств по аналогии с суммой накопленной амортизации по данному объекту основных средств.

*Выбытие основных средств*

Основными причинами выбытия основных средств из учреждения являются их реализация, списание в результате недостачи, хищения, порчи, ликвидации, передача иным организациям. Для организации работы по списанию объек-

тов основных средств в учреждении создается постоянно действующую комиссия по поступлению и выбытию активов. Выбытие основных средств оформляется соответствующим актом в зависимости от причин списания и ситуации.

При реализации имущества ГМУ запрашивают согласие собственника в зависимости от типа учреждения и вида реализуемого имущества. Так, согласно ст. 298 ГК РФ без согласия собственника имущества не вправе распоряжаться:

- казенное учреждение – всем имуществом, которое находится у него на праве оперативного управления;
- бюджетное учреждение – особо ценным движимым имуществом, которое закреплено за ним собственником или приобретено за счет средств, выделенных собственником на его приобретение, и всем недвижимым имуществом;
- автономное учреждение – недвижимым и особо ценным движимым имуществом, которое закреплено за ним собственником или приобретено за счет средств, выделенных собственником на его приобретение.

Остальным имуществом бюджетные и автономные учреждения вправе распоряжаться без согласия собственника, но за исключением сделок, которые попадают под определение крупных согласно п. 13 ст. 9.2 Закона о некоммерческих организациях. При этом крупная сделка может быть совершена бюджетным учреждением только с предварительного согласия учредителя, автономным учреждением – с предварительного одобрения наблюдательного совета.

При продаже государственного (муниципального) имущества организации, не относящейся к государственному сектору, в обязательном порядке проводится его оценка до справедливой стоимости, которая в этом случае определяется методом рыночных цен.

Доходы от продажи имущества, находящегося в государственной (муниципальной) собственности у казенного учреждения зачисляются в доход соответствующего бюджета, а у бюджетного и автономного учреждения от реализации движимого имущества поступают в самостоятельное распоряжение, а от продажи недвижимого имущества зачисляются в бюджет. Однако при согласовании сделки по реализации особо ценного движимого имущества органом, выполняющим в отношении муниципального учреждения функции и полномочия учредителя, могут быть определены конкретные направления расходования этих средств (например, инвестиционные расходы либо погашение кредиторской задолженности и т.д.<sup>1</sup>).

При реализации основного средства составляется договор купли-продажи. Реализация оформляется соответствующим актом о в зависимости от причин и вида имущества:

- акт о приеме-передаче объектов нефинансовых активов (ф. 0504101);
- акт о списании объектов нефинансовых активов (кроме транспортных средств) (ф. 0504104);
- акт о списании транспортного средства (ф. 0504105);
- акт о списании мягкого и хозяйственного инвентаря (ф. 0504143);

---

<sup>1</sup> Письмо Минфина России от 15.05.2012 N 02-13-06/1714

- акт о списании исключенных объектов библиотечного фонда (ф. 0504144).

Для списания основных средств, выбывших при недостачах, хищениях, уничтожении основных средств при террористических актах, можно также использовать акт о результатах инвентаризации (ф. 0504835).

Также для отражения выбытия объектов недвижимого имущества, права на которые подлежат в соответствии с законодательством РФ государственной регистрации, необходимо наличие документов, подтверждающих государственную регистрацию прекращения права.



Отразить в учете муниципального казенного учреждения (администратор доходов бюджета) продажу транспортного средства (микроавтобуса), ранее приобретенного за счет средств бюджета. Первоначальная стоимость микроавтобуса 1000 000 р., сумма начисленной амортизации 800 000 р. По оценке независимого оценщика, справедливая стоимость микроавтобуса составляет 350 000 р. Расходы на услуги оценщика составили в сумме 5 000 р., НДС оценщиком не предъявлен. Микроавтобус реализован с согласия собственника имущества. Корреспонденция счетов при реализации микроавтобуса представлена в табл. 35.

Таблица 35

Корреспонденция счетов при реализации микроавтобуса

Содержание операций	Дебет	Кредит	Сумма, р.	Первичный документ
Списана сумма начисленной амортизации	1 104 35 411	1 101 35 410	800 000	Акт о приеме-передаче объекта нефинансовых активов
Отражены результаты переоценки (дооценки) стоимости микроавтобуса (350 000 – (1000 000 – 800 000))	1 101 35 310	1 401 10 176	150 000	Бухгалтерская справка, отчет оценщика
Отражены расходы по независимой оценке микроавтобуса	1 401 20 226	1 302 26 736	5 000	Акт приемки-сдачи оказанных услуг
Оплачены услуги по оценке	1 302 26 836	1 304 05 226	5 000	Выписка из лицевого счета
Списана переоцененная стоимость микроавтобуса	1 401 10 172	1 101 35 410	350 000	Акт о приеме-передаче объекта нефинансовых активов

Содержание операций	Дебет	Кредит	Сумма, р.	Первичный документ
Расходы по оценке отнесены на уменьшение доходов от реализации микроавтобуса	1 401 10 172	1 401 20 226	5 000	Бухгалтерская справка
Начислен доход от реализации микроавтобуса	1 205 71 564	1 401 10 172	350 000	Договор, Бухгалтерская справка Акт о приеме-передаче объекта нефинансовых активов
Начислен НДС ( $350\,000 \times 20 / 120$ )	1 401 20 291	1 303 04 731	58 333,33	Счет-фактура
Поступили доходы от реализации в доход бюджета	1 210 02 410	1 205 71 664	350 000	Выписка из лицевого счета

При безвозмездной передаче (в том числе дарении) основных средств с балансового учета списывается их стоимость, а также суммы начисленной амортизации и убытка от обесценения. Безвозмездную передачу (в том числе дарение) основных средств отражают корреспонденцией счетов, представленной в табл. 36.

Таблица 36

Корреспонденция счетов при безвозмездной передаче основных средств

Содержание операций	Дебет	Кредит
Передача ОС в рамках внутриведомственных расчетов	0 304 04 310	0 101 00 410
	0 104 00 411	0 304 04 310
	0 114 00 412	
Передача ОС организациям (без начисленной амортизации и убытков от обесценения)	0 401 20 280 <sup>2</sup>	0 101 00 410 <sup>1</sup>
Передача ОС организациям (с начисленной амортизацией и убытками от обесценения)	0 401 20 280 <sup>2</sup>	0 101 00 410 <sup>1</sup>
	0 104 00 411 <sup>1</sup>	0 401 20 280 <sup>2</sup>
	0 114 00 412 <sup>1</sup>	0 401 20 280 <sup>2</sup>
Передача ОС в рамках межбюджетных расчетов (без начисленной амортизации и убытков от обесценения)	0 401 20 254	0 101 00 410 <sup>1</sup>
Передача ОС в рамках межбюджетных расчетов (с начисленной амортизацией и убытками от обесценения)	0 401 20 254	0 101 00 410 <sup>1</sup>
	0 104 00 411 <sup>1</sup>	0 401 20 254
	0 114 00 412 <sup>1</sup>	

<sup>1</sup> Приводится соответствующий код группы и вида синтетического счета номера счета.

<sup>2</sup> Применяется соответствующий код КОСГУ.



Если основные средства пришли в негодность или морально устарели, их невозможно или нецелесообразно ремонтировать, их дальнейшая эксплуатация экономически невыгодна, то объекты необходимо списать с учета. Если основные средства пришли в негодность в результате стихийных бедствий, пожара, аварий или других чрезвычайных ситуаций, вызванных экстремальными условиями, необходимо провести инвентаризацию, по результатам которой оформить инвентаризационную опись (сличительную ведомость) по объектам нефинансовых активов (ф. 0504087). На основании нее составляется ведомость расхождений по результатам инвентаризации (ф. 0504092) и акт о результатах инвентаризации (ф. 0504835). Списываются основные средства, которые пришли в негодность или морально изношенные на основании решения комиссии учреждения по поступлению и выбытию активов. Основные средства списываются с баланса по остаточной стоимости и, в случае наличия, списывается сумма ранее начисленной амортизации и накопленного убытка от обесценения. Корреспонденция счетов представлена в табл. 37.

Таблица 37

Корреспонденция счетов по списанию основных средств

Содержание операций	Дебет	Кредит
Списание основных средств, пришедших в негодность вследствие стихийных и иных бедствий, опасного природного явления, катастрофы		
Списание остаточной стоимости основного средства	0 401 20 273	0 101 00 410 <sup>1</sup>
Списание суммы начисленной амортизации	0 104 00 411 <sup>1</sup>	0 101 00 410 <sup>1</sup>
Списание накопленного убытка от обесценения (при наличии)	0 114 00 412 <sup>1</sup>	0 101 00 410 <sup>1</sup>
Списание основных средств, пришедших в негодность в иных случаях, в том числе по причине морального износа		
Списание остаточной стоимости основного средства <sup>2</sup>	0 401 10 172	0 101 00 410 <sup>1</sup>
Списание начисленной амортизации	0 104 00 411 <sup>1</sup>	0 101 00 410 <sup>1</sup>
Списание накопленного убытка от обесценения (при наличии)	0 114 00 412 <sup>1</sup>	0 101 00 410 <sup>1</sup>
Списание основных средств, пришедших в негодность в результате террористических актов		
Списание остаточной стоимости основного средства	0 401 10 172	0 101 00 410 <sup>1</sup>
Списание начисленной амортизации	0 104 00 411 <sup>1</sup>	0 101 00 410 <sup>1</sup>
Списание накопленного убытка от обесценения (при наличии)	0 114 00 412 <sup>1</sup>	0 101 00 410 <sup>1</sup>

<sup>1</sup> Применяется соответствующий код вида синтетического счета.

<sup>2</sup> Одновременно отражается по забалансовому счету 02.

Операции выбытию (списанию) основных средств отражаются в журнале операций по выбытию и перемещению нефинансовых активов (ф. 0504071). Также отметка делается в инвентарной карточке учета нефинансовых активов (ф. 0504031). Данные также включаются в оборотную ведомость по нефинансовым активам (ф. 0504035). Если имущество было учтено на забалансовом счете 21, то данные о выбытии отражаются в карточке количественно-суммового учета материальных ценностей (ф. 0504041).



**ПРИМЕР**

В бюджетном учреждении при инвентаризации выявлена недостача электрического чайника, ранее приобретенного за счет средств от приносящей доход деятельности. Чайник находился в эксплуатации и учитывался на забалансовом счете 21. Стоимость чайника по данным бухгалтерского учета 5 000 р. Справедливая стоимость чайника определена комиссией в сумме 1 500 р. По приказу руководителя учреждения сумма взыскана с виновного (материально ответственного) лица – работника учреждения. Удержание произведено из заработной платы работника на основании его письменного заявления.

В соответствии со ст. 247 Трудового кодекса РФ работодатель обязан до принятия решения о возмещении ущерба конкретными работниками провести проверку для установления размера причиненного ущерба и причин его возникновения. Для этого учреждение имеет право создать комиссию. Истребование от работника письменного объяснения для установления причины возникновения ущерба является обязательным.

Согласно ч. 1 ст. 246 ТК РФ размер ущерба, причиненного работодателю при утрате имущества, определяется по фактическим потерям. Они исчисляются исходя из рыночных цен на дату причинения ущерба, но не ниже стоимости утраченного имущества по данным бухгалтерского учета. Вместе с тем в соответствии с п. 220 Инструкции № 157н при определении размера ущерба, причиненного недостачами, хищениями, учреждению следует исходить из текущей восстановительной стоимости материальных ценностей на день обнаружения ущерба. На основании ч. 1 ст. 238 ТК РФ работник обязан возместить работодателю причиненный ему прямой действительный ущерб. Если с работником заключен договор о полной материальной ответственности, он обязан возместить причиненный ущерб в полном размере (п. 2 ч. 1 ст. 243 ТК РФ). За причиненный ущерб работник несет материальную ответственность в пределах своего среднего месячного заработка, если иное не предусмотрено законодательством (ст. 241 ТК РФ). Общий размер всех удержаний при каждой выплате заработной платы не может превышать 20 % (ч. 1 ст. 138 ТК РФ).

В случае компенсации ущерба виновным лицом денежными средствами НДС не начисляется согласно п. 1 ст. 39 и п. 1 ст. 146 НК РФ, так как отсутствует факт реализации имущества. Согласно п. 3 ч. 2 ст. 250 НК РФ доходы в виде сумм возмещения ущерба, признанных должником, являются внереализационными доходами. Корреспонденция счетов представлена в табл. 38.

## Корреспонденция счетов по учету недостачи чайника

Содержание операций	Дебет	Кредит	Сумма, р.	Первичный документ
Отражена недостача	2 209 71 567	2 401 10 172	1 500	Приказ руководителя, Решение об определении справедливой стоимости, Бухгалтерская справка
Списан чайник		Забалансо- вый счет 21	5 000	Акт о списании объектов нефинансовых активов (кроме транспортных средств)
Отражена удержание из заработной платы МОЛ	2 302 11 837	2 304 03 737	1 500	Приказ руководителя, Заявление работника, Расчетно-платежная ведомость
Отражено уменьшение задолженности	2 304 03 837	2 209 71 667	1 500	Бухгалтерская справка

### 3.3. Учет произведенных активов

С 01.01.2021 г. вступил в силу ФСБУ «Непроизведенные активы»<sup>1</sup>, установивший единые требования к бухгалтерскому учету произведенных активов, а также требования к информации о них, раскрываемой в бухгалтерской отчетности.

Непроизведенными активами признаются объекты нефинансовых активов, которые не являются результатом производства и используются в деятельности организации бюджетной сферы – земельные участки, ресурсы недр (нефть, природный газ, уголь), водные ресурсы, некультивируемые животные и растения и прочие активы. В Стандарте выделены группы и подгруппы произведенных активов. На рис. 2 представлена классификация произведенных активов согласно Стандарту.

Единицей учета произведенных активов является инвентарный объект, которым может выступать: земельный участок; водные объекты, предоставляемые в пользование за плату; участки недр в соответствии с выданной лицензией на пользование недрами; отдельные виды водных биоресурсов, для которых устанавливается общий допустимый улов; объекты животного мира (дикие животные), для которых устанавливаются нормативы допустимого изъятия; лесные участки в границах земель лесного фонда.

<sup>1</sup> Об утверждении федерального стандарта бухгалтерского учета для организаций государственного сектора «Непроизведенные активы»: приказ Минфина России от 28.02.2018 г. № 34.

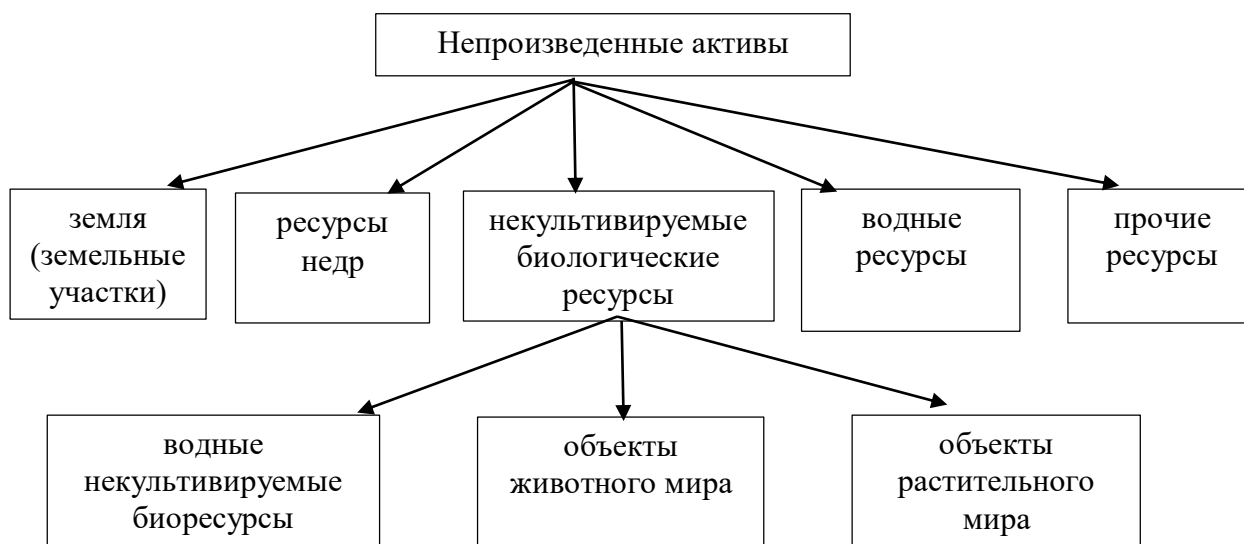


Рис. 2. Классификация непроизведенных активов согласно ФСБУ государственных финансов «Непроизведенные активы»

Каждому инвентарному объекту присваивается уникальный инвентарный порядковый номер, который используется исключительно в регистрах бухгалтерского учета и не обозначается на указанных объектах. Инвентарные номера выбывших объектов непроизведенных активов вновь принятым к учету объектам нефинансовых активов не присваиваются.

Для признания объекта НПА в учете согласно Стандарту, необходимо одновременное соблюдение двух условий:

- прогнозируется получение экономической выгоды или полезного потенциала от актива;
- стоимость актива можно достоверно определить.

Также п. 10 Стандарта установлены специальные нормы признания земельных участков различными субъектами в зависимости от разграничения государственной собственности, внесения в государственный кадастр недвижимости, закрепления на праве постоянного (бессрочного) пользования и факта их использования.

Непроизведенные активы принимаются к учету по *первоначальной стоимости* с момента их признания. Первоначальная стоимость формируется в зависимости от способов поступления объекта и может соответствовать:

- кадастровой оценке земельного участка;
- сумме фактических расходов на их приобретение;
- справедливой стоимости непроизведенных активов;
- остаточной стоимости переданного взамен актива;
- условной оценке, равной 1 р.;
- стоимости, указанной в передаточных документах.

Земельные участки, используемые учреждениями на праве постоянного (бессрочного) пользования (в том числе расположенные под объектами недви-

жимости), а также земельные участки, по которым собственность не разграничена, вовлекаемые уполномоченными органами власти в хозяйственный оборот, учитываются на основании свидетельства, подтверждающего право пользования земельным участком, по их *кадастровой стоимости*, а при отсутствии кадастровой стоимости земельного участка – по стоимости, рассчитанной исходя из наименьшей кадастровой стоимости квадратного метра земельного участка, граничащего с объектом учета, либо (при невозможности определения такой стоимости) в *условной оценке* «один квадратный метр – 1 рубль».

Первоначальная стоимость объекта произведенных активов (кроме земельных участков) определяется как сумма фактических расходов с учетом НДС, предъявленного поставщиками, за исключением приобретения активов в рамках деятельности, облагаемой НДС. Так, в фактические расходы включают цену приобретения, регистрационные сборы, государственные пошлины, суммы вознаграждений, уплачиваемых посреднической организации, через которую приобретен объект и иные затраты, непосредственно связанные с приобретением объекта. В первоначальную стоимость не включаются административные, общехозяйственные и иные аналогичные расходы, а также расходы, связанные с приведением объектов произведенных активов в состояние, пригодное для использования. Такие расходы отражаются в составе расходов текущего периода.

По требованиям Стандарта первоначальная оценка зависит от особенностей актива, способа его поступления и других факторов. При первоначальном вовлечении объекта НПА в хозяйственный оборот его *справедливая стоимость* определяется в особом порядке, изложенном в табл. 39.

Таблица 39

Порядок определения справедливой стоимости объекта НПА при первоначальном вовлечении в хозяйственный оборот\*

НПА	Оценка
Земельные участки	<i>Кадастровая стоимость</i> для участков, если: <ul style="list-style-type: none"> <li>они внесены в государственный кадастр недвижимости;</li> <li>на них разграничена государственная собственность;</li> <li>участки закреплены или не закреплены за учреждением на праве постоянного (бессрочного) пользования независимо от факта их использования в деятельности</li> </ul>
Земельные участки	<i>Условная оценка</i> , рассчитанная по методу рыночной оценки или кадастровая стоимость, если: <ul style="list-style-type: none"> <li>государственная собственность участков разграничена или не разграничена;</li> <li>они не внесены в государственный кадастр недвижимости;</li> <li>участки закреплены или не закреплены за учреждением на праве постоянного (бессрочного) пользования независимо от факта их использования в деятельности</li> </ul>
Земельные участки	<i>Стоимость не определяется</i> для участков, если: <ul style="list-style-type: none"> <li>государственная собственность не разграничена;</li> <li>они не внесены в государственный кадастр недвижимости;</li> <li>не закреплены за учреждением на праве постоянного (бессрочного) пользования;</li> </ul>

НПА	Оценка
	<ul style="list-style-type: none"> <li>не используются для извлечения экономических выгод или полезного потенциала</li> </ul>
Иные объекты – водные ресурсы, ресурсы недр, некультивируемые биологические ресурсы, прочие НПА	Сумма дисконтированных будущих денежных поступлений, связанных с использованием объектов. При этом не учитываются предоставленные льготы

\* Составлена на основе ФСБУ государственных финансов «Непроизведенные активы».

Если же актив был вовлечен в хозяйственный оборот ранее, то особенности определения первоначальной стоимости зависят от характера операции, в результате которой объект был приобретен – обменная или необменная (рис. 3).

Поступление в учреждение объектов непроизведенных активов оформляется Актом о приеме-передаче объектов нефинансовых активов (ф. 0504101). Аналитический учет объектов ведется в Инвентарной карточке учета нефинансовых активов (ф. 0504031) в разрезе объектов, идентификационных номеров объектов, их местонахождений и ответственных лиц.

Учет операций по поступлению объектов непроизведенных активов ведется:

- в Журнале операций по выбытию и перемещению нефинансовых активов (ф. 0504071) – в части операций по принятию, выбытию и перемещению НПА;
- в Журнале по прочим операциям (ф. 0504071) – по иным операциям.

Первоначальная стоимость объектов непроизведенных активов формируется на счетах аналитического учета 0 106 13 000 «Вложения в непроизведенные активы – недвижимое имущество» и 0 106 33 000 «Вложения в непроизведенные активы – иное движимое имущество». Сформированная стоимость этих объектов списывается в дебет соответствующих счетов аналитического учета счета 0 103 00 000 «Непроизведенные активы». Корреспонденция счетов по учету приобретения объектов непроизведенных активов за плату представлена в табл. 40.

Таблица 40

Корреспонденция счетов по учету приобретения объектов непроизведенных активов за плату

Содержание	Дебет	Кредит
Формирование первоначальной стоимости объекта непроизведенных активов при их приобретении за плату	0 106 13 330	0 302 00 <sup>1</sup> 730 <sup>2</sup>
	0 106 33 330	0 303 05 731
Принятие объектов непроизведенных активов к учету	0 103 10 <sup>1</sup> 330	0 106 13 330
	0 103 30 <sup>1</sup> 330	0 106 33 330

<sup>1</sup> Применяется соответствующий код вида синтетического счета.

<sup>2</sup> Применяется соответствующий КОСГУ.



Рис. 3. Особенности определения первоначальной стоимости объекта непроектируемых активов

Объекты произведенных активов, полученные по договору дарения или пожертвования, принимаются к учету по первоначальной стоимости, равной:

- стоимости, отраженной передающей стороной в документах;
- текущей оценочной стоимости на дату принятия к учету, признаваемой справедливой стоимостью, увеличенной на стоимость услуг по их регистрации.

Справедливая стоимость определяется на основании документально подтвержденных текущих рыночных цен или данных о недавних сделках с аналогичными или схожими активами, совершенных без отсрочки платежа.

Если справедливую стоимость определить невозможно и документы, подтверждающие поступление объектов произведенных активов, не содержат информацию об их стоимости, учет осуществляется по стоимости их учета предыдущим правообладателем (балансодержателем). Если и такие данные отсутствуют, то произведенный актив признается в условной оценке (один рубль). После получения необходимых сведений о стоимости актива условная оценка пересматривается. Корреспонденция счетов по учету объектов произведенных активов, полученных по договору дарения, пожертвования представлена в табл. 41.

Таблица 41

Корреспонденция счетов по учету объектов произведенных активов, полученных по договору дарения, пожертвования

Содержание операций	Номер счета	
	по дебету	по кредиту
Если учреждение несет затраты, связанные с получением объекта произведенных активов		
Формирование первоначальной стоимости объектов произведенных активов, поступивших по договору дарения, пожертвования:		
• отражение оценочной стоимости объектов произведенных активов	0 106 03 <sup>1</sup> 330 <sup>2</sup>	0 401 10 190 <sup>2</sup>
• отражение суммы затрат, связанных с регистрацией прав на объекты произведенных активов	0 106 03 <sup>1</sup> 330 <sup>2</sup>	0 303 05 731
Принятие к учету объектов произведенных активов при их безвозмездном получении по договору дарения, пожертвования	0 103 00 <sup>1</sup> 330	0 106 03 330 <sup>2</sup>
Если у учреждения отсутствуют затраты, связанные с получением объекта произведенных активов		
Принятие к учету объектов произведенных активов по оценочной стоимости при их безвозмездном получении по договору дарения, пожертвования	0 103 11 330, 0 103 02 330 <sup>1</sup> 0 103 03 330 <sup>1</sup>	0 401 10 190 <sup>2</sup>



Содержание операций	Номер счета	
	по дебету	по кредиту
Принятие к учету объектов произведенных активов по сформированной стоимости от головной организации (обособленного подразделения)	0 103 00 330 <sup>1</sup>	0 304 04 330
Оприходование неучтенных объектов произведенных активов, выявленных при инвентаризации	0 103 00 <sup>1</sup> 330	0 401 10 199

<sup>1</sup> Применяется соответствующий код группы синтетического счета.

<sup>2</sup> Применяется соответствующий код КОСГУ.

**ПРИМЕР**

Необходимо отразить в бюджетном учете казенного учреждения получение земельного участка в постоянное (бессрочное) пользование от уполномоченного органа государственной власти в рамках межведомственной передачи. Кадастровая стоимость участка составляет 1000 000 р. и отражена в акте приеме-передачи и извещении. Следует учитывать, что до регистрации права постоянного (бессрочного) пользования земельный участок подлежит отражению на забалансовом счете 01 «Имущество, полученное в пользование», после завершения регистрации – на счете 1 103 11 330 «Земля – недвижимое имущество учреждения». Корреспонденция счетов по учету земельного участка представлена в табл. 42.

Таблица 42

Корреспонденция счетов по учету земельного участка

Содержание	Дебет	Кредит	Сумма, р.	Первичный документ
Получен участок (до госрегистрации)	01		1 000 000	Акт о приеме-передаче объектов нефинансовых активов, извещение
Принят участок после завершения регистрации права постоянного (бессрочного) пользования	1 103 11 330	1 401 10 195	1 000 000	Акт о приеме-передаче объектов нефинансовых активов, свидетельство о госрегистрации права
Списание земельного участка с забалансового учета		01	1 000 000	Акт о приеме-передаче объектов нефинансовых активов, свидетельство о госрегистрации права

Затраты на реконструкцию, модернизацию (поверхностное улучшение земель, мелиорацию, ирригацию, спрямление русла, иные аналогичные мероприятия), а также на замещение объектов непроеведенных активов отражаются в составе расходов текущего периода.

После признания объекта в дальнейшем он учитывается по балансовой стоимости. Непроизведенные активы не амортизируются, но ежегодно переоцениваются до справедливой стоимости. Результат переоценки нужно относить на доходы или расходы текущего периода. Для группы «Земля (земельные участки)» в этом качестве используется кадастровая стоимость. Для остальных групп справедливой стоимостью является сумма дисконтированных будущих денежных поступлений, связанных с использованием объектами, без учета льгот. Переоценку непроеведенных активов до справедливой стоимости, проводимую ежегодно, а также в целях отчуждения объектов не в пользу организаций бюджетной сферы, отражают в составе доходов или расходов текущего периода. Результат переоценки, проведенной при реализации непроеведенных активов, отражается с применением счета 0 401 10 176. Для отражения в учете результатов переоценки, которая проводится в соответствии с решением собственника, используется счет 0 401 30 000 «Финансовый результат прошлых отчетных периодов». Корреспонденция счетов по учету результатов переоценки стоимости объектов непроеведенных активов представлена в табл. 43.

Таблица 43

Корреспонденция счетов по учету результатов переоценки стоимости объектов непроеведенных активов

Содержание	Дебет	Кредит
Уменьшение стоимости объектов непроеведенных активов по результатам переоценки, проведенной по решению собственника	0 401 30 000	0 103 00 <sup>1</sup> 430
Увеличение стоимости объектов непроеведенных активов по результатам переоценки, проведенной по решению собственника	0 103 00 <sup>1</sup> 330	0 401 30 000
Уменьшение стоимости объектов непроеведенных активов по результатам переоценки при реализации	0 401 10 176	0 103 00 <sup>1</sup> 430
Увеличение стоимости объектов непроеведенных активов по результатам переоценки при реализации	0 103 00 <sup>1</sup> 330	0 401 10 176

<sup>1</sup> Применяется соответствующий код группы и вида синтетического счета.

*Выбытие объектов НПА*

Бюджетные и автономные учреждения не вправе без согласия собственника распоряжаться недвижимым имуществом (в том числе объектами непроеведенных активов), закрепленным за ними собственником или приобретенным за счет средств, выделенных собственником. 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 (ст. 298 ГК РФ). Поэтому учреждению необходимо получить у собственника имущества разрешение на реализацию непроизведенных активов. Для того чтобы согласовать реализацию объекта непроизведенных активов, учреждение формирует пакет документов в соответствии с перечнем, утвержденным федеральным органом исполнительной власти, в ведении которого находится учреждение. При продаже объектов непроизведенных активов возможно оформление акта о приеме-передаче объектов нефинансовых активов (ф. 0504101) или иной документ, установленный учетной политикой. Отметка о продаже объекта непроизведенных активов проставляется в инвентарной карточке учета нефинансовых активов (ф. 0504031).

Непроизведенные активы, предназначенные для продажи, отражаются в бухгалтерском учете по справедливой стоимости, определяемой методом рыночных цен. Доходы от продажи непроизведенных активов первоначально признаются по справедливой стоимости. Если договором о реализации предусмотрена отсрочка платежа более чем на 12 месяцев, справедливой стоимостью признается сумма, рассчитанная без учета отсрочки. Разницу между величиной дохода, причитающегося к получению при выбытии объекта непроизведенных активов, при оплате с учетом отсрочки платежа следует признавать в качестве процентных доходов. Финансовый результат, который возникает при выбытии объекта непроизведенных активов, определяется как разница между поступлениями от выбытия (при их наличии) и остаточной стоимостью данного объекта.

Реализация государственного (муниципального) имущества подлежит обложению налогом на прибыль (п. 1 ст. 249 НК РФ). Реализация государственного (муниципального) имущества казенными учреждениями, доходы от которой перечисляются в бюджетную систему РФ, налогом на прибыль не облагается (подп. 33.1 п. 1 ст. 251 НК РФ). Реализация земельных участков (долей в них) налогом на добавленную стоимость не облагается (подп. 6 п. 2 ст. 146 НК РФ). Корреспонденция счетов при реализации объектов непроизведенных активов представлена в табл. 44.

Таблица 44

Корреспонденция счетов при реализации объектов непроизведенных активов

Содержание	Дебет	Кредит
Переоценка объектов непроизведенных активов до справедливой стоимости при продаже: <ul style="list-style-type: none"> <li>• отражение сумм положительных результатов переоценки (дооценка)</li> </ul>	0 103 00 <sup>1</sup> 330	0 401 10 176
<ul style="list-style-type: none"> <li>• отражение сумм отрицательных результатов переоценки (уценка)</li> </ul>	0 401 10 176	0 103 00 <sup>1</sup> 430
Списание стоимости реализуемых объектов непроизведенных активов	0 401 10 172	0 103 00 <sup>1</sup> 430

Содержание	Дебет	Кредит
Списание суммы накопленного убытка от обесценения непроизведенных активов при их реализации	0 114 70 <sup>1</sup> 432	0 103 00 <sup>1</sup> 430
Начисление суммы расходов, связанных с реализацией объектов непроизведенных активов	0 401 20 200 <sup>2</sup>	0 302 00 <sup>1</sup> 730 <sup>2</sup>
Отнесение расходов, связанных с реализацией непроизведенных активов, на уменьшение доходов	0 401 10 172	0 401 20 200 <sup>2</sup>

<sup>1</sup> Применяются соответствующие код группы и код вида синтетического счета.

<sup>2</sup> Применяется соответствующий код КОСГУ.

Учреждения могут безвозмездно передавать непроизведенные активы в установленных законодательством случаях:

- органам власти, государственным и муниципальным учреждениям, в том числе при прекращении права постоянного (бессрочного) пользования;
- в рамках движения между головным учреждением, структурными подразделениями (филиалами) (в том числе при реорганизации);
- иным правообладателям.

Безвозмездная передача непроизведенных активов осуществляется по их балансовой стоимости с одновременной передачей накопленных убытков от обесценения (при наличии). Учреждение вправе установить в учетной политике порядок применения акта о приеме-передаче объектов нефинансовых активов (ф. 0504101) при безвозмездной передаче таких объектов. Корреспонденция счетов при безвозмездной передаче объектов непроизведенных активов представлена в табл. 45.

Таблица 45

**Корреспонденция счетов при безвозмездной передаче объектов  
непроизведенных активов**

Содержание операций	Номер счета	
	по дебету	по кредиту
<b>При передаче непроизведенных активов органам власти, ГМУ</b>		
Отражение балансовой стоимости передаваемого объекта непроизведенных активов	0 401 20 280 <sup>1</sup>	0 103 00 <sup>2</sup> 430
	0 401 20 250 <sup>1</sup>	
Отражение суммы убытка от обесценения	0 114 70 432 <sup>2</sup>	0 401 20 280 <sup>1</sup>
		0 401 20 250 <sup>1</sup>
<b>При передаче непроизведенных активов в рамках расчетов с головным учреждением, обособленными подразделениями (филиалами)</b>		
Отражение балансовой стоимости передаваемого объекта непроизведенных активов	0 304 04 330	0 103 00 <sup>2</sup> 430 <sup>1</sup>

Содержание операций	Номер счета	
	по дебету	по кредиту
Отражение суммы убытка от обесценения	0 114 70 <sup>2</sup> 432	0 304 04 330
При передаче произведенных активов иным правообладателям		
Отражение балансовой стоимости передаваемого объекта произведенных активов	0 401 20 280 <sup>1</sup>	0 103 00 430 <sup>1</sup>
	0 401 20 250 <sup>1</sup>	
Отражение суммы убытка от обесценения	0 114 70 <sup>2</sup> 432	0 401 20 280 <sup>1</sup>
		0 401 20 250 <sup>1</sup>

<sup>1</sup> Применяется соответствующий код КОСГУ.

<sup>2</sup> Применяются соответствующие код группы и код вида синтетического счета.

### 3.4. Учет нематериальных активов

Учет объектов нематериальных активов ведется в соответствии с требованиями ФСБУ государственных финансов «Нематериальные активы», утвержденными Приказом Минфина России от 15.11.2019 г. № 181н.

Согласно Стандарту нематериальным активом (НМА) является объект нефинансовых активов, предназначенный для неоднократного и (или) постоянного использования в деятельности учреждения свыше 12 месяцев, не имеющий материально-вещественной формы, с возможностью его идентификации (выделения, отделения) от другого имущества, в отношении которого у субъекта учета при приобретении (создании) возникли исключительные права, а также иные права (неисключительные права) в соответствии с лицензионными договорами либо иными документами, подтверждающими существование прав на такой актив.

Объект НМА должен удовлетворять следующим условиям:

- актив неоднократно или постоянно используется в деятельности учреждения;
- объект способен приносить учреждению экономические выгоды в будущем;
- у объекта нет материально-вещественной формы;
- можно идентифицировать (выделить, отделить) от другого имущества;
- объект предназначен для использования в течение срока полезного использования, продолжительностью свыше 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев;
  - не предполагается последующая перепродажа данного актива;
  - есть надлежаще оформленные документы (например, патенты, свидетельства и другие охраняемые документы), устанавливающие исключительное право на актив, также включая потенциально патентоспособные технические решения и секреты производства (ноу-хау);

- первоначальная стоимость актива поддается надежной оценке.

Подгруппами нематериальных активов являются:

- нематериальный актив с определенным сроком полезного использования – срок полезного использования которого может быть определен и документально подтвержден;
- нематериальный актив с неопределенным сроком полезного использования – срок полезного использования которого не может быть определен и документально подтвержден.

В табл. 46 представлены примеры учета объектов НМА в зависимости от группы.

Таблица 46

Объекты нематериальных активов

Примеры объектов учета НМА	Группы ОКОФ <sup>1</sup>	Счет
Результаты научно-исследовательской деятельности, направленной на получение новых знаний, поиск альтернатив процессам, системам, услугам, материалам, устройствам, продуктам, поиск областей применения результатов исследований	710.00.00.00 «Научные исследования и разработки»	0 102 0N 000
Результаты деятельности по опытно-конструкторским и технологическим разработкам, в том числе: <ul style="list-style-type: none"> <li>• проектирование, конструирование и тестирование опытных образцов и моделей перед началом производства или использования;</li> <li>• проектирование инструментов, приспособлений, шаблонов, форм и штампов с использованием новых технологий;</li> <li>• проектирование, строительство и эксплуатация опытной установки, масштаб которой не является экономически целесообразным для производства в коммерческих целях или использования для предоставления услуг;</li> <li>• проектирование, конструирование и тестирование выбранных альтернативных решений новых или усовершенствованных материалов, устройств, продуктов, процессов, систем или услуг;</li> <li>• проектирование, тестирование программного обеспечения и сервисов</li> </ul>		0 102 0R 000
Программное обеспечение, информационно-справочные системы, информационные ресурсы в электронном виде (например, сайт организации)	730.00.00.00 «Программное обеспечение и базы данных»	0 102 0I 000

Примеры объектов учета НМА	Группы ОКОФ <sup>1</sup>	Счет
Объекты, которые относятся к объектам интеллектуальной собственности, но не включены в какую-либо из вышеперечисленных группировок (например, сообщение в эфир или по кабелю радио- или телепередач)	790.00.00.00 «Другие объекты интеллектуальной собственности»	0 102 00 000

<sup>1</sup> ОК 013-2014 (СНС 2008) «Общероссийский классификатор основных фондов», утвержденный Приказом Росстандарта от 12.12.2014 г. № 2018-ст.

Не относятся к НМА:

- финансовые активы, финансовые вложения (например, при внесении объекта нематериальных активов в качестве вклада в уставный капитал);
- не давшие положительного результата научно-исследовательских, опытно-конструкторские и технологические работы;
- не законченные и не оформленные по условиям договоров результатов научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ;
- материальные объекты (материальных носителей), в которых выражены результаты интеллектуальной деятельности и приравненные к ним средства индивидуализации;
- права на использование официальных символов, наименований и отличительных знаков;
- права пользования активом, возникающих по договорам аренды;
- расходы на создание нематериальных активов, предназначенных для отчуждения;
- расходы на проведение научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических разработок, производимых учреждением при выполнении договоров по оказанию услуг, выполнению работ в рамках приносящей доход деятельности (государственного (муниципального) задания);
- результаты интеллектуальной деятельности, приобретенные для последующего отчуждения (продажи);
- созданные силами учреждения товарные знаки и знаки обслуживания, выходные данные и (или) связанные с ними торговые наименования, формулы, рецепты и экспертные знания и иные объекты аналогичного характера, а также внутренне созданная деловая репутация.

Единицей бухгалтерского учета объекта нематериальных активов является инвентарный объект, которому присваивается уникальный инвентарный номер. Присвоенный объекту инвентарный номер сохраняется за ним на весь период его учета.

Инвентарным объектом НМА признается совокупность прав на результаты интеллектуальной деятельности согласно патенту, свидетельству или прав на результаты интеллектуальной деятельности. В качестве одного инвентарного объекта НМА могут выступать несколько охраняемых результатов интеллектуальной деятельности (например, кинофильм, иное аудиовизуальное произведение, театральное-зрелищное представление, мультимедийный продукт).

Аналитический учет объектов нематериальных активов ведется в регистрах бухгалтерского учета – в инвентарной карточке учета нефинансовых активов (ф. 0504031) в разрезе объектов нематериальных активов (в разрезе групп с определенным сроком полезного использования, без определенного срока полезного использования), инвентарных номеров, ответственных лиц.

НМА принимаются к учету по первоначальной стоимости. Первоначальную стоимость НМА в зависимости от типа операции (обменная, необменная или создание собственными силами) определяют следующим образом:

- если НМА приобретается в результате обменных операций – по сформированной первоначальной стоимости;

- при приобретении в результате необменной операции – первоначальной стоимостью признают справедливую стоимость на дату приобретения либо стоимость, отраженную в передаточных документах. Если сведения о ценах на аналогичные либо схожие НМА недоступны, текущую оценочную стоимость признают в условной оценке, равной одному рублю. В такой оценке объекты НМА отражают на балансовых счетах. После получения данных о ценах комиссия по поступлению и выбытию активов учреждения должна пересмотреть балансовую (справедливую) стоимость НМА;

- если НМА получен от собственника (учредителя) или от иной организации бюджетной сферы – по стоимости, отраженной в передаточных документах;

- при создании собственными силами – как сумма затрат, понесенных с момента, когда объект нематериальных активов впервые стал соответствовать критериям признания НМА. В первоначальную стоимость включите все прямые затраты по его созданию, производству и подготовке к использованию по назначению;

- при приобретении путем обменной операции в обмен на иные активы, за исключением денежных средств (их эквивалентов), – по справедливой стоимости на дату приобретения НМА. Исключение – ситуации, когда обменная операция не носит коммерческого характера или справедливую стоимость полученного и переданного НМА невозможно надежно оценить. В этих случаях стоимость актива определяют по остаточной стоимости переданного взамен актива.

Операции по поступлению объектов НМА оформляют первичными учетными документами, например, актом о приеме-передаче объектов нефинансовых активов (ф. 0504101), закрепив это положение в своей учетной политике.

Учет операций по поступлению объектов нематериальных активов ведется в учреждении:

- в журнале операций по выбытию и перемещению нефинансовых активов (ф. 0504071) – в части операций по принятию к учету объектов нематериальных активов по сформированной первоначальной стоимости, операций по увеличению первоначальной (балансовой) стоимости нематериальных активов на сумму фактических затрат по их модернизации;

- в журнале по прочим операциям (ф. 0504071) – по иным операциям поступления объектов нематериальных активов.



Для контроля соответствия учетных данных по объектам нематериальных активов у ответственных лиц данным на соответствующих счетах аналитического учета рабочего плана счетов формируют оборотную ведомость по нефинансовым активам (ф. 0504035). Корреспонденция счетов по приобретению НМА представлена в табл. 47.

Таблица 47

Корреспонденция счетов по приобретению НМА

Содержание операций	Дебет	Кредит
Принятие к учету объекта нематериальных активов по сформированной первоначальной стоимости	0 102 00 <sup>1</sup> 320	0 106 00 <sup>1</sup> 320
Получение нематериальных активов по договору дарения, пожертвования		
Принятие к учету объектов нематериальных активов по первоначальной стоимости при их безвозмездном получении по договору дарения, пожертвования	0 102 00 <sup>1</sup> 320	0 401 10 190 <sup>2</sup>
Принятие к учету объектов нематериальных активов по сформированной первоначальной стоимости при их безвозмездном получении по договору дарения, пожертвования	0 102 00 <sup>1</sup> 320	0 106 00 <sup>1</sup> 320
Получение нематериальных активов от органов власти, государственных и муниципальных учреждений		
Поступление нематериальных активов от учредителя		
Принятие к учету нематериальных активов	0 102 00 <sup>1</sup> 320	0 401 10 195
Отражение ранее начисленной амортизации	0 401 10 195	0 104 00 <sup>1</sup> 421
Принятие к учету суммы убытка от обесценения нематериальных активов (при наличии)	0 401 10 195	0 114 00 <sup>2</sup> 420 <sup>2</sup>
Поступление нематериальных активов от иных органов власти, государственных и муниципальных учреждений		
Принятие к учету нематериальных активов	0 102 00 <sup>1</sup> 320	0 401 10 195
Отражение ранее начисленной амортизации	0 401 10 195	0 104 00 <sup>1</sup> 421
Принятие к учету суммы убытка от обесценения нематериальных активов (при наличии)	0 401 10 195	0 114 00 <sup>2</sup> 420 <sup>2</sup>

<sup>1</sup> Применяется соответствующий код КОСГУ.

<sup>2</sup> Применяются соответствующие код группы и код вида синтетического счета.

### *Особенности начисления амортизации НМА*

Амортизацию начисляют только по тем объектам НМА, которые имеют определенный срок полезного использования. При определении срока полезного использования учитывают следующие факторы:

- ожидаемый срок получения от объектов НМА экономических выгод или полезного потенциала;
- срок действия прав учреждения на результат интеллектуальной деятельности или средство индивидуализации и периода контроля над активом;
- срок действия патента, свидетельства и других ограничений сроков использования объектов интеллектуальной собственности;
- срок полезного использования иного актива, с которым объект НМА непосредственно связан.

Амортизация по НМА с неопределенным сроком полезного использования не начисляется до момента их реклассификации в подгруппу НМА с определенным сроком полезного использования.

Амортизация начисляется, начиная с 1-го числа месяца, следующего за месяцем принятия объекта к учету, и прекращают с 1-го числа месяца, следующего за месяцем прекращения признания объекта или с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором остаточная стоимость объекта стала равна нулю.

Начисление амортизации по объектам НМА производится одним из следующих методов:

- линейным методом, который предполагает равномерное начисление постоянной суммы амортизации на протяжении всего срока полезного использования актива;
- методом уменьшаемого остатка, при котором сумма амортизации определяется исходя из остаточной стоимости объекта на начало отчетного года и нормы амортизации, исчисленной исходя из срока полезного использования этого объекта и коэффициента не выше 3, используемого субъектом учета и установленного им в соответствии с его учетной политикой;
- пропорционально объему продукции, который заключается в начислении суммы амортизации, основанной на ожидаемом использовании или ожидаемой производительности актива.

Для каждого НМА выбирают тот метод амортизации, который наиболее точно будет отражать предполагаемый способ получения заключенных в нем будущих экономических выгод или полезного потенциала. Выбранный метод начисления амортизации закрепляют в учетной политике. Он применяется относительно объекта нематериальных активов последовательно от периода к периоду, кроме случаев изменения ожидаемого способа получения будущих экономических выгод или полезного потенциала от использования объекта нематериальных активов. В этом случае применяемый метод начисления амортизации может быть изменен. Обоснованность применяемого метода начисления амортизации оценивается на 1 января года, следующего за годом такого изменения. Пересчет накопленной амортизации на дату пересмотра метода начисления амортизации при его изменении не применяется.

В зависимости от стоимости НМА начислите амортизацию следующим образом:

- если стоимость объекта НМА не превышает 100 000 р. (включительно), амортизация начисляется в размере 100 % балансовой стоимости при принятии его к учету;
- если стоимость объекта НМА превышает 100 000 р., амортизация начисляется в соответствии с нормой амортизации, исчисленной исходя из применяемого метода.

**ПРИМЕР**

Казенное учреждение заключило контракт с индивидуальным предпринимателем на создание интернет-сайта на сумму 150 000 р. (в том числе НДС). В соответствии с условиями договора исключительное право на сайт принадлежит учреждению. Сайт предполагается использовать для выполнения функций учреждения в течение 5 лет. Индивидуальному предпринимателю перечислен аванс в размере 30 % суммы контракта. В учетной политике предусмотрен линейный способ начисления амортизации.

Интернет-сайт технически представляет собой программу для ЭВМ и контент в виде базы данных. В соответствии с подп. 2, 3 п. 1 ст. 1225 ГК РФ программы для ЭВМ и базы данных признаются результатами интеллектуальной деятельности. Исключительное право на интернет-сайт с момента его создания принадлежит заказчику (учреждению), если иное не предусмотрено договором (п. 1 ст. 1296 ГК РФ). Согласно подп. 1 п. 2 ст. 170 Налогового кодекса РФ суммы НДС, предъявленные учреждению при приобретении товаров (работ, услуг), не предназначенных для использования в облагаемых НДС операциях, учитываются в их стоимости. Корреспонденция счетов по приобретению объекта представлена в табл. 48.

Таблица 48

Корреспонденция счетов по приобретению объекта нематериальных активов

Содержание операций	Дебет	Кредит	Сумма, р.	Первичный документ
Перечисление аванса разработчику по договору на создание web-сайта (150 000 × 30 %)	1 206 32 566	1 304 05 320	45 000	Выписка из лицевого счета
Отражение вложений на создание web-сайта	1 106 31 320	1 302 32 734	150 000	Акт приемки-сдачи выполненных работ
Зачет ранее перечисленного аванса	1 302 32 836	1 206 32 666	45 500	Бухгалтерская справка

Содержание операций	Дебет	Кредит	Сумма, р.	Первичный документ
Погашение задолженности перед разработчиком web-сайта (150 000 – 45000)	1 302 32 834	1 304 05 320	105 000	Выписка из лицевого счета
Принятие к учету объекта нематериального актива по сформированной первоначальной стоимости	1 102 31 320	1 106 31 320	150 000	Акт о приеме-передаче объектов нефинансовых
Начисление амортизации объекта в течение срока (150 000 : 5 : 12 = 2500)	1 401 20 271	1 104 31 421	2 500	Бухгалтерская справка

### *Выбытие нематериальных активов*

Государственные (муниципальные) учреждения распоряжаются закрепленным имуществом согласно установленным правилам в зависимости от типа учреждения.

Выбытие нематериальных активов осуществляется в случае:

- прекращения по решению учреждения использования НМА для целей, предусмотренных при признании НМА, и прекращении получения экономических выгод или полезного потенциала от дальнейшего использования НМА;
- прекращении срока действия права на результат интеллектуальной деятельности или средство индивидуализации;
- передаче по государственному (муниципальному) контракту учреждением исключительного права на результат интеллектуальной деятельности или на средство индивидуализации;
- переходе права к другим правообладателям без договора (в том числе в порядке универсального правопреемства и при обращении взыскания на НМА);
- прекращении использования вследствие морального износа и принятии по указанному основанию решения о списании НМА;
- прекращении использования результатов конкретной научно-исследовательской, опытно-конструкторской или технологической разработки в ходе финансово-хозяйственной жизни, а также когда становится очевидным неполучение экономических выгод или полезного потенциала в будущем от применения указанных результатов;
- другие случаи, предусмотренные НПА.

Для списания объекта НМА используется акт о списании объектов нефинансовых активов (кроме транспортных средств) (ф. 0504104). В инвентарной карточке учета нефинансовых активов (ф. 0504031) также отражается выбытие НМА.

Нематериальные активы, предназначенные для продажи не в пользу организаций бюджетной сферы, необходимо переоценить и отразить в учете по справедливой стоимости, определяемой методом рыночных цен. Одновременно со

списанием с учета балансовой стоимости списывается сумма накопленной амортизации и накопленного убытка от обесценения. Корреспонденция счетов при выбытии НМА аналогична корреспонденции по списанию основных средств.

### 3.5. Учет запасов

Учет запасов регулируется ФСБУ «Запасы», утвержденным Приказом Минфина России от 07.12.2018 N 256н.

Группами (видами) запасов являются: материальные запасы (счет 105); незавершенное производство (счет 109). Группы запасов представлены на рис.4.

Стандарт не применяют для учета:

- биологических активов – живых организмов (животных, растений, грибов), культивируемых для получения биологической продукции (в том числе древесины), чей естественный рост и восстановление находятся под непосредственным контролем, ответственностью и управлением субъекта учета;
- библиотечных фондов независимо от срока их полезного использования;
- финансовых инструментов;
- незавершенного производства субъектов госсектора, которые осуществляют функции подрядчика по договорам подряда;
- объектов, относящихся к активам культурного наследия.

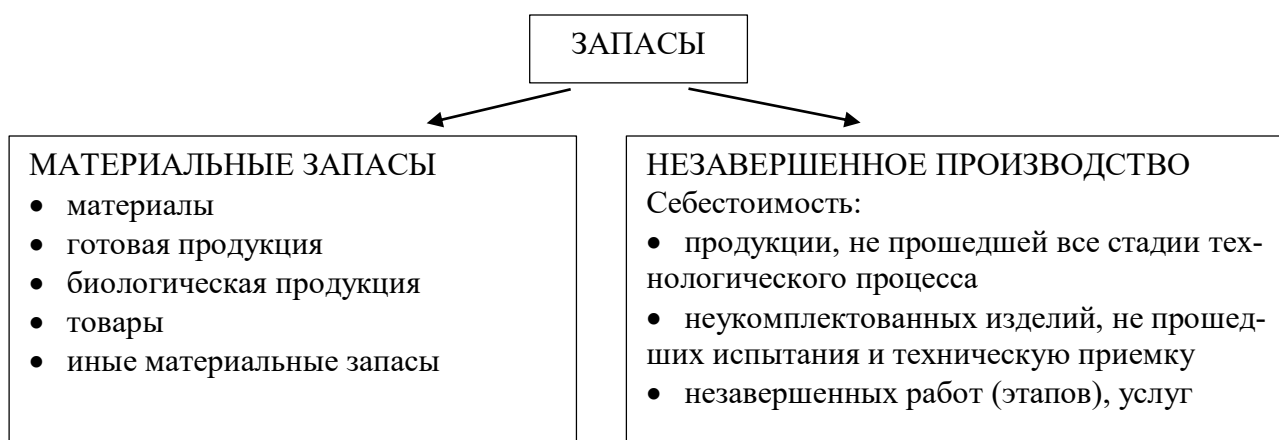


Рис. 4. Группы запасов

*Группа материальных запасов* – совокупность материальных запасов со сходными характеристиками, информация о которых раскрывается в бухгалтерской отчетности одним показателем.

Основными группами материальных запасов являются:

- материалы – материальные ценности, используемые в текущей деятельности субъекта учета в течение периода, не превышающего 12 месяцев, независимо от их стоимости, а также материальные ценности, приобретенные (созданные) в целях реализации полномочий по обеспечению техническими средствами

реабилитации, лекарственными средствами, лекарственными препаратами, медицинскими изделиями, иными материальными ценностями отдельных категорий граждан (организаций);

- готовая продукция, биологическая продукция;
- товары;
- иные материальные запасы, в том числе материальные ценности, являющиеся материальными запасами в соответствии с нормативными правовыми актами, регулирующими ведение бухгалтерского учета и составление бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Инструкцией к единому плану счетов № 157н определен перечень активов, которые относятся к материальным запасам независимо от срока службы:

- орудия лова;
- бензомоторные пилы, сучкорезки, сезонные дороги, временные ветки лесовозных дорог, временные здания в лесу сроком эксплуатации до двух лет (передвижные обогревательные домики, бензозаправки и прочее);
- лесные дороги, подлежащие рекультивации;
- специальные инструменты и специальные приспособления (инструменты и приспособления целевого назначения, предназначенные для серийного и массового производства определенных изделий или для изготовления индивидуального заказа) независимо от их стоимости и др.;
- специальная одежда, специальная обувь, форменная одежда, вещевое имущество, одежда и обувь, а также спортивная одежда и обувь в учреждениях здравоохранения, просвещения, социального обеспечения и других учреждениях;
- постельное белье и постельные принадлежности и иной мягкий инвентарь;
- временные сооружения, приспособления и устройства, затраты по возведению которых относятся на стоимость строительно-монтажных работ в составе накладных расходов;
- тара для хранения товарно-материальных ценностей;
- предметы, предназначенные для выдачи напрокат, независимо от их стоимости;
- молодняк животных и животные на откорме, птица, кролики, пушные звери, семьи пчел, подопытные животные;
- многолетние насаждения, выращиваемые в питомниках в качестве посадочного материала;
- готовые к установке строительные конструкции и детали (металлические, железобетонные и деревянные конструкции, блоки и сборные части зданий и сооружений, сборные элементы; оборудование для отопительной, вентиляционной, санитарно-технической и иных систем (отопительные котлы, радиаторы и т.п.);
- оборудование, требующее монтажа и предназначенное для установки. К оборудованию, требующему монтажа, относится оборудование, которое может

быть введено в действие только после сборки его частей и прикрепления к фундаменту или опорам зданий и сооружений, а также комплекты запасных частей такого оборудования. При этом в состав оборудования включается и контрольно-измерительная аппаратура или другие приборы, предназначенные для монтажа в составе установленного оборудования, и другие материальные ценности, необходимые для строительного-монтажных работ;

- инвалидная техника и средства передвижения для инвалидов, приобретаемые для целей передачи их соответствующей социальной группе населения;
- драгоценные и другие металлы для протезирования;
- спецоборудование для научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ до передачи его в научное подразделение;
- материальные ценности специального назначения.

Срок полезного использования материальных запасов, период эксплуатации которых превышает 12 месяцев, определяет комиссия по поступлению и выбытию активов.

Согласно Инструкции № 157н материальные запасы на счетах бухгалтерского учета группируются следующим образом:

- 105 01 000 «Лекарственные препараты и медицинские материалы»;
- 105 02 000 «Продукты питания»;
- 105 03 000 «Горюче-смазочные материалы»;
- 105 04 000 «Строительные материалы»;
- 105 05 000 «Мягкий инвентарь»;
- 105 06 000 «Прочие материальные запасы»;
- 105 07 000 «Готовая продукция»;
- 105 08 000 «Товары»;
- 105 09 000 «Наценка на товары».

*Единицу* бухгалтерского учета материальных запасов учреждение выбирает самостоятельно в учетной политике. Учитывать запасы можно:

- в номенклатурных (реестровых) единицах;
- партиями, однородными (реестровыми) группами запасов.

*Номенклатурную единицу* целесообразно применять в случае необходимости ведения отдельного аналитического учета однородных материальных запасов, выпущенных разными производителями, имеющих разные артикулы, торговые марки, размеры, сорт. Например, лекарственные средства для медицинского применения, подлежащие предметно-количественному учету, следует учитывать по номенклатурным единицам. К таким лекарственным средствам можно отнести препараты, содержащие сильнодействующие и ядовитые вещества. Однородная группа материальных запасов позволяет оптимизировать учетные процедуры, уменьшить затраты, связанные с ведением учета. Например, бумагу для офисной техники разных торговых марок при совпадении количества листов в пачках и формата можно учитывать по однородной группе «Бумага для офисной техники формата А4».

Под партией понимаются товары, поступившие одновременно по одному документу либо по нескольким документам. Учет партиями позволяет отслеживать срок годности запасов и избежать убытков. Партия включает однородные запасы, которые поступили от одного поставщика по одному документу или по нескольким документам, но одновременно, а также товары, поступившие от одного поставщика одним видом транспорта. Товары партиями следует учитывать при массовых продажах (например, продукты питания). К уникальным запасам данная единица учета не применяется.

Материальные запасы принимаются к бухгалтерскому учету учреждением по следующим основаниям:

- при приобретении (создании) в целях их использования в деятельности учреждения, в том числе в целях реализации полномочий по обеспечению техническими средствами реабилитации, лекарственными средствами, медицинскими изделиями, иными материальными ценностями отдельных категорий граждан (организаций), для изготовления иных нефинансовых активов;
- при получении материальных запасов, закрепленных за учреждением собственником (учредителем), от иных организаций по иным основаниям, установленным законодательством РФ;
- при создании материальных ценностей для отчуждения, выполнения работ, оказания услуг.

Приобретенные материальные запасы принимаются к бухгалтерскому учету по первоначальной стоимости, которая определяется в зависимости от способа поступления материальных запасов:

- приобретенные за плату, в том числе товары для продажи – как фактическая стоимость;
- безвозмездно полученные оцениваются по стоимости, отраженной в передаточных документах (в случае внутриведомственной, межведомственной и межбюджетной передачи) или по справедливой стоимости;
- изготовленные хозяйственным способом оцениваются к учету по фактической себестоимости (если материальные запасы не предназначены для продажи) или по плановой (нормативно-плановой) себестоимости (при изготовлении готовой продукции);
- выявленные неучтенные материальные запасы при инвентаризации, полученные в результате списания (ликвидации, демонтажа) основных средств, полученные материальные запасы в счет возмещения ущерба виновным лицом оцениваются по справедливой стоимости;
- восстановленные на балансовом учете для их дальнейшей реализации материальные запасы, ранее отраженные на забалансовом счете 02, оцениваются по справедливой стоимости или по первоначальной стоимости на дату их выбытия с балансового учета. Если материальные запасы восстанавливаются на балансовом учете для дальнейшей безвозмездной передачи организациям бюджетной сферы (иным органам власти, учреждениям), применяется первоначальная стоимость на дату их выбытия с балансового учета;



- возвращенные ответственными работниками в места хранения (на склад) ранее переданные им МЦ, учитываемые на соответствующих забалансовых счетах 03, 07, оцениваются по стоимости на дату их выбытия с балансового учета.

Фактические затраты включают:

1) цену приобретения материальных запасов и иные расходы, которые предусмотрены договором с поставщиком, в том числе таможенные пошлины, невозмещаемые суммы НДС;

2) расходы, непосредственно связанные с приобретением материальных запасов:

- стоимость информационных и консультационных услуг;
- суммы вознаграждений за оказание посреднических услуг;
- затраты на заготовку и доставку материальных запасов до места их получения (использования), включая страхование доставки;
- иные платежи.

При приобретении нескольких видов материальных запасов расходы, которые непосредственно связаны с их приобретением, необходимо распределить пропорционально цене каждого объекта в общей цене приобретения.



**ПРИМЕР**

Например, муниципальное автономное учреждение заказало доставку строительных материалов (не в целях капитальных вложений) транспортной компании: 35 кг материала № 1; 75 кг материала № 2.

Материалы доставлены на одном транспортном средстве, стоимость перевозки составила 2 000 р. (без НДС). Стоимость материала № 1 – 200 р./кг, стоимость материала № 2 – 600 р./кг.

Для распределения транспортных расходов единицы измерения необходимо привести к одной. Общий вес материалов равен: 110 кг.

Стоимость доставки будет включена в стоимость:

- материал № 1 – в сумме 636,36 р. ( $2\,000\text{ р.} \times 0,35\text{ кг} / 110\text{ кг}$ );
- материал № 2 – в сумме 1 363,63 р. ( $2\,000\text{ р.} - 636,36\text{ р.}$ ).

Учреждение, осуществляющее *централизованные закупки* материальных запасов<sup>1</sup>, а учреждения лишь принимают материальные ценности), не обязано включать в их фактическую стоимость затраты по заготовке и доставке (включая страхование доставки) запасов до центральных складов или грузополучателей. Указанные затраты учреждение вправе отнести в составе расходов на финансовый результат текущего финансового года в соответствии с установленной учетной политикой.

Если государственное (муниципальное) учреждение изготавливает материальные запасы и для продажи, и для использования при выполнении работ

---

<sup>1</sup> При таких поставках заключение контракта и денежные расчеты с поставщиками осуществляются головными организациями (уполномоченными органами).

(оказании услуг) в рамках задания учредителя, и для управленческих нужд, то первоначальная стоимость равна затратам на производство таких запасов. В затраты на производство не входят:

- сверхнормативные потери сырья, трудовых и других ресурсов;
- затраты на хранение запасов, кроме тех, которые необходимы перед следующей стадией производства;
- общехозяйственные и иные аналогичные расходы, кроме случаев, когда они связаны с приобретением (изготовлением) материальных запасов;
- расходы на продажу.

Поступление материальных запасов в учреждение оформляется первичным учетным документом, который будет являться основанием для принятия их к учету:

- первичные учетные документы, предусмотренные договором (контрактом);
- приходный ордер на приемку материальных ценностей (нефинансовых активов) (ф. 0504207);
- авансовый отчет (ф. 0504505) и приложенные к нему оправдательные документы;
- акт приемки материалов (материальных ценностей) (ф. 0504220). Если материальные запасы поступили без документов, акт (ф. 0504220) является юридическим основанием для предъявления претензии поставщику.

При поступлении на склад учреждения материальных запасов материально ответственное лицо (например, кладовщик) проверяет их количество, ассортимент, качество и стоимость по сопроводительным документам поставщиков, транспортных компаний.

При поступлении материальных запасов на склад учреждения составляется приходный ордер на приемку материальных ценностей (нефинансовых активов) (ф. 0504207). Он служит основанием для принятия материальных запасов к учету и их отражения на балансе. Но если у учреждения имеются надлежаще оформленные первичные учетные документы, которые предусмотрены условиями контракта – УПД или товарная накладная, счет-фактура, то приходный ордер учреждение может не оформлять.

Если при проверке обнаружены материальные запасы ненадлежащего качества, учреждение может потребовать от поставщика их замены, соразмерного уменьшения цены, безвозмездного устранения недостатков. Для этого комиссия учреждения по поступлению и выбытию активов составляет акт приемки материалов (материальных ценностей) (ф. 0504220), который является правовым основанием для предъявления претензии поставщику. Кроме того, акт приемки материалов (материальных ценностей) (ф. 0504220), составляется, если материальные ценности поступили на склад без документов.

Передача материальных запасов может производиться учреждениями в рамках расчетов между головным учреждением и обособленными подразделениями (филиалами) на основании товарно-сопроводительных документов, иных

первичных учетных документов, подтверждающих передачу материальных ценностей, и Извещения (ф. 0504805).

Поступление материалов (товаров) на склад учреждения отражаются в регистрах:

- в книге учета материальных ценностей (ф. 0504042) – при большом количестве запасов;
- карточке учета материальных ценностей (ф. 0504043) – при ограниченном количестве запасов.

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).

Внутреннее перемещение материальных запасов между ответственными лицами учреждения, их передачу в эксплуатацию оформляются первичными учетными документами согласно правилам документооборота, установленным в рамках учетной политики. Для внутреннего перемещения материалов оформляют следующие документы:

- требование-накладную (ф. 0504204);
- 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).

Материалы со склада учреждения следует выдавать только материально ответственным лицам. При этом не допускается списание материалов со склада на основании документов поставщиков.

Применение конкретных первичных учетных документов при поступлении материальных запасов определяется в учетной политике.

В зависимости от целевого (функционального) назначения материальные запасы относятся на соответствующие подстатьи статьи 340 «Увеличение стоимости материальных запасов» КОСГУ.

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 34 730 «Расчеты по приобретению материальных запасов» или 0 208 34 730 «Расчеты с подотчетными лицами 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 используется счет 0 106 00 000 «Вложения в материальные запасы». Сформированная фактическая стоимость запасов списывается со счета 0 106 00 000 в дебет счета 0 105 00 000. Бухгалтерские записи учреждения по операциям поступления материальных запасов в учреждение представлены в табл. 49.

Таблица 49

Корреспонденция счетов по операциям поступления  
материальных запасов

Содержание операции	Дебет	Кредит
Формирование первоначальной стоимости запасов при их приобретении	0 106 34 340 <sup>2</sup>	0 208 00 <sup>1</sup> 660 <sup>2</sup>
	0 105 00 <sup>1</sup> 340 <sup>2</sup>	0 302 00 <sup>1</sup> 730 <sup>2</sup>
Принятие к учету материальных запасов по сформированной фактической стоимости	0 105 00 <sup>1</sup> 340 <sup>2</sup>	0 106 34 340 <sup>2</sup>
От головного учреждения, обособленного подразделения	0 105 00 <sup>1</sup> 340 <sup>2</sup>	0 304 04 340 <sup>2</sup>
Принятие к учету материальных запасов, поступивших по договору дарения:		
• при закреплении права оперативного управления	0 105 00 <sup>1</sup> 340 <sup>2</sup>	0 401 10 191
• от юридических лиц	0 105 00 <sup>1</sup> 340 <sup>2</sup>	0 401 10 192
• от физических лиц-резидентов	0 105 00 <sup>1</sup> 340 <sup>2</sup>	0 401 10 193
• от физических и юридических лиц-нерезидентов	0 105 00 <sup>1</sup> 340 <sup>2</sup>	0 401 10 194
Оприходование неучтенных материальных запасов, выявленных при инвентаризации	0 105 00 <sup>1</sup> 340	0 401 10 199
Оприходование МЗ в счет возмещения ущерба от виновного лица в натуральной форме	0 105 00 <sup>1</sup> 340	0 401 10 172
Принятие к учету по справедливой стоимости материальных запасов, поступивших при разукрупнении объектов учета	0 105 00 <sup>1</sup> 340	0 401 10 172
Принятие к учету по справедливой стоимости материальных запасов, поступивших по результатам ремонтных работ	0 105 00 <sup>1</sup> 340	0 401 10 199

<sup>1,2</sup> Применяются соответствующие группа и код вида синтетического счета.

**ПРИМЕР**

Федеральным бюджетным учреждением за счет средств от приносящей доход деятельности приобретены строительные материалы стоимостью 106 200 р. (в том числе НДС) для ремонта помещения, используемого для оказания платных

услуг. Доставка материалов осуществлена транспортной организацией по отдельному договору. Стоимость услуг по доставке составляет 5 000 р. (НДС не предъявлен). Расходы на ремонт здания учитываются учреждением в составе общехозяйственных расходов. Необходимо отразить указанные операции в учете учреждения. Решение представлено в табл. 50.

Таблица 50

Корреспонденция счетов по учету приобретения материалов

Содержание операций	Дебет	Кредит	Сумма, р.	Первичный документ
Формирование фактической стоимости строительных материалов в части стоимости, указанной в договоре поставки	2 106 34 344	2 302 34 734	88 500	Отгрузочные документы поставщика
Отражение НДС поставщика	2 210 12 561	2 302 34 734	17 700	Счет-фактура
Формирование фактической стоимости строительных материалов в части стоимости услуг по доставке материалов	2 106 34 344	2 302 22 734	5 000	Товарно-транспортная накладная
Принятие к учету строительных материалов по фактической стоимости (88 500 + 5000)	2 105 34 340	2 106 34 340	93 500	Карточка количественно-суммового учета материальных ценностей
Погашение задолженности перед поставщиком материалов	2 302 34 834	2 201 11 610	106 200	Выписка из лицевого счета
Списание сумм НДС, предъявленных к налоговому вычету из бюджета	2 303 04 831	2 210 12 661	17 700	Счет-фактура
Погашение задолженности перед транспортной организацией	2 302 22 834	2 201 11 610	5 000	Выписка из лицевого счета
Списание стоимости израсходованных материалов	2 109 80 272	2 105 34 444	93 500	Акт о списании материальных запасов

Последующая оценка запасов осуществляется:

- при переоценке, проводимой в случаях, установленных законодательством РФ;
- при отчуждении запасов (за исключением готовой продукции и товаров) не в пользу организаций бюджетной сферы. Они отражаются в бухгалтерском учете по справедливой стоимости, определяемой методом рыночных цен;
- в отношении нереализованных товаров, суммы наценок (скидок) по которым уточняются по результатам инвентаризации. Суммы торговых наценок (скидок) по товарам, реализованным, отпущенным, списанным с бухгалтерского учета вследствие их естественной убыли, брака, порчи, недостачи, по иным основаниям выбытия товаров, относятся на уменьшение финансового результата текущего отчетного периода;

- периодически, но не реже чем на каждую отчетную дату балансовая стоимость материальных запасов, предназначенных для реализации или распространения безвозмездно (без взимания платы) или символическую плату, сравнивается с нормативно-плановой стоимостью, установленной на соответствующий отчетный период.

Материальные запасы, предназначенные для распространения за символическую плату либо реализации, на которые в течение отчетного периода нормативно-плановая стоимость либо цена продажи снизилась, отражаются в бухгалтерском балансе на конец отчетного периода за вычетом величины указанного снижения – резерва под снижение стоимости материальных запасов.

### *Выбытие запасов*

В бухгалтерском (бюджетном) учете запасы в следующих случаях:

- они потреблены (использованы) в деятельности учреждения (в том числе при изготовлении иных нефинансовых активов, отчуждении готовой продукции, биологической продукции);
  - переданы другой организации;
  - проданы (подарены), обменены, распространены;
  - принято решение о списании государственного (муниципального) имущества;
  - решено больше не использовать объект в качестве запасов и его использование не приносит экономических выгод или полезного потенциала;
  - по иным основаниям.

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 каждой* единицы наиболее удобен при небольших объемах списания и при наличии разнородных 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 тече-

ние 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, в отношении которых установлен срок эксплуатации, осуществляется на основании решения постоянно действующей комиссии по поступлению и выбытию активов, оформленного оправдательным документом.

Списание материальных запасов производится на основании надлежаще оформленных первичных (сводных) учетных документов. Для этого применяются следующие документы:

*При передаче материальных запасов в эксплуатацию (внутреннее перемещение):*

- требование-накладную (ф. 0504204);
- 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).

*При использовании в деятельности учреждения (оказание услуг, выполнение работ, производство продукции, а также создание нефинансовых активов):*

- акт о списании материальных запасов (ф. 0504230);
- акт о списании мягкого и хозяйственного инвентаря (ф. 0504143). Этот акт применяется, в частности, для списания посуды. Ее списание производится на основании данных книги регистрации боя посуды (ф. 0504044);
- ведомость выдачи материальных ценностей на нужды учреждения (ф. 0504210);
- ведомость на выдачу кормов и фуража (ф. 0504203);
- меню-требование на выдачу продуктов питания (ф. 0504202).

Формы первичных учетных документов для списания в расход всех видов топлива Приказом № 52н не утверждены, поэтому Учреждение должно разработать формы путевых листов самостоятельно или применять путевые листы (ф. 0340002, ф. 0345001, ф. 0345002, ф. 0345004, ф. 0345005, ф. 0345007), утвержденные Постановлением Госкомстата России от 28.11.1997 № 78.

*При продаже материальных запасов:*

- акт о списании материальных запасов (ф. 0504230);
- акт о списании мягкого и хозяйственного инвентаря (ф. 0504143);
- накладную на отпуск материалов (материальных ценностей) на сторону (ф. 0504205).

*Передача материальных запасов в рамках внутриведомственных расчетов:*

- Накладная на отпуск материалов (материальных ценностей) на сторону (ф. 0504205);
- Акт о приеме-передаче объектов нефинансовых активов (ф. 0504101) при безвозмездной передаче материальных запасов в рамках внутриведомственных расчетов.

*Недостачи* материальных запасов, выявленные при инвентаризации, оформляется инвентаризационной описью (сличительной ведомостью) по объектам нефинансовых активов (ф. 0504087). На основании ее составляется ведомость расходов по результатам инвентаризации (ф. 0504092) и акт о результатах инвентаризации (ф. 0504835).

При отражении *списания* материальных запасов в бухгалтерском (бюджетном) учете необходимо учитывать следующее:

- сумму возмещения причиненного ущерба в результате хищений, недостач, гибели или уничтожения запасов, подлежащую взысканию с виновного лица, отражают в момент уничтожения или обнаружения недостачи по *справедливой стоимости*, определяемой методом рыночных цен;
- материальные запасы, в отношении которых установлен срок эксплуатации, списывают на основании решения комиссии по поступлению и выбытию активов актом о списании материальных запасов (ф. 0504230);

Порядок отражения списания запасов зависит от того, как они выбывают. Случаи и порядок отражения выбытия запасов в бухгалтерском учете приведены в табл. 51.

Таблица 51

Основания выбытия запасов и порядок отражения в бухгалтерском учете

Случаи выбытия запасов	Порядок отражения в бухгалтерском учете
Использование в деятельности учреждения, потери в объеме норм естественной убыли, передача материальных запасов для изготовления нефинансовых активов, передача материальных запасов работникам (сотрудникам) учреждения в личное пользование для выполнения ими служебных (должностных) обязанностей	Отражаются в составе расходов (затрат) текущего периода по дебету счетов 0 109 00 272, 0 401 20 272. Выбытие (отпуск) запасов производится по стоимости каждой единицы либо по средней стоимости
Физический износ	Согласно принятому решению о списании относятся на финансовый результат текущего отчетного периода (в уменьшение доходов от операций с активами, по дебету счета 0 401 10 172)
Стихийные бедствия и иные чрезвычайные ситуации	Относятся на чрезвычайные расходы по операциям с активами в составе финансового результата текущего отчетного периода (по дебету счета 0 401 20 273)
Хищения, недостачи, гибель или уничтожение, в том числе помимо воли владельца	Отражаются в учете в момент уничтожения или обнаружения недостачи с отнесением балансовой стоимости запасов на финансовый результат текущего отчетного периода (в уменьшение доходов от операций с активами, по дебету счета 0 401 10 172). Сумма возмещения причиненного ущерба, подлежащая взысканию с



Случаи выбытия запасов	Порядок отражения в бухгалтерском учете
	виновного лица, отражается в составе финансового результата (доходы от операций с активами) по справедливой стоимости, определяемой методом рыночных цен
Реализация (продажа, обмен) или распространение запасов, предназначенных для отчуждения (за исключением готовой продукции, товаров)	Балансовая стоимость таких запасов признается в качестве расходов в том же периоде, в котором признаются доходы от продажи, осуществляется обмен или распространение товаров (в уменьшение доходов от операций с активами, по дебету счета 0 401 10 172). Доходы и расходы по операциям реализации (продажи, обмена) или распространения запасов, предназначенных для отчуждения, отражаются в бухгалтерском учете развернуто
Реализация готовой продукции, товаров	Отражаются на основании товарно-сопроводительных документов, иных первичных учетных документов на реализацию готовой продукции (товаров), соответствующих объекту учета (по дебету счета 0 401 10 131)

Корреспонденция счетов по выбытию материальных запасов представлена в табл. 52.

Таблица 52

Корреспонденция счетов по выбытию материальных запасов

Содержание операций	Дебет	Кредит
Выбытие материальных запасов, использованных в деятельности учреждения		
Списание с учета материальных запасов, израсходованных в деятельности учреждения	0 402 20 272 0 109 00 <sup>2</sup> 272	0 105 00 <sup>1</sup> 440 <sup>2</sup>
Передача материальных запасов для создания нефинансовых активов		
Списание с учета материальных запасов, использованных при создании нефинансовых активов	0 106 00 <sup>1</sup> 000 <sup>2</sup>	0 105 00 <sup>1</sup> 440 <sup>2</sup>
Принято решение о списании государственного (муниципального) имущества		
Списание потерь материальных запасов в пределах норм естественной убыли, списание пришедшего в негодность мягкого инвентаря и посуды	0 401 20 272, 0 109 00 272	0 105 00 <sup>1</sup> 440 <sup>2</sup>
Списание материальных запасов, пришедших в негодность вследствие физического износа (за исключением указанных выше), списание потерь сверх норм естественной убыли	0 401 10 172	0 105 00 <sup>1</sup> 440 <sup>2</sup>

Содержание операций	Дебет	Кредит
Отражение суммы возмещения причиненного ущерба по справедливой стоимости	0 209 74 560 <sup>2</sup>	0 401 10 172
Списание потерь материальных запасов в результате стихийных бедствий (катастроф)	0 401 20 273	0 105 00 <sup>1</sup> 440 <sup>2</sup>
Списание потерь материальных запасов, уничтоженных в результате террористического акта	0 401 10 172	0 105 00 <sup>1</sup> 440 <sup>2</sup>
<b>Выбытие материальных запасов при передаче организации бюджетной сферы</b>		
Списана стоимость передаваемых материальных запасов при внутриведомственной передаче	0 304 04 340 <sup>2</sup>	0 105 00 <sup>1</sup> 440 <sup>2</sup>
Списана стоимость передаваемых при межведомственной передаче материальных запасов	0 401 20 240 <sup>2</sup>	0 105 00 <sup>1</sup> 440 <sup>2</sup>
Списана стоимость передаваемых при межбюджетной передаче материальных запасов	0 401 20 251	0 105 00 <sup>1</sup> 440 <sup>2</sup>
Списана стоимость передаваемых материальных запасов государственным и муниципальным бюджетным (автономным) учреждениям, государственным (муниципальным) унитарным предприятиям	0 401 20 240 <sup>2</sup>	0 105 00 <sup>1</sup> 440 <sup>2</sup>
<b>Выбытие материальных запасов в результате их реализации</b>		
Списание стоимости материальных запасов при их реализации	0 401 10 172	0 105 00 <sup>1</sup> 440 <sup>2</sup>
Начисление суммы расходов за услуги, связанные с реализацией материальных запасов	0 401 20 222, 0 401 20 226	0 302 22 730 <sup>2</sup> 0 302 26 730 <sup>2</sup>
Отнесение расходов по услугам, связанным с реализацией материальных запасов, на уменьшение доходов	0 401 10 172	0 401 20 222 0 401 20 226
Начисление выручки от реализации материальных запасов (по цене реализации с учетом НДС)	0 205 74 560 <sup>2</sup>	1 401 10 172
Начисление суммы НДС	0 401 20 291	0 303 04 731
<b>Реализация материальных запасов казенным учреждением, за которым не закреплены полномочия по администрированию кассовых поступлений в бюджет</b>		
Передача расчетов по поступлениям в бюджет администратору по кассовым поступлениям по извещению (ф. 0504805)	1 304 04 440 <sup>2</sup>	1 303 05 731
Получение подтвержденного извещения (ф. 0504805) от администратора по кассовым поступлениям	1 303 05 831	1 205 74 660 <sup>2</sup>
<b>Реализация материальных запасов казенным учреждением, за которым закреплены полномочия по администрированию кассовых поступлений в бюджет</b>		

Содержание операций	Дебет	Кредит
Поступление суммы от реализации материальных запасов на счет администратора доходов бюджета	1 210 02 440 <sup>2</sup>	1 205 74 660 <sup>2</sup>

<sup>1</sup> Применяется соответствующий код КОСГУ.

<sup>2</sup> Применяются соответствующие код группы и код вида синтетического счета.

В отдельных случаях в должен быть организован забалансовый учет материальных запасов, когда они не являются балансовыми объектами или для осуществления внутреннего контроля за их сохранностью, целевым использованием и движением:

1. Материальные ценности, не соответствующие критериям активов, принятые на ответственное хранение или в переработку, а также в иных случаях на забалансовом счете 02.

2. Материальные ценности, оплаченные в рамках централизованной закупки и отгруженные в пользу учреждения-грузополучателя, на забалансовом счете 05. Принимаются их к забалансовому учету на основании первичных документов, которые подтверждают отгрузку в сумме выплат на их приобретение.

3. Призы, знамена, кубки, полученные от учредивших их организаций для награждения команд-победителей, на забалансовом счете 07. Также на этом счете учитывайте материальные ценности (в том числе ценные подарки и сувениры), приобретенные для награждения или дарения, с момента их выдачи со склада.

4. Запчасти к транспортным средствам, выданные взамен изношенных для ремонта транспорта, учитывайте на забалансовом счете 09.

5. Материальные ценности, используемые для изготовления экспериментальных устройств при проведении НИОКР, до проведения демонтажа этих устройств на забалансовом счете 13.

6. Материальные ценности, полученные от поставщика в рамках централизованной закупки до момента получения от учреждения-заказчика извещения (ф. 0504805) и копий документов поставщика на отправленные ценности, на забалансовом счете 22.

7. Форменное обмундирование, спецодежду, объекты основных средств и иное имущество на забалансовом счете 27, если они выданы в постоянное личное пользование работникам для выполнения служебных (должностных) обязанностей.

8. Материальные ценности, принятые на реализацию от комитента, на дополнительно введенном забалансовом счете, например на забалансовом счете 28 «Товары, принятые на комиссию». Принимаются к забалансовому учету по продажной цене, указанной в договоре комиссии.

9. Учет материальных ценностей на забалансовых счетах ведется по простой системе, без применения метода двойной записи.

10. При принятии материалов на забалансовый счет увеличивается сумма по забалансовому счету, при выбытии – уменьшается.

11. Внутреннее перемещение материалов по забалансовому счету 02 отражается путем изменения ответственного лица или места хранения.

### 3.6. Учет затрат на изготовление готовой продукции, выполнение работ, оказание услуг

Затраты учреждения, формирующие себестоимость готовой продукции, выполняемых работ, оказываемых услуг 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».

Затраты учреждения при изготовлении готовой продукции, выполнении работ, оказании услуг делятся на прямые и накладные.

К *прямым затратам* (109 60) относятся затраты, непосредственно связанные с изготовлением одного вида продукции (работы, услуги). Прямые затраты непосредственно относятся на себестоимость единицы готовой продукции (работы, услуги). К прямым затратам относят оплату труда персонала, непосредственно участвующего в выполнении изготовления продукции (выполнении работы, оказании услуги) с начислениями; стоимость использованных материальных запасов и т.д. Прямые затраты непосредственно относятся на себестоимость изготовления единицы готовой продукции, выполнения работы, оказания услуги.

*Накладные расходы* (109 70) 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 (производству продукции, работ, услуг) в порядке и с периодичностью, которые устанавливаются учредителем или самим учреждением.

Например, к накладным можно отнести расходы:

- транспортные расходы;
- коммунальные 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. Существует несколько вариантов распределения:

- пропорционально прямым материальным затратам и заработной плате основного персонала;

- пропорционально объему доходов от реализации продукции;
- пропорционально иному показателю, характеризующему результаты деятельности учреждения.

При изготовлении одного (единственного) вида готовой продукции, работ, услуг все затраты, непосредственно связанные с производством готовой продукции, выполнением работ, услуг относятся к прямым.

*К общехозяйственным (109 80)* относятся расходы, произведенные для целей управления, не связанные непосредственно с производством:

- расходы на оплату труда административно-управленческого и прочего обслуживающего персонала и страховые взносы;
- канцелярские и типографские расходы;
- аудиторские, консультационные и информационные расходы;
- почтово-телеграфные расходы;
- амортизация, ремонт, содержание и эксплуатация зданий, сооружений и инвентаря общехозяйственного назначения.

Общехозяйственные расходы учреждения, произведенные за отчетный период (месяц), в соответствии с утвержденной учреждением учетной политикой:

- в распределяемой части относятся на себестоимость продукции, работ, услуг (списываются в дебет счета 0 109 60 000);
- в нераспределяемой части относятся на увеличение расходов текущего финансового года (списываются в дебет счета 0 401 20 200).

При распределении накладных и общехозяйственных расходов их первоначально необходимо распределить между видами деятельности (между кодами КВФО), а потом между видами готовой продукции, работ, услуг в рамках вида деятельности.

Затраты, понесенные при реализации готовой продукции, не включаются в ее себестоимость и отражаются в составе расходов, относимых на финансовый результат текущего периода.

Для формирования себестоимости продукции (работ, услуг) в учетной политике учреждения должны быть установлены:

- перечень расходов, относимых к прямым, накладным, общехозяйственным. Очевидно, что чем больше расходов может быть отнесено к прямым, тем точнее будет показатель себестоимости;
- способ калькулирования себестоимости единицы продукции (объема работы, услуги);
- базы распределения накладных и общехозяйственных расходов между объектами калькулирования.

Все операции по распределению накладных и общехозяйственных расходов на себестоимость конкретных видов готовой продукции, работ, услуг подлежат документальному оформлению бухгалтерскими справками (ф. 0504833) с приложением расчетов их распределения.

Аналитический учет затрат на изготовление продукции (работ, услуг) ведется в Многографной карточке (ф. 0504054) в разрезе видов производимой учреждением готовой продукции, выполняемых работ, услуг по видам расходов.

Затраты, которые не формируют себестоимость услуг, оказываемых в рамках государственного (муниципального) задания, но источником финансирования которых является субсидия, предоставленная на его выполнение, следует относить на увеличение расходов на счете 4 401 20 200 «Расходы экономического субъекта». Например, расходы на социальные выплаты и пособия, на уплату налогов.



Отразить в учете бюджетного образовательного учреждения распределение накладных расходов на себестоимость оказываемых услуг. Учреждение оказывает две услуги:

- реализация общеобразовательных программ начального общего образования (услуга 1);
- реализация общеобразовательных программ дошкольного образования (услуга 2).

Согласно учетной политике учреждения накладные расходы ежемесячно распределяются на себестоимость оказываемых услуг пропорционально затратам на оплату труда основного персонала за месяц.

За текущий месяц начисленная заработная плата основного персонала, оказывающего услугу 1, составила 240 000 р., услугу 2 – 160 000 р.

За месяц учреждением произведены следующие виды накладных расходов, связанных с оказанием данных услуг: расходы на транспортные услуги – 3 600 р., на коммунальные услуги – 10 800 р., амортизация здания – 22 000 р.

В примере согласно учетной политике учреждение распределяет накладные расходы между видами оказываемых услуг пропорционально затратам на оплату труда основного персонала за месяц.

В текущем месяце доля начисленной заработной платы основного персонала, оказывающего услугу 1, в общей сумме расходов на оплату труда основного персонала составляет 60 % ( $240\,000 \text{ р.} / (240\,000 \text{ р.} + 160\,000 \text{ р.}) \times 100 \%$ ), по услуге 2 – 40 % ( $160\,000 \text{ р.} / (240\,000 \text{ р.} + 160\,000 \text{ р.}) \times 100 \%$ ). Таким образом, накладные расходы распределяются следующим образом:

1) на себестоимость услуги 1 относятся:

- расходы транспортные услуги – 2 160 р. ( $3\,600 \text{ р.} \times 60 \%$ );
- расходы на коммунальные услуги – 6 480 р. ( $10\,800 \text{ р.} \times 60 \%$ );
- амортизация здания – 13 200 р. ( $22\,000 \text{ р.} \times 60 \%$ );

2) на себестоимость услуги 2 относятся:

- расходы транспортные услуги – 1 440 р. ( $3\,600 \text{ р.} \times 40 \%$ );
- расходы на коммунальные услуги – 4 320 р. ( $10\,800 \text{ р.} \times 40 \%$ );
- амортизация здания – 8 800 р. ( $22\,000 \text{ р.} \times 40 \%$ ).

Для учета операций по формированию себестоимости оказываемых услуг в рамках выполнения государственного задания используется счет 4 109 00 000 «Затраты на изготовление готовой продукции, выполнение работ, услуг».

Распределение накладных расходов между видами оказываемых государственных услуг отражается в учете на основании Бухгалтерской справки (ф. 0504833) (с приложением расчета их распределения).

Корреспонденция счетов по учету расходов учреждения за месяц представлена в табл. 53.

Таблица 53

Корреспонденция счетов по учету расходов учреждения

Содержание операций	Дебет	Кредит	Сумма, р.	Первичный документ
Начислена оплата труда основного персонала:				РПВ
• услуга 1	4 109 61 211	4 302 11 737	240 000	
• услуга 2	4 109 62 211	4 302 11 737	160 000	
Отражены транспортные расходы	4 109 70 222	4 302 22 734	3 600	Акт оказанных транспортных услуг
Отражены коммунальные расходы	4 109 70 223	4 302 23 733	10 800	ТН, счет-фактура, УПД
Начислена амортизация здания	4 109 70 271	4 104 12	22 000	Бухгалтерская справка
В конце месяца				
Отнесение накладных расходов на себестоимость услуги 1 в части расходов на оплату транспортных услуг	4 109 61 222	4 109 70 222	2 160	Бухгалтерская справка
Отнесение накладных расходов на себестоимость услуги 1 в части расходов на оплату коммунальных расходов	4 109 61 223	4 109 70 223	6 480	Бухгалтерская справка
Отнесение накладных расходов на себестоимость услуги 1 в части начисленной амортизации по зданию	4 109 61 271	4 109 70 271	13 200	Бухгалтерская справка
Отнесение накладных расходов на себестоимость услуги 2 в части расходов на оплату транспортных услуг	4 109 62 222	4 109 70 222	1 440	Бухгалтерская справка
Отнесение накладных расходов на себестоимость услуги 2 в части расходов на оплату коммунальных расходов	4 109 62 223	4 109 70 223	4 320	Бухгалтерская справка

Содержание операций	Дебет	Кредит	Сумма, р.	Первичный документ
Отнесение накладных расходов на себестоимость услуги 2 в части начисленной амортизации по зданию	4 109 62 271	4 109 70 271	8 800	Бухгалтерская справка

**ПРИМЕР**

Учетной политикой медицинского учреждения установлено, что накладные и общехозяйственные расходы распределяются между видами деятельности пропорционально объему доходов по соответствующему источнику финансирования.

В июне учреждение получило средства ОМС в сумме 12 000 000 р. и доходы от оказания платных услуг в сумме 15 000 000 р.

Ресурсоснабжающая организация выставила учреждению счет за потребленную им в июне электроэнергию на сумму 18 000 р.

Коэффициент распределения накладных расходов, относимых на деятельность по ОМС – 0,44 (12 000 000 р. / (12 000 000 + 15 000 000) р.).

Накладные расходы на электроэнергию по деятельности, финансируемой за счет средств ОМС, составят 7 920 р. (18 000 р. × 0,44).

Сумма 10 080 р. (18 000 р. × 0,56) будет отнесена на приносящую доход деятельность. Распределение расходов по видам деятельности и источникам финансового обеспечения представлено в табл. 54.

Таблица 54

**Распределение расходов учреждения по видам деятельности и источникам финансового обеспечения**

Содержание операции	Дебет	Кредит	Сумма, р.
Отражены расходы на электроэнергию, относимые на деятельность по ОМС	7 109 70 223	7 302 23 734	7 920
Отражены расходы на электроэнергию, относимые на деятельность по оказанию платных услуг (КВФО 2)	2 109 70 223	2 302 23 734	10 800
Отражена оплата электроэнергии поставщику	7 302 23 834	7 201 11 610	7 920
	2 302 23 834	2 201 11 610	10 800
По окончании месяца отнесены расходы на электроэнергию на формирование себестоимости медицинских услуг, оказываемых за счет средств ОМС	7 109 60 223	7 109 70 223	7 920



Содержание операции	Дебет	Кредит	Сумма, р.
Отражено уменьшение финансового результата от деятельности за счет средств ОМС	7 401 10 132	7 109 60 223	10 800

**ПРИМЕР**

Стоматологическая поликлиника в рамках предоставления платных услуг оказывает медицинскую помощь по четырем основным направлениям: терапия, хирургические услуги, имплантация зубов, рентгеновские исследования.

Накладные расходы на коммунальные услуги, относимые на приносящую доход деятельность (КВФО 2), составили 28 390 р. База распределения между основными направлениями в рамках платных услуг – объем доходов.

За месяц было оказано всего платных услуг на сумму 560 000 р., в том числе:

- оказание терапевтических услуг по лечению зубов – 150 000 р.;
- рентгеновские исследования – 66 000 р.;
- от имплантации зубов – 230 000 р.;
- от оказания хирургических медицинских услуг – 114 000 р.

Распределим расходы на коммунальные услуги следующим образом:

- на терапевтические услуги по лечению зубов – 7 604,46 р. ( $28\,390\text{ р.} \times 150\,000\text{ р.} / 560\,000\text{ р.}$ );
- на рентгеновские исследования – 3 345,96 р. ( $28\,390\text{ р.} \times 66\,000\text{ р.} / 560\,000\text{ р.}$ );
- на услугу по имплантации зубов – 11 660,18 р. ( $28\,390\text{ р.} \times 230\,000\text{ р.} / 560\,000\text{ р.}$ );
- на хирургические услуги – 5 779,39 р. ( $28\,390\text{ р.} \times 114\,000\text{ р.} / 560\,000\text{ р.}$ ).

Отнесение коммунальных расходов по видам оказываемых услуг в бухгалтерском учете представлено в табл. 55.

Таблица 55

Отнесение коммунальных расходов по видам оказываемых услуг  
в бухгалтерском учете

Содержание операции	Дебет	Кредит	Сумма, р.
Отнесены коммунальные расходы на себестоимость оказываемых медицинских услуг	2 109 61 223	2 109 70 223	7 604,46
	2 109 62 223	2 109 70 223	3 345,96
	2 109 63 223	2 109 70 223	11 660,18
	2 109 64 223	2 109 70 223	5 779,39

### 3.7. Учет готовой продукции

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.

Например, в государственных (муниципальных) учреждениях к готовой продукции относят:

- мебель (парты, столы, стулья и пр.);
- одежда (сценические костюмы, спецодежда и т.д.);
- типографская продукция (книги, журналы, буклеты и т.д.);
- продукция сельского хозяйства (ягоды, фрукты, овощи);
- продукция животноводства (например, мед, молоко, яйца);
- продукты питания;
- донорскую кровь и ее компоненты (например, эритроциты, лейкоциты, тромбоциты, плазма).

Готовая продукция принимается к учету на дату ее выпуска по нормативно-плановой стоимости.

По окончании отчетного периода определяется фактическая себестоимость готовой продукции.

По окончании месяца определяется разница между фактической себестоимостью и плановой (нормативно-плановой) стоимостью готовой продукции, выпущенной за данный месяц. Затем определяется разница, приходящаяся на не реализованную 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 109 00 000 подлежит закрытию на финансовый результат текущего финансового года. Остаток по счету 0 109 60 000 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.

В табл. 56 приведены основные бухгалтерские записи, используемые при формировании себестоимости готовой продукции.

Таблица 56

Корреспонденция счетов при формировании себестоимости  
готовой продукции

Содержание	Дебет	Кредит
<i>Сформирована фактическая стоимость готовой продукции</i>		
Отражены прямые расходы	0 109 60 000 <sup>1</sup>	0 302 00 <sup>2</sup> 730 0 208 00 <sup>2</sup> 660 0 104 00 <sup>2</sup> 411 0 104 00 <sup>2</sup> 421 0 303 00 <sup>2</sup> 730 0 105 00 <sup>2</sup> 440 0 101 00 <sup>2</sup> 410
Отражены накладные расходы	0 109 70 000 <sup>1</sup>	0 302 00 <sup>2</sup> 730 0 208 00 <sup>2</sup> 660 0 104 00 <sup>2</sup> 411 0 104 00 <sup>2</sup> 421 0 303 00 <sup>2</sup> 730 0 105 00 <sup>2</sup> 440 0 101 00 <sup>2</sup> 410
Отражены общехозяйственные расходы	0 109 80 000 <sup>1</sup>	0 302 00 <sup>2</sup> 730 0 208 00 <sup>2</sup> 660 0 104 00 <sup>2</sup> 411 0 104 00 <sup>2</sup> 421 0 303 00 <sup>2</sup> 730 0 105 00 <sup>2</sup> 440 0 101 00 <sup>2</sup> 410
Списаны накладные расходы на себестоимость готовой продукции (работ, услуг)	0 109 60 000 <sup>1</sup>	109 70 000 <sup>1</sup>
Списаны общехозяйственные расходы (распределяемая часть)	0 109 60 000 <sup>1</sup> 0 401 20 000	0 109 80 000 <sup>1</sup> 0 109 80 000 <sup>1</sup>
Списаны общехозяйственные расходы (нераспределяемая часть)	0 401 20 000 <sup>1</sup>	0 109 80 000 <sup>1</sup>
Списаны прямые расходы на оказание услуг, выполнение работ	0 401 10 131 0 401 10 131	0 109 60 000 <sup>1</sup>
<i>Принята к учету готовая продукция</i>		
Отражена изготовленная готовая продукция по нормативно-плановой стоимости	0 105 37 340	0 109 60 000 <sup>1</sup>
<i>Отражена разница между фактической себестоимостью и нормативно-плановой стоимостью продукции</i>		
Списано превышение фактической себестоимости готовой продукции над плановой:		
• в части нерезализованной продукции	0 105 37 340	0 109 60 200 <sup>1</sup>
• в части реализованной продукции	0 401 10 131	0 109 60 200 <sup>1</sup>
• в части продукции, списанной вследствие естественной убыли	0 401 20 272	0 109 60 200 <sup>1</sup>

Содержание	Дебет	Кредит
Списано превышение нормативно-плановой стоимости готовой продукции над фактической		
• в части нереализованной продукции (сторно)	0 105 37 340	0 109 60 200 <sup>1</sup>
• в части реализованной продукции (сторно)	0 401 10 131	0 109 60 200 <sup>1</sup>
• в части продукции, списанной вследствие естественной убыли (сторно)	0 401 20 272	0 109 60 200 <sup>1</sup>

<sup>1</sup> Применяется соответствующая статья или подстатья КОСГУ.

<sup>2</sup> Применяются соответствующие группа и код вида синтетического счета.

### ПРИМЕР

Бюджетное учреждение в рамках приносящей доход деятельности выращивает и перерабатывает сельскохозяйственную продукцию и реализует ее.

В июле учреждением принято к учету в состав готовой продукции 1 000 кг выращенных ягод. Фактическая себестоимость 1 кг ягод составляет 80 р. В результате их переработки получено 1 200 л варенья. Нормативно-плановая стоимость 1 л варенья составляет 350 р. Фактические затраты на изготовление варенья (заработная плата с начислениями, коммунальные расходы, использованные материальные запасы и др.) по итогам месяца составили 396 000 р. Сумма входящего НДС по товарам (работам, услугам), приобретенным для изготовления варенья – 30 000 р.

Все варенье реализовано казенному учреждению – детскому дому по цене 410 р. в том числе НДС за 1 л.

Необходимо отразить указанные операции в учете учреждения. Решение представлено в табл. 57.

Таблица 57

#### Бухгалтерские записи при формировании себестоимости готовой продукции и ее реализации

Содержание операций	Дебет	Кредит	Сумма, р.	Первичный документ
Отражение перевода готовой продукции в состав запасов для дальнейшей переработки (1000 × 80)	2 105 32 342	2 105 37 442	80 000	Требование-накладная
Принятие к учету готовой продукции (варенья) по нормативно-плановой стоимости (1200 × 350)	2 105 32 342	2 109 60 211 2 109 60 213 2 109 60 223 2 109 60 272	420 000	Требование-накладная
Начисление дохода от реализации варенья по цене реализации (410 × 1200)	2 205 31 560 <sup>1</sup>	2 401 10 131	492 000	Договор, Накладная на отпуск материалов на сторону
Начисление НДС от реализации (492 000 × 20 / 120)	2 401 10 131	2 303 04 731	82 000	Счет-фактура

Содержание операций	Дебет	Кредит	Сумма, р.	Первичный документ
Списание готовой продукции (варенья) при отпуске покупателю (по нормативно-плановой стоимости) (350 × 1200 )	2 401 10 131	2 105 37 442	420 000	Накладная на отпуск материалов на сторону
Поступление денежных средств на лицевой счет учреждения за реализованную готовую продукцию	2 201 11 510	2 205 31 561	492 000	Выписка из лицевого счета
Формирование фактической себестоимости варенья	2 109 60 000 <sup>1</sup>	2 105 32 442 2 105 36 446 2 302 11 737 2 302 23 734 2 302 25 734 2 302 26 734 2 303 02 731 2 303 06 731 2 303 07 731 2 303 10 731	396 000	РПВ, Требование-накладная, Отгрузочные документы поставщика, Бухгалтерская справка и др.
Отражение предъявленной суммы НДС	2 210 12 561	2 302 23 731 2 302 25 731 2 302 26 731 2 302 34 731	30 000	Счет-фактура
Принятие суммы НДС к вычету	2 303 04 831	2 210 12 661	30 000	Счет-фактура
Списание превышения нормативно-плановой стоимости над фактической по реализованной готовой продукции (сторно) (350 × 1200 – 396 000)	2 401 10 131	2 109 60 211 2 109 60 213 2 109 60 225 2 109 60 226	24 000	Справка

<sup>1</sup> Применяется соответствующая статья или подстатья КОСГУ.

Расходы учреждений на выполнение работ, (оказание услуг), формирующие себестоимость конкретных видов работ (услуг), также отражаются с использованием счета 109 00 «Затраты на изготовление готовой продукции, выполнение работ, услуг».

Себестоимость продукции, работ и услуг также определяется с учетом прямых, накладных и общехозяйственных расходов. Рассмотрим формирование себестоимости услуг на примере.



Бюджетное учреждение здравоохранения оказывает два вида платных услуг. Расходы на оказание услуг представлены в табл. 58.

## Расходы бюджетного учреждения на оказание услуг

Вид расходов	Услуга 1	Услуга 2
Прямые расходы, р.		
Заработная плата основного персонала	300 000	450 000
Начисления (30,2 %)	90 600	135 900
Материальные затраты	120 000	180 000
Накладные расходы, р.		
Амортизация основных средств	60 000	
Коммунальные расходы	30 000	
Расходы на содержание имущества	15 000	
Общехозяйственные расходы		
Заработная плата административно-управленческого персонала	400 000	
Начисления (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. 59).

## Распределение накладных и общехозяйственных расходов учреждения

Вид затрат	Услуга 1	Услуга 2
Накладные расходы, р.		
Амортизация ОС	24 000 ( $60\,000 \times 0,4$ )	36 000 ( $60\,000 \times 0,6$ )
Коммунальные услуги	12 000 ( $30\,000 \times 0,4$ )	18 000 ( $30\,000 \times 0,6$ )
Затраты на содержание имущества	6 000 ( $15\,000 \times 0,4$ )	9 000 ( $15\,000 \times 0,6$ )
Общехозяйственные расходы, р.		
Заработная плата АУП	160 000 ( $400\,000 \times 0,4$ )	240 000 ( $400\,000 \times 0,6$ )
Начисления на заработную плату АУП	48 320 ( $120\,800 \times 0,4$ )	72 480 ( $120\,800 \times 0,6$ )

Операции по распределению накладных и общехозяйственных расходов и формированию себестоимости оказанных услуг отражены в бухгалтерском учете учреждения (табл. 60).

Таблица 60

Корреспонденция счетов 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 <sup>1</sup> 411	60 000
Отражены коммунальные услуги	2 109 70 223	2 302 23 730 <sup>2</sup>	30 000
Отражены расходы на содержание имущества	2 109 70 225	2 302 25 730 <sup>2</sup>	15 000
Отражены общехозяйственные расходы			
Начислена заработная плата АУП	2 109 80 211	2 302 11 737	400 000
Начислены страховые взносы на заработную плату АУП	2 109 80 213	2 303 02 731 2 303 06 731 2 303 07 731 2 303 10 731	120 800
Формирование себестоимости услуги 1			
Зарботная плата основного персонала	2 109 60 211	2 302 11 737	300 000
Начислены страховые взносы на заработную плату основного персонала	2 109 60 213	2 303 02 731 2 303 06 731 2 303 07 73 2 303 10 731	90 600
Затраты на материалы	2 109 60 272	2 105 30 <sup>1</sup> 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
<i>Итого себестоимость услуги 1</i>			<i>701 120</i>
Формирование себестоимости услуги 2			
Зарботная плата основного персонала	2 109 60 211	2 302 11 737	450 000
Начисления на заработную плату основного персонала	2 109 60 213	2 303 02 731 2 303 06 731 2 303 07 731 2 303 10 731	135 900
Затраты на материалы	2 109 60 272	2 105 30 <sup>1</sup> 440 <sup>2</sup>	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
<i>Итого себестоимость услуги 2</i>			<i>1 141 380</i>

<sup>1</sup> Применяются соответствующие группа и код вида синтетического счета.

<sup>2</sup> Применяется соответствующая статья или подстатья КОСГУ.

### *Контрольные вопросы по теме*

1. Классификация имущества государственных (муниципальных) учреждений.
2. Критерии отнесения имущества к категории ОЦДИ.
3. Отличия финансовых и нефинансовых активов. Состав нефинансовых активов.
4. В чем заключаются особенности распоряжения недвижимым имуществом и ОЦДИ, приобретенным за счет различных источников в бюджетных и автономных учреждениях.  
Оценка нефинансовых активов при первоначальном признании.
5. Особенности последующей оценки произведенных активов.
6. Что такое инвентарный объект основных средств?
7. Что такое инвентарный объект нематериальных активов?
8. Порядок документального оформления поступления и выбытия основных средств.
9. Порядок документального оформления поступления и выбытия произведенных активов.
10. Порядок документального оформления поступления и списания запасов.
11. Особенности начисления амортизации основных средств и нематериальных активов в зависимости от стоимости объекта.
12. Порядок установления срока полезного использования объектов основных средств.
13. Назовите существующие методы начисления амортизации основных средств и нематериальных активов. В чем их отличие?
14. На какие объекты основных средств в бухгалтерском (бюджетном) учете не начисляется амортизация?
15. Как определяется первоначальная стоимость материальных запасов при изготовлении в учреждении?
16. В составе каких учетных объектов учитывается мягкий инвентарь и форменное обмундирование?
17. Как отражается списание материальных запасов при их недостатке в пределах и сверх норм естественной убыли.
18. Классификация затрат учреждения. Порядок отнесения затрат в состав прямых, накладных и общехозяйственных для формирования себестоимости оказываемых услуг.
19. Оценка готовой продукции в государственном (муниципальном) учреждении.
20. Куда относятся расходы учреждения, связанные с реализацией готовой продукции?
21. В каких случаях учреждение формирует резерв под снижение стоимости материальных запасов?
22. Как отражаются расходы на ремонт основных средств?
23. Как отражаются расходы на реконструкцию и модернизацию основных средств?



### *Тестовые вопросы по теме*

1. На каком счете учитываются объекты нематериальных активов:
  - a) 106
  - b) 102
  - c) 103
2. По какой стоимости к учету принимаются объекты основных средств:
  - a) По рыночной
  - b) По остаточной
  - c) По первоначальной
3. Стоимостная граница по объектам основных средств, которые списываются с баланса при выдаче в эксплуатацию:
  - a) 3000 р.
  - b) 10 000 р.
  - c) 100 000 р.
4. К непроизведенным активам в учреждении относят:
  - a) Жилые и нежилые помещения
  - b) Драгоценные камни и ювелирные изделия
  - c) Ресурсы недр
5. Аналитический учет основных средств ведется:
  - a) В акте о приеме-передаче
  - b) В инвентарной карточке
  - c) В карточке количественно-суммового учета
6. По какой стоимости принимается к учету готовая продукция на дату ее выпуска:
  - a) По фактическим затратам
  - b) По нормативно-плановой стоимости
  - c) По справедливой стоимости
7. Прямые затраты, формирующие себестоимость оказываемых услуг, отражаются на счете:
  - a) 109 60 000
  - b) 401 20 000
  - c) 105 37 000
8. Какой документ составляется ГМУ, когда с документами поставщика имеются расхождения по количеству, качеству или ассортименту материалов:
  - a) акт на оприходование материалов
  - b) сличительную ведомость
  - c) акт о приемке материалов
9. Какие затраты не ведут к увеличению вложений в нефинансовые активы в казенном учреждении?
  - a) НДС, предъявленный поставщиком, кроме приобретения, сооружения и (или) изготовления объекта в рамках деятельности учреждения, облагаемой

НДС, если иное не предусмотрено налоговым законодательством Российской Федерации

- b) зарплата бухгалтера
- c) затраты на доставку

10. Для индивидуального учета объектов основных средств, произведенных и нематериальных активов применяется:

- a) Инвентарная карточка учета нефинансовых активов (ф. 0504031)
- b) Оборотная ведомость по нефинансовым активам (ф. 0504035)
- c) Главная книга (ф. 0504072)

## **ПРИЛОЖЕНИЯ**

## 1. Федеральные стандарты для организаций бюджетной сферы<sup>1</sup>

Наименование стандарта	Нормативный акт, утвердивший стандарт
<b>ФСБУ «Подходы к формированию бухгалтерской (финансовой) отчетности сектора государственного управления и информации по статистике государственных финансов»</b>	Приказ Минфина России от 13.10.2021 г. № 152н
Стандарт применяется при формировании годовой информации по статистике государственных финансов по сектору государственного управления РФ, начиная с отчетности за 2022 г.	
<b>ФСБУ «Государственная (муниципальная) казна»</b>	Приказ Минфина России от 15.06.2021 г. № 84н
Стандарт применяется при ведении бюджетного учета с 1 января 2023 г., составлении бюджетной отчетности, начиная с отчетности 2023 г.	
<b>ФСБУ «Учет операций системы казначейских платежей»</b>	Приказ Минфина России от 16.12.2020 г. № 314н
Стандарт применяется при ведении казначейского учета, начиная с 1 января 2024 г.	
<b>ФСБУ «Биологические активы»</b>	Приказ Минфина России от 16.12.2020 г. № 310н
Стандарт применяется при ведении бюджетного учета, бухгалтерского учета государственных (муниципальных) бюджетных и автономных учреждений с 1 января 2022 г., составлении бюджетной отчетности, бухгалтерской (финансовой) отчетности государственных (муниципальных) бюджетных и автономных учреждений начиная с отчетности 2022 г.	
<b>ФСБУ «Консолидированная бухгалтерская (финансовая) отчетность»</b>	Приказ Минфина России от 30.10.2020 г. № 255н
Стандарт применяется при составлении бюджетной отчетности, бухгалтерской (финансовой) отчетности государственных (муниципальных) бюджетных и автономных учреждений, начиная с отчетности 2022 г.	
<b>ФСБУ «Метод долевого участия»</b>	Приказ Минфина России от 30.10.2020 г. № 254н
Стандарт применяется при составлении бюджетной отчетности, бухгалтерской (финансовой) отчетности государственных (муниципальных) бюджетных и автономных учреждений, начиная с отчетности 2022 г.	
<b>ФСБУ «Сведения о показателях бухгалтерской (финансовой) отчетности по сегментам»</b>	Приказ Минфина России от 29.09.2020 г. № 223н
Стандарт применяется при составлении бюджетной отчетности, бухгалтерской (финансовой) отчетности государственных (муниципальных) бюджетных и автономных учреждений, начиная с отчетности 2022 г.	
<b>ФСБУ «Отчетность по операциям системы казначейских платежей»</b>	

<sup>1</sup> Федеральные стандарты бухгалтерского учета для организаций государственного сектора, утвержденные уполномоченным федеральным органом до 26.07.2019 г., признаются федеральными стандартами бухгалтерского учета государственных финансов.

Наименование стандарта	Нормативный акт, утвердивший стандарт
Стандарт применяется при составлении отчетности по операциям системы казначейских платежей, начиная с отчетности 2021 г.	Приказ Минфина России от 30.06.2020 г. № 126н
<b>ФСБУ «Финансовые инструменты»</b> Стандарт применяется при ведении бюджетного учета, бухгалтерского учета государственных (муниципальных) бюджетных и автономных учреждений с 1 января 2021 г., составлении бюджетной отчетности, бухгалтерской (финансовой) отчетности государственных (муниципальных) бюджетных и автономных учреждений начиная с отчетности 2021 г., за исключением отдельных положений Стандарта, которые применяются при ведении бюджетного учета, бухгалтерского учета государственных (муниципальных) бюджетных и автономных учреждений с 1 января 2023 г., составлении бюджетной отчетности, бухгалтерской (финансовой) отчетности государственных (муниципальных) бюджетных и автономных учреждений начиная с отчетности 2023 г.	Приказ Минфина России от 30.06.2020 г. № 129н
<b>ФСБУ «Нематериальные активы»</b> Стандарт применяется при ведении бюджетного учета, бухгалтерского учета государственных (муниципальных) бюджетных и автономных учреждений с 1 января 2021 г., составлении бюджетной отчетности, бухгалтерской (финансовой) отчетности государственных (муниципальных) бюджетных и автономных учреждений начиная с отчетности 2021 г.	Приказ Минфина России от 15.11.2019 г. № 181н
<b>ФСБУ «Затраты по заимствованиям»</b> Стандарт применяется при ведении бюджетного учета, бухгалтерского учета государственных (муниципальных) бюджетных и автономных учреждений с 1 января 2021 г., составлении, представлении, рассмотрении и утверждении бюджетной отчетности, бухгалтерской (финансовой) отчетности государственных (муниципальных) бюджетных и автономных учреждений начиная с отчетности за 2021 г.	Приказ Минфина России от 15.11.2019 г. № 182н
<b>ФСБУ «Совместная деятельность»</b> Стандарт применяется при ведении бюджетного учета, бухгалтерского учета государственных (муниципальных) бюджетных и автономных учреждений с 1 января 2021 г., составлении бюджетной отчетности, бухгалтерской (финансовой) отчетности государственных (муниципальных) бюджетных и автономных учреждений начиная с отчетности 2021 г.. Представление сопоставимой сравнительной информации об участии в совместной деятельности за 2019 г. в бухгалтерской (финансовой) отчетности за 2020 г. не осуществляется	Приказ Минфина России от 15.11.2019 г. № 183н
<b>ФСБУ «Выплаты персоналу»</b> Стандарт применяется при ведении бюджетного учета, бухгалтерского учета государственных (муниципальных) бюджетных и автономных учреждений с 1 января 2021 г., составлении бюджетной отчетности, бухгалтерской (финансовой) отчетности государственных (муниципальных) бюджетных и автономных учреждений начиная с отчетности 2021 г.	Приказ Минфина России от 15.11.2019 г. № 184н

Наименование стандарта	Нормативный акт, утвердивший стандарт
<p><b>ФСБУ «Бухгалтерская (финансовая) отчетность с учетом инфляции»</b></p> <p>Стандарт применяется при составлении бюджетной отчетности, бухгалтерской (финансовой) отчетности государственных (муниципальных) бюджетных и автономных учреждений начиная с отчетности 2022 г.</p>	<p>Приказ Минфина России от 29.12.2018 г. № 305н</p>
<p><b>ФСБУ «Запасы»</b></p> <p>Стандарт применяется при ведении бюджетного учета, бухгалтерского учета государственных (муниципальных) бюджетных и автономных учреждений с 1 января 2020 г., составлении бюджетной отчетности, бухгалтерской (финансовой) отчетности государственных (муниципальных) бюджетных и автономных учреждений начиная с отчетности 2020 г.</p>	<p>Приказ Минфина России от 07.12.2018 г. № 256н</p>
<p><b>ФСБУ «Концессионные соглашения»</b></p> <p>Стандарт применяется при ведении бюджетного учета, бухгалтерского учета государственных (муниципальных) бюджетных и автономных учреждений с 1 января 2020 г., составлении бюджетной отчетности, бухгалтерской (финансовой) отчетности государственных (муниципальных) бюджетных и автономных учреждений начиная с отчетности 2020 г.</p>	<p>Приказ Минфина России от 29.06.2018 г. № 146н</p>
<p><b>ФСБУ «Долгосрочные договоры»</b></p> <p>Стандарт применяется при ведении бюджетного учета, бухгалтерского учета государственных (муниципальных) бюджетных и автономных учреждений с 1 января 2020 г., составлении бюджетной отчетности, бухгалтерской (финансовой) отчетности государственных (муниципальных) бюджетных и автономных учреждений начиная с отчетности 2020 г.</p>	<p>Приказ Минфина России от 29.06.2018 г. № 145н</p>
<p><b>ФСБУ «Резервы. Раскрытие информации об условных обязательствах и условных активах»</b></p> <p>Стандарт применяется при ведении бюджетного учета, бухгалтерского учета государственных (муниципальных) бюджетных и автономных учреждений с 1 января 2020 г., составлении бюджетной отчетности, бухгалтерской (финансовой) отчетности государственных (муниципальных) бюджетных и автономных учреждений начиная с отчетности 2020 г.</p>	<p>Приказ Минфина России от 30.05.2018 г. № 124н</p>
<p><b>ФСБУ «Влияние изменений курсов иностранных валют»</b></p> <p>Стандарт применяется при ведении бюджетного учета, бухгалтерского учета государственных (муниципальных) бюджетных и автономных учреждений с 1 января 2019 г., составлении бюджетной отчетности, бухгалтерской (финансовой) отчетности государственных (муниципальных) бюджетных и автономных учреждений начиная с отчетности 2019 г.</p>	<p>Приказ Минфина России от 30.05.2018 г. № 122н</p>
<p><b>ФСБУ «Информация о связанных сторонах»</b></p> <p>Стандарт применяется при составлении бюджетной отчетности, бухгалтерской (финансовой) отчетности государственных (муниципальных) бюджетных и автономных учреждений начиная с отчетности 2021 г.</p>	<p>Приказ Минфина России от 30.12.2017 г. № 277н</p>

Наименование стандарта	Нормативный акт, утвердивший стандарт
<p><b>ФСБУ «Бюджетная информация в бухгалтерской (финансовой) отчетности»</b></p> <p>Стандарт применяется при составлении бюджетной отчетности, бухгалтерской (финансовой) отчетности государственных (муниципальных) бюджетных и автономных учреждений начиная с отчетности 2020 г., за исключением положений п. 15, абзац 2 п. 43, раздела IX, абзац 2 п. 67, подп. «б» п. 68, которые применяются, начиная с отчетности 2022 г.</p>	<p>Приказ Минфина России от 28.02.2018 г. № 37н</p>
<p><b>ФСБУ «Непроизведенные активы»</b></p> <p>Стандарт применяется при ведении бюджетного учета, бухгалтерского учета государственных (муниципальных) бюджетных и автономных учреждений с 1 января 2021 г., составлении бюджетной отчетности, бухгалтерской (финансовой) отчетности государственных (муниципальных) бюджетных и автономных учреждений начиная с отчетности 2021 г.</p>	<p>Приказ Минфина России от 28.02.2018 г. № 34н</p>
<p><b>ФСБУ «Доходы»</b></p> <p>Стандарт применяется при ведении бюджетного учета, бухгалтерского учета государственных (муниципальных) бюджетных и автономных учреждений с 1 января 2019 г., составлении бюджетной отчетности, бухгалтерской (финансовой) отчетности государственных (муниципальных) бюджетных и автономных учреждений начиная с отчетности 2019 г.</p>	<p>Приказ Минфина России от 27.02.2018 г. № 32н</p>
<p><b>ФСБУ «События после отчетной даты»</b></p> <p>Стандарт применяется при ведении бюджетного учета, бухгалтерского учета государственных (муниципальных) бюджетных и автономных учреждений с 1 января 2019 г., составлении бюджетной отчетности, бухгалтерской (финансовой) отчетности государственных (муниципальных) бюджетных и автономных учреждений начиная с отчетности 2019 г.</p>	<p>Приказ Минфина России от 30.12.2017 г. № 275н</p>
<p><b>ФСБУ «Учетная политика, оценочные значения и ошибки»</b></p> <p>Стандарт применяется при ведении бюджетного учета, бухгалтерского учета государственных (муниципальных) бюджетных и автономных учреждений с 1 января 2019 г., составлении бюджетной отчетности, бухгалтерской (финансовой) отчетности государственных (муниципальных) бюджетных и автономных учреждений начиная с отчетности 2019 г.</p>	<p>Приказ Минфина России от 30.12.2017 г. № 274н</p>
<p><b>ФСБУ «Отчет о движении денежных средств»</b></p> <p>Стандарт применяется при ведении бюджетного учета, бухгалтерского учета государственных (муниципальных) бюджетных и автономных учреждений с 1 января 2019 г., составлении бюджетной отчетности, бухгалтерской (финансовой) отчетности государственных (муниципальных) бюджетных и автономных учреждений начиная с отчетности 2019 г., за исключением положений Стандарта по отражению информации о производных финансовых инструментах, применяемых при составлении бюджетной отчетности, бухгалтерской (финансовой) отчетности государственных (муниципальных) бюджетных и автономных учреждений начиная с отчетности 2020 г.</p>	<p>Приказ Минфина России от 30.12.2017 г. № 278н</p>

Наименование стандарта	Нормативный акт, утвердивший стандарт
<b>ФСБУ «Концептуальные основы бухгалтерского учета и отчетности организаций государственного сектора»</b>	Приказ Минфина России от 31.12.2016 г. № 256н
Стандарт применяется при ведении бюджетного учета, бухгалтерского учета государственных (муниципальных) бюджетных и автономных учреждений с 1 января 2018 г., составлении бюджетной отчетности, бухгалтерской (финансовой) отчетности государственных (муниципальных) бюджетных и автономных учреждений начиная с отчетности 2018 г.	
<b>ФСБУ «Представление бухгалтерской (финансовой) отчетности»</b>	Приказ Минфина России от 31.12.2016 г. № 260н
Стандарт применяется при составлении бюджетной отчетности, бухгалтерской (финансовой) отчетности государственных (муниципальных) бюджетных и автономных учреждений начиная с отчетности 2018 г.	
<b>ФСБУ «Обесценение активов»</b>	Приказ Минфина России от 31.12.2016 г. № 259н
Стандарт применяется при ведении бюджетного учета, бухгалтерского учета государственных (муниципальных) бюджетных и автономных учреждений с 1 января 2018 г., составлении бюджетной отчетности, бухгалтерской (финансовой) отчетности государственных (муниципальных) бюджетных и автономных учреждений начиная с отчетности 2018 г.	
<b>ФСБУ «Основные средства»</b>	Приказ Минфина России от 31.12.2016 г. № 257н
Стандарт применяется при ведении бюджетного учета, бухгалтерского учета государственных (муниципальных) бюджетных и автономных учреждений с 1 января 2018 г., составлении бюджетной отчетности, бухгалтерской (финансовой) отчетности государственных (муниципальных) бюджетных и автономных учреждений начиная с отчетности 2018 г.	
<b>ФСБУ «Аренда»</b>	Приказ Минфина России от 31.12.2016 г. № 258н
Стандарт применяется при ведении бюджетного учета, бухгалтерского учета государственных (муниципальных) бюджетных и автономных учреждений с 1 января 2018 г., составлении бюджетной отчетности, бухгалтерской (финансовой) отчетности государственных (муниципальных) бюджетных и автономных учреждений начиная с отчетности 2018 г.	



## 2. Планы счетов бухгалтерского учета и инструкции по их применению

План счетов бухгалтерского учета и инструкции по их применению	Нормативный акт, утвердивший план счетов и инструкции по их применению
Рабочий план счетов централизованного бухгалтерского учета	Приказ Казначейства России от 17.12.2020 г. № 41н
Порядок применения Рабочего плана счетов централизованного бухгалтерского учета	
План счетов бухгалтерского учета для кредитных организаций и порядок его применения	Положение Банка России от 27.02.2017 г. № 579-П
План счетов казначейского учета	Приказ Минфина России от 30.11.2015 N 184н
Инструкция по применению плана счетов казначейского учета	
План счетов бухгалтерского учета автономных учреждений	Приказ Минфина РФ от 23.12.2010 г. № 183н
Инструкция по применению Плана счетов бухгалтерского учета автономных учреждений	
План счетов бухгалтерского учета бюджетных учреждений	Приказ Минфина РФ от 16.12.2010 г. № 174н
Инструкция по применению Плана счетов бухгалтерского учета бюджетных учреждений	
План счетов бюджетного учета	Приказ Минфина России от 06.12.2010 г. № 162н
Инструкция по применению Плана счетов бюджетного учета	
Единый план счетов бухгалтерского учета для органов государственной власти (государственных органов), органов местного самоуправления, органов управления государственными внебюджетными фондами, государственных академий наук, государственных (муниципальных) учреждений	Приказ Минфина России от 01.12.2010 г. № 157н
Инструкция по применению 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	

### 3. Методические указания (рекомендации) и инструкции

Методические указания (рекомендации) и инструкции по бухгалтерскому (бюджетному) учету в организациях бюджетной сферы	Реквизиты
О документах Учетной политики	Письмо Казначейства России от 05.06.2020 г. № 08-01-01/11228
Методические рекомендации по применению федерального стандарта бухгалтерского учета государственных финансов «Биологические активы»	Письмо Минфина России от 29.11.2021 г. № 02-07-07/96775
Методические рекомендации по применению федерального стандарта бухгалтерского учета государственных финансов «Нематериальные активы»	Письмо Минфина России от 30.11.2020 г. № 02-07-07/104384
Методические рекомендации по применению федерального стандарта бухгалтерского учета для организаций государственного сектора «Информация о связанных сторонах»	Письмо Минфина России от 30.11.2020 г. № 02-06-07/105552
Методические рекомендации по применению федерального стандарта бухгалтерского учета государственных финансов «Выплаты персоналу»	Письмо Минфина России от 30.11.2020 г. № 02-06-07/104576
Методические рекомендации по применению положений федерального стандарта бухгалтерского учета государственных финансов «Финансовые инструменты»	Письмо Минфина России от 30.11.2020 г. № 02-07-07/104383
Методические указания по первому применению положений СГС «Концессионные соглашения»	Письмо Минфина России от 29.10.2019 г. № 02-06-07/84753
Методические рекомендации по применению СГС «Долгосрочные договоры»	Письмо Минфина России от 28.10.2019 г. № 02-06-07/84752
Методическими рекомендациями по применению федерального стандарта бухгалтерского учета для организаций государственного сектора «Бюджетная информация в бухгалтерской (финансовой) отчетности»	Письмо Минфина России от 06.08.2019 г. № 02-06-07/59183
Методические рекомендации по применению федерального стандарта бухгалтерского учета для организаций государственного сектора «Резервы» Раскрытие информации об условных обязательствах и условных активах	Письмо Минфина России от 05.08.2019 г. № 02-07-07/58716
Методические рекомендации по применению федерального стандарта бухгалтерского учета для организаций государственного сектора «Запасы»	Письмо Минфина России от 01.08.2019 г. № 02-07-07/58075
Методические рекомендации по применению федерального стандарта бухгалтерского учета для организаций государственного сектора «Отчет о движении денежных средств»	Письмо Минфина России от 31.08.2018 г. № 02-06-07/62483

Методические указания (рекомендации) и инструкции по бухгалтерскому (бюджетному) учету в организациях бюджетной сферы	Реквизиты
Методические рекомендации по применению федерального стандарта бухгалтерского учета для организаций государственного сектора «Учетная политика, оценочные значения и ошибки»	Письмо Минфина России от 31.08.2018 г. № 02-06-07/62480
Методические указания по применению федерального стандарта бухгалтерского учета для организаций государственного сектора «События после отчетной даты»	Письмо Минфина России от 31.07.2018 г. № 02-06-07/55005
Методические указания по применению федерального стандарта бухгалтерского учета для организаций государственного сектора «Основные средства»	Письмо Минфина России от 15.12.2017 г. № 02-07-07/84237
Методические указания по переходным положениям СГС «Аренда» при первом применении	Письмо Минфина России от 13.12.2017 г. № 02-07-07/83463
Методические указания по применению федерального стандарта бухгалтерского учета для организаций государственного сектора «Аренда» (СГС «Аренда»)	Письмо Минфина России от 13.12.2017 г. № 02-07-07/83464
Методические указания по применению переходных положений СГС «Основные средства» при первом применении	Письмо Минфина России от 30.11.2017 г. № 02-07-07/79257
Методические рекомендации по заполнению обоснований (расчетов) плановых сметных показателей, применяемых при составлении бюджетных смет федеральных казенных учреждений, на 2022 год и на плановый период 2023 и 2024 годов	Минфин России
Методические рекомендации по заполнению обоснований бюджетных ассигнований федерального бюджета на 2022 год и на плановый период 2023 и 2024 годов»	Минфин России
Разъяснение методических вопросов по формированию бюджетной (бухгалтерской) отчетности	Письмо Казначейства России от 09.02.2018 г. № 07-04-05/08-2108
Разъяснение методических вопросов по формированию бюджетной (бухгалтерской) отчетности	Письмо Казначейства России от 20.10.2017 г. № 07-04-05/08-807
О применении микрокредитными компаниями в форме государственных (муниципальных) автономных учреждений нормативных актов Банка России, регулирующих порядок бухгалтерского учета и порядок составления бухгалтерской (финансовой) отчетности для некредитных финансовых организаций	Информационное письмо Банка России от 27.12.2017 г. № ИН-18-18/61
Методические рекомендации по осуществлению контроля за планированием, обоснованием бюджетных ассигнований и использованием	Казначейство России 29.12.2017 г.

Методические указания (рекомендации) и инструкции по бухгалтерскому (бюджетному) учету в организациях бюджетной сферы	Реквизиты
средств федерального бюджета на научно-исследовательские и опытно-конструкторские работы	
Методические рекомендации по переходу на новые положения Инструкции по применению 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	Письмо Минфина России от 19.12.2014 г. № 02-07-07/66918
Методические указания по применению форм первичных учетных документов и формированию регистров бухгалтерского учета органами государственной власти (государственными органами), органами местного самоуправления, органами управления государственными внебюджетными фондами, государственными (муниципальными) учреждениями	Приказ Минфина России от 30.03.2015 г. № 52н
Методические рекомендации по порядку отражения в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности операций с активами, обязательствами и финансовым результатом при принятии решения в течение финансового года о преобразовании государственного (муниципального) учреждения путем изменения его типа	Письмо Минфина РФ от 22.12.2011 г. № 02-06-07/5236
Методические рекомендации по порядку отражения в бухгалтерском учете входящих остатков по активам, обязательствам и финансовым результатам при принятии решения о преобразовании государственного (муниципального) учреждения путем изменения его типа	Письмо Минфина России от 25.04.2011 г. № 02-06-07/1546
Инструкция о порядке составления, представления годовой, квартальной бухгалтерской отчетности государственных (муниципальных) бюджетных и автономных учреждений	Приказ Минфина России от 25.03.2011 г. № 33н
Инструкция о порядке составления и представления годовой, квартальной и месячной отчетности об исполнении бюджетов бюджетной системы Российской Федерации	Приказ Минфина России от 28.12.2010 г. № 191н
Инструкция о порядке составления и представления дополнительных форм годовой и квартальной бюджетной отчетности об исполнении федерального бюджета	Приказ Минфина России от 01.03.2016 г. № 15н
Требования к составлению и утверждению плана финансово-хозяйственной деятельности государственного (муниципального) учреждения	Приказ Минфина России от 31.08.2018 г. № 186н
Об утверждении унифицированных форм электронных документов бухгалтерского учета, применяемых при ведении бюджетного учета, бухгалтерского учета государственных (муниципальных) учреждений, и Методических указаний по их формированию и применению	Приказ Минфина России от 15.04.2021 г. № 61н
Приказ применяется при ведении бюджетного учета, бухгалтерского учета государственных (муниципальных) учреждений с 01.01.2023 г. либо до	

Методические указания (рекомендации) и инструкции по бухгалтерскому (бюджетному) учету в организациях бюджетной сферы	Реквизиты
указанного срока в случаях, предусмотренных учетной политикой субъекта учета (единой учетной политикой при централизации учета). При ведении бюджетного учета уполномоченной организацией в рамках переданных по решению Правительства РФ полномочий отдельных федеральных органов исполнительной власти, их территориальных органов и подведомственных им федеральных казенных учреждений настоящий приказ применяется с 01.01.2022.	
Таблица соответствия показателей СГФ показателям бухгалтерской (финансовой) отчетности Российской Федерации для формирования годовой отчетности (Таблица 3 «Операции с активами и обязательствами»)	Информация Минфина России
О формировании документов учетной политики по ведению бюджетного (казначейского) учета по кассовому исполнению федерального бюджета, кассовому обслуживанию исполнения бюджетов бюджетной системы РФ, кассовому обслуживанию исполнения бюджета Союзного государства, операциям со средствами бюджетных, автономных учреждений и иных юридических лиц и составлению, и представлению бюджетной отчетности	Письмо Казначейства России от 13.11.2017 г. № 07-04-05/02-871
По вопросу отражения в бухгалтерском учете бюджетного учреждения операций по оплате обязательств с удержанием санкций	Письма Минфина России от 25.03.2013 г. и от 23.01.2014 г.
О бюджетном учете операций по кассовому обслуживанию исполнения бюджета ФСС РФ территориальными органами Федерального казначейства	Письмо Казначейства России и ФСС РФ от 26.12.2013 г.
Об отражении в бухгалтерском учете учреждений операций по предоставлению субсидий на выполнение государственного (муниципального) задания и субсидий на иные цели	Письмо Минфина России от 05.04.2013 N 02-06-07/11164
Порядок отражения в бюджетном учете и бюджетной отчетности операций, связанных с реструктуризацией обязательств (задолженности) субъектов Российской Федерации перед Российской Федерацией по бюджетным кредитам	Письмо Минфина России от 24.01.2013 N 02-06-07/227
Порядок отражения обязательств в бухгалтерском учете организаций сектора государственного управления	Письмо Минфина России от 21.01.2013 г. № 02-06-07/155
Об отражении в бюджетном учете отдельных видов операций	Письмо Казначейства России от 28.12.2012 г. № 42-7.4-05/8.0-748
Об отражении в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности бюджетных, автономных учреждений, а также в бюджетном учете и бюджетной отчетности органов, осуществляющих функции и полномочия	Письмо Минфина России от 18.09.2012 г. № 02-06-07/3798

<p>Методические указания (рекомендации) и инструкции по бухгалтерскому (бюджетному) учету в организациях бюджетной сферы</p>	<p>Реквизиты</p>
<p>учредителя учреждения, операций с недвижимым имуществом, в отношении которого учреждение не имеет права самостоятельного распоряжения, и особо ценным движимым имуществом</p>	
<p>Об Общих требованиях к порядку составления, утверждения и ведения бюджетных смет казенных учреждений</p>	<p>Приказ Минфина России от 14.02.2018 г. № 26н</p>
<p>О представлении подведомственными учреждениями копий правовых актов, устанавливающих учетную политику</p>	<p>Письмо Минздрава России от 02.02.2018 г. № 22-00-10/172</p>

## 4. МУНИЦИПАЛЬНОЕ ЗАДАНИЕ

### муниципальному бюджетному учреждению дошкольного образования «Детский сад № 1» на 2022 год и плановый период 2023 и 2024 гг.

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 (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 г. № 273-ФЗ «Об образовании в Российской Федерации», Приказ Минпросвещения России от 31.07.2020г. № 373 «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

#### 4.2. Порядок информирования потенциальных потребителей муниципальной услуги

№ п/п	Способ информирования	Состав размещаемой информации	Частота обновления информации
1	2	3	4
1	Размещение информации на информационных стендах	наименование учреждения, направленность, цели и задачи, режим работы, адрес и контактные телефоны, ФИО 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, ФИО руководителя. Электронные копии следующих документов:	по мере изменения данных

	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	
--	------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	--

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 Федеральный закон от 29.12.2012 № 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	3 000,00
Содержание одного ребенка в саду (для родителей, имеющих трех и более несовершеннолетних детей)	1 200,00
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	2	3	4
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
---	---------------------------------------------------------------------------	--------------------------------	------------

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 10 числа первого месяца квартала, 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**

## Список рекомендуемой литературы

1. Арбатская Т.Г. Современное состояние бухгалтерской отчетности организаций бюджетной сферы // Международный бухгалтерский учет. 2022. Т. 25, № 4 (490). С. 432–458.
2. Арбатская Т.Г. Учет природного капитала в условиях реформирования бухгалтерского учета общественного сектора // Baikal Research Journal. 2021. Т. 12, № 1.
3. Арбатская Т.Г. Роль инвентаризации в обеспечении достоверности бухгалтерской отчетности организации бюджетной сферы // Научно-исследовательский финансовый институт. Финансовый журнал. 2020. № 2. С. 96–110.
4. Арбатская Т.Г., Путырская Я.В. Проблемы признания расходов на восстановление объектов недвижимости организациями сектора государственного управления // Аудиторские ведомости. 2019. № 1. С. 14–26.
5. Арбатская Т.Г., Кузнецова Н.В. Учет и анализ в государственных муниципальных учреждениях : учеб. пособие. Иркутск : Изд-во БГУ, 2017. 268 с.
6. Васильев Ю.А. Годовой отчет для автономных учреждений, 2021 / под общ. ред. Ю.А. Васильева. Москва : БиТуБи, 2021.
7. Васильев Ю.А. Годовой отчет для бюджетных учреждений, 2021 / под общ. ред. Ю.А. Васильева. Москва : БиТуБи, 2021. 179 с.
8. Васильев Ю.А. Годовой отчет для казенных учреждений, 2021 / под общ. ред. Ю.А. Васильева. Москва : БиТуБи, 2021. 211 с.
9. Куликова Л.И. Система регулирования бухгалтерского учета и отчетности в организациях бюджетной сферы: современное состояние и перспективы // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях. 2021. № 18. С. 2–12.