Содержание

Введение 2

1. Учет операций по предпринимательской деятельности и иной приносящей доход деятельности 10

1.1 Особенности отражения операций по предпринимательской деятельности в новой системе бюджетного учета 10

1.2 Смета расходов и доходов 17

1.3Учет реализации готовой продукции 18

1.4 Учет отражения дохода от списания платных медицинских услуг 20

1.5 Учет родительской платы за содержание детей в детских дошкольных учреждениях 27

1.6 Учет в столовой 29

1.7 Учет в подсобном хозяйстве 43

1.8 Учет материалов полученных от ликвидации основных 52

средств 52

2. Учет операций по целевым средствам и безвозмездным поступлениям 56

2.1 Учет целевого использования средств, предназначенного для осуществления мероприятий целевого назначения 56

2.2 Учет целевых средств полученных от других организаций 58

2.3 Учет безвозмездных поступлений от организаций и лиц 61

2.4 Учет пожертвований 65

3. Эффективность использования бюджетных средств 74

Заключение 100

Список литературы 104

Введение

Кардинальные изменения в области бухгалтерского учета произошли в 2005 г. у бюджетных организаций. Именно с этого года Минфин планировал изменить действующие принципы построения всей системы бюджетного учета для ее эффективного функционирования (Постановление Правительства РФ от 22.05.2004 N 249 "О мерах по повышению результативности бюджетных расходов").

Предстоящая реформа бюджетного учета вызвана в первую очередь требованиями ст. 240 Бюджетного кодекса (БК РФ): "Все доходы бюджета, источники финансирования дефицита бюджета, расходы бюджета, а также операции, осуществляемые в процессе исполнения бюджета, подлежат бюджетному учету, основывающемуся на едином Плане счетов". Бюджетный учет подразделяется на два сектора:

- исполнения бюджетов;

- исполнения сметы доходов и расходов бюджетных учреждений.

Для формирования качественной прозрачной отчетности об использовании средств бюджета должна существовать единая система бухгалтерского учета для всех сегментов бюджетной системы РФ, позволяющая консолидировать учетную информацию по правилам бухгалтерского учета.

Основные критерии новой системы были определены еще в Послании Президента РФ "О бюджетной политике на 2003 год". Они включали в себя интеграцию с бюджетной классификацией, объединение учета исполнения бюджета и учета в бюджетных учреждениях и использование метода начислений. Исходя из вышеизложенного в 2004-2006 годах Минфином РФ были разработаны и утверждены следующие нормативные документы: \* Инструкция по бюджетному учету (утв. Приказом Минфина РФ от 26.08.2004 N 70н);

\* Инструкция по бюджетному учету (утв. Приказом Минфина РФ от 10.02.2006 N 25н);

\* Указания о порядке применения бюджетной классификации РФ (утв. Приказом Минфина РФ от 27.08.2004 N 72н).

Основными причинами разработки и внедрения новой системы бюджетного учета были следующие.

- Недостатком существующей системы можно считать отсутствие интеграции с бюджетной классификацией РФ. Указанная проблема выражается в невозможности использования учетных регистров при анализе состояния активов и обязательств бюджетной системы РФ, а также соотносить их с операциями, осуществляемыми при исполнении бюджета. Таким образом, значительно усложняется использование отчетных данных при составлении проектов бюджетов.

- Бухгалтерский учет единиц бюджетной системы РФ в зависимости от возложенных на них функций в ходе исполнения бюджета делится на две области ведения учета: учет по операциям кассового обслуживания бюджета и учет по операциям исполнения бюджета бюджетным учреждением, которое в отличие от органов, организующих исполнение бюджетов, в рамках реализации Бюджетного послания Президента РФ "О бюджетной политике на 2003 год" должно вести учет финансово-хозяйственных операций по методу начисления. Для формирования качественной прозрачной отчетности о государственных операциях должна существовать единая система ведения бухгалтерского учета для всех единиц бюджетной системы РФ, позволяющая консолидировать учетную информацию по правилам бухгалтерского учета.

- Третьей причиной реформирования системы бюджетного учета является необходимость формирования отчетности на основании Международных стандартов, что дает возможность формировать всеобъемлющую и полную информацию о секторе государственного управления, причем на качественно новой основе. Для внутренних пользователей формирование полной и всеобъемлющей информации об операциях сектора государственного управления может стать предметом серьезного анализа, являющегося основой для планирования и разработки налогово-бюджетной политики, а также для оценки влияния деятельности сектора государственного управления на экономику страны в целом и на отдельные ее сектора. Кроме того, такая информация будет способствовать информированности общества в проводимой экономической политике и укреплению доверия к деятельности правительства. Однако при существующей системе учета исполнения бюджетов, разделенной на два обособленных сегмента, опосредованно связанной с бюджетной классификацией и не в полной мере соответствующей Международным стандартам учета, сформированная на ее основе бухгалтерская отчетность не дает целостной картины состояния государственных финансов в стране и непонятна иностранным партнерам.

- Четвертой причиной является такой важный участок финансово-хозяйственной деятельности, как санкционирование бюджетных расходов, вообще не отражался в бухгалтерском учете участников бюджетного процесса.

В целях реализации новых принципов формирования системы бюджетного учета и устранения вышеперечисленных и иных недостатков ранее действующей системы организации бухгалтерского учета в секторе государственного управления Приказом Минфина РФ от 26.08.2004 N 70н была утверждена Инструкция по бюджетному учету (далее по тексту - Инструкция N 70н), а также издан Приказ Министерства финансов Российской Федерации от 10 февраля 2006 г. N 25н. «ОБ УТВЕРЖДЕНИИ ИНСТРУКЦИИ ПО БЮДЖЕТНОМУ УЧЕТУ» Зарегистрирован в Минюсте РФ 11 апреля 2006 г. N 7674.

Первая из перечисленных выше проблем реализована в Инструкции N 70н путем включения КБК РФ в структуру счетов бюджетного учета в виде первых 17 знаков номера счета. Переориентация бюджетного процесса на достижение конечных результатов потребовала реформирования и бюджетной классификации Российской Федерации, превращения ее в инструмент, гарантирующий прозрачность деятельности органов власти и администраторов бюджетных средств и обеспечивающий необходимый объем финансовой информации на всех этапах бюджетного процесса. С этих позиций в 2005 г. принципиально изменились принципы формирования бюджетной классификации Российской Федерации.

В 2005 г. в соответствии с Указаниями о порядке применения бюджетной классификации Российской Федерации, утвержденными Приказом Минфина России от 10.12.2004 N 114н, участники бюджетного процесса учитывают операции, осуществляемые при внебюджетной деятельности по кодам, отнесенным к группе доходов бюджетов Российской Федерации 000 3 00 00000 00 0000 000 "Доходы от предпринимательской и иной приносящей доход деятельности. Благодаря интеграции с бюджетной классификацией РФ План счетов бюджетного учета позволяет на основе кодов классификации запасов активов и обязательств и потоков по операциям учитывать запасы конкретного типа активов или пассивов в начале учетного периода, провести учет изменений в этих запасах, вызванных операциями, и соответственно выйти на стоимость запасов на конец отчетного периода. Такая система учета дает возможность полностью анализировать последствия конкретных экономических событий в секторе государственного управления.

Коды экономической классификации доходов при осуществлении предпринимательской и иной приносящей доход деятельности используются исходя из экономического содержания производимой операции:

120 - доходы от собственности;

130 - доходы от оказания платных услуг;

151 - поступления от других бюджетов бюджетной системы Российской Федерации;

180 - прочие доходы;

440 - уменьшение стоимости материальных запасов.

Совместным Письмом Министерства финансов Российской Федерации и Федерального казначейства от 17.02.2005 N 01-01-17/2 и от 14.02.2005 N 42-7.1-01/5.1-32 соответственно даны разъяснения о соотнесении кодов классификации доходов бюджетов Российской Федерации (в части внебюджетных средств), утвержденных Приказами Минфина России от 11.12.2002 N 127н и от 10.12.2004 N 114н.

Проблема объединения в единый План счетов бюджетного учета двух ранее обособленных по объектам и методам уровней системы бухгалтерского учета исполнения бюджета в новом Плане счетов бюджетного учета решается выделением для органов, организующих исполнение бюджетов, и бюджетных учреждений обособленных, но методически связанных друг с другом участков Плана счетов.

При этом объектами учета являются:

по учету методом начислений - нефинансовые активы, финансовые активы, обязательства, доходы, расходы, финансовый результат (чистая стоимость активов), а также счета по учету санкционирования расходов, юридические обязательства бюджетных учреждений;

по учету кассовым методом - кассовые поступления, кассовые выбытия, финансовый результат, финансовые активы и обязательства, связанные с кассовыми поступлениями и выбытиями, счета по учету санкционирования расходов бюджетов, юридические обязательства органов, организующих исполнение бюджетов (включая органы федерального казначейства), а также кассовые поступления и выбытия бюджетных учреждений, не перешедших на казначейское исполнение бюджетов.

В настоящее время в соответствии с п. 5 Приказа Минфина РФ от 10.02.2006 N 25н о введении в действие Инструкции по бюджетному учету предусмотрено обеспечить в соответствии с требованиями указанной Инструкции с 1 января 2006 года бухгалтерский учет начисления доходов бюджетов, кроме доходов от предпринимательской и иной деятельности, приносящей доход. Такая формулировка не совсем понятна, так как ввести План счетов бюджетного учета без счетов "доходов от предпринимательской деятельности" или порядка их применения в строго взаимосвязанной системе отражения в учете учреждения всех осуществляемых им финансово-хозяйственных операций практически невозможно. Согласно комментариям специалистов Минфина РФ (в частности, директора Департамента бюджетной политики Минфина РФ А. М. Лаврова) в процессе дальнейшего реформирования бюджетной системы РФ доходы, получаемые бюджетными учреждениями от предпринимательской деятельности, предполагается все же считать неналоговыми доходами соответствующего бюджета и использовать для финансирования нужд бюджетных учреждений в соответствии с согласованной с вышестоящим распорядителем бюджетных средств их потребностью в соответствующих затратах.

Наличие в действующих нормативных актах положений, трактующих доходы от предпринимательской деятельности и как подлежащую обложению налогом на прибыль выручку, и как неналоговые доходы соответствующего бюджета.

Актуальность рассматриваемого вопроса обусловлена противоречиями налогового и бюджетного законодательства, а также отсутствием на местном уровне нормативно-правовых актов, регулирующих порядок зачисления и расходования средств, полученных от предпринимательской приносящей доход деятельности (далее - предпринимательской деятельности), оказываемой бюджетными учреждениями, финансируемыми из бюджетов муниципальных образований.

В условиях постоянной ограниченности бюджетных средств на финансирование расходов муниципальных учреждений существует настоятельная потребность восполнять недостающие бюджетные средства другими источниками.

Доходы от предпринимательской деятельности во многих бюджетных учреждениях составляют более половины всех ресурсов. Рассчитывать на замену этих доходов бюджетными средствами в обозримом будущем не приходится, так как это повлекло бы значительную налоговую нагрузку на экономику. Все это еще раз подтверждает значимость предпринимательской деятельности бюджетных учреждений и, как следствие, необходимость четкого механизма зачисления доходов и произведения расходов за счет указанных средств.

В соответствии со ст. ст. 42 и 60 Бюджетного кодекса РФ в местные бюджеты после уплаты налогов и сборов, предусмотренных налоговым законодательством, в полном объеме поступают доходы от платных услуг, оказываемых бюджетными учреждениями, находящимися в ведении органов местного самоуправления.

Средства от предпринимательской деятельности бюджетных учреждений, поступившие на счет финансового органа на основании расчетно-денежных документов плательщиков, отражаются финансовым органом на лицевых счетах по учету таких средств в соответствии с классификацией доходов бюджетов Российской Федерации.

В условиях казначейского исполнения бюджета финансовый орган от имени и по поручению бюджетополучателей представляет в учреждение банка расчетно-денежные документы для осуществления платежа со счета финансового органа и отражает кассовый расход на лицевом счете по учету средств от предпринимательской деятельности соответствующего бюджетного учреждения в соответствии с показателями экономической классификации расходов бюджетов Российской Федерации.

Финансовый орган не позднее следующего операционного дня после поступления выписки банка из своего счета с приложением расчетно-денежных документов, на основании которых были осуществлены операции со средствами от предпринимательской деятельности, отражает эти операции на лицевых счетах по учету средств от предпринимательской деятельности соответствующих бюджетных учреждений и выдает бюджетному учреждению выписки из их лицевых счетов по учету средств от предпринимательской деятельности.

Комитетом по финансам для усиления контроля за использованием указанных средств при действующей модели работы в 2006 г. 'планируется осуществлять постановку на учет договоров, заключенных и за счет средств от предпринимательской деятельности. В результате будет достигнута полная прозрачность финансовых потоков. Постановка на учет в разрезе подстатей экономической классификации обеспечит органы местного самоуправления информацией о структуре расходов. Наличие базы данных по учету договоров позволит осуществлять мониторинг структуры расходов за счет средств от предпринимательской деятельности и удельного веса отдельных видов расходов (оплата труда, оплата топливно-энергетических ресурсов, приобретение расходных материалов) в общем объеме.

С 1 января 2006 г. вступает в действие Федеральный закон от 21.07.2005 N 94-ФЗ "О размещении заказов на поставки товаров, выполнение работ, оказание услуг для государственных и муниципальных нужд", в соответствии с которым процедура размещения муниципального заказа за счет внебюджетных источников предусматривает те же этапы, как и за счет бюджетных средств.

Жесткий контроль со стороны финансовых органов и бюджетных учреждений за прохождением средств от предпринимательской деятельности на всех этапах движения становится полностью идентичен контролю за бюджетными средствами, что способствует повышению результативности расходов как за счет бюджетных, так и внебюджетных источников.

Цель дипломной работы рассмотреть операции по предпринимательской деятельности, целевым средствам, безвозмездном поступлении в бюджетном учете.

1. Учет операций по предпринимательской деятельности и иной приносящей доход деятельности

1.1 Особенности отражения операций по предпринимательской деятельности в новой системе бюджетного учета

Предпринимательская деятельность является одним из основных источников финансирования бюджетных учреждений. Бюджетное учреждение, призванное осуществлять функции некоммерческого характера, в соответствии со ст. 50 Гражданского кодекса Российской Федерации может осуществлять предпринимательскую деятельность постольку, поскольку это служит достижению целей, ради которых оно создано, и соответствующую этим целям.

Согласно ст. 2 Гражданского кодекса "предпринимательской является самостоятельная, осуществляемая на свой риск деятельность, направленная на систематическое получение прибыли от пользования имуществом, продажи товаров, выполнения работ или оказания услуг лицами, зарегистрированными в этом качестве в установленном законом порядке". Ключевое понятие здесь - не просто ведение коммерческой деятельности ради прибыли, но и под свою ответственность.

По обязательствам учреждения в случае недостаточности у него средств отвечает собственник (ст. 120 ГК РФ). Это правило распространяется и на долги по предпринимательской деятельности.

Конечно, существует Информационное письмо Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 14 июля 1999 г. N 45. В нем разъяснено, что в случае недостаточности у должника-учреждения денежных средств взыскание не может быть обращено на имущество, закрепленное за учреждением на праве оперативного управления, а также на имущество, приобретенное учреждением за счет средств, выделенных но смете.

Однако это Письмо - отнюдь не свидетельство того, что учреждение занимается "коммерцией" на свой страх и риск. Ведомства от лица Российской Федерации все же выступают субсидиарными должниками за "свои" учреждения. Именно поэтому в Инструкции №25Н от 10.02.06 г. термин "предпринимательская и иная приносящая доход деятельность" будет изменен на просто "приносящую доход деятельность".

В соответствии с 25 главой НК РФ к доходам от предпринимательской деятельности бюджетных организаций относятся доходы, получаемые от оказания платных услуг юридическим и физическим лицам. Услуги, относимые к предпринимательской деятельности бюджетных учреждений, определяются законодательными актами Российской Федерации в области образования, науки, культуры, здравоохранения. Так, к предпринимательской деятельности образовательных учреждений относятся:

-реализация и сдача в аренду основных фондов и имущества образовательного учреждения;

-торговля покупными товарами, оборудованием; -оказание посреднических услуг;

-долевое участие в деятельности других учреждений (в том числе образовательных) и организаций;

-приобретение акций, облигаций, иных ценных бумаг и получение доходов (дивидендов, процентов) по ним;

-ведение приносящих доход иных внереализационных операций, непосредственно не связанных с собственным производством предусмотренных уставом продукции, работ, услуг и с их реализацией.

Указанные виды деятельности относятся к платным и отражаются на счетах учета предпринимательской деятельности бюджетных учреждений. Однако платность услуг, оказываемых бюджетными учреждениями, еще не является основанием для определения деятельности бюджетной организации в качестве предпринимательской. В ряде нормативных актов, регулирующих деятельность бюджетных учреждений в соответствующих сферах, содержатся прямые указания на то, что некоторые виды платной деятельности не являются предпринимательскими. [16,118]

Если в рамках действовавшей до 2005 года системы бухгалтерского учета в бюджетных учреждениях, регламентированной Инструкцией № 107н, еще можно было говорить о получении учреждением каких-либо налогооблагаемых доходов, так как средства, находящиеся на счетах органа федерального казначейства (ОФК), классифицировались в соответствии со старым планом счетов как «средства учреждения», то в новой системе бюджетного учета подобные выводы далеко не однозначны.

С одной стороны, в Плане счетов бюджетного учета предусмотрен счет 0 210 02 000 «Расчеты по поступлениям в бюджет с органами, организующими исполнение бюджетов», на котором доходы от оказания бюджетным учреждением платных услуг по аналогии с иными поступлениями можно отражать только как изменение задолженности данного учреждения по перечислению в бюджет неналоговых доходов. С другой стороны, в соответствии с п. 87 Инструкции № 25н операции по получению и использованию учреждением средств, полученной от приносящей доход деятельности, независимо от метода исполнения бюджета (казначейского или кассового), подлежат отражению с использованием счета 2 201 01 000 «Денежные средства учреждения на банковских счетах».

Налогооблагаемая предпринимательская выручка бюджетного учреждения в соответствии с принципами новой системы бюджетного учета может возникать только при кассовом исполнении этим учреждением соответствующего бюджета (то есть не через лицевой счет в ОФК, а через счета, открытые непосредственно учреждению в банковско-кредитных организациях).

Специалисты Минфина настаивают на точном применении положений Инструкции № 25н, то есть на отражении расчетов по деятельности, приносящей доход бюджетному учреждению согласно правилам, установленным для кассового исполнения бюджетов, независимо от применяемого учреждениями метода. В этой позиции также есть положительные стороны. Ведь в условиях, когда действуют требования ст. 161 БК РФ о самостоятельности бюджетного учреждения в использовании средств, полученных от осуществления им разрешенной предпринимательской деятельности, бухгалтер учреждения обязан знать о суммах таких средств на лицевом счете в ОФК. При отражении выручки в порядке, предусмотренном для указанных лицевых счетов, это невозможно, так как в этом случае учитывается только движение задолженности учреждения по перечислению доходов в бюджет, а поступление средств на счет в бюджетном учете никак не отражается. [5,89]

В любом случае, при отражении расчетов по полученным и использованным средствам от приносящей доход деятельности через счет бюджетного учета 2 201 01 000 «Денежные средства на банковских счетах учреждения» для детализации операций по кодам экономической классификации соответствующих доходов или расходов, не отражаемых в последних трех разрядах данного счета, Инструкцией № 25н предусмотрено одновременное отражение операций на забалансовых счетах 17 «Поступление денежных средств на банковские счета учреждения» и 18 «Выбытие денежных средств с банковских счетов учреждения» с детализацией по статьям ЭКД (ЭКР).

Также, следует обратить внимание на то, что код источника финансирования, ранее являвшийся приложением к соответствующим субсчетам, предусмотренным Инструкцией № 107н, в новой системе бюджетного учета включен в структуру счетов бюджетного учета (18-й разряд счета). При этом для отражения в бюджетном учете операций учреждения по приносящей доход деятельности значение данного кода равно «2», с 2006 года , как и ранее, в соответствии с Инструкцией № 107н, признание доходов от предпринимательской деятельности предполагается осуществлять только по мере фактического получения соответствующих сумм в кассу или на лицевые (текущие) счета бюджетных учреждений. До этого указанные доходы следует отражать по кредиту счета 2 401 04 130 «Доходы будущих периодов от рыночных продаж товаров, работ, услуг», с которого по мере фактического получения доходов необходимо списывать средства на счет 2 401 01 130 «Доходы от рыночных продаж товаров, работ, услуг».

Такой порядок не всегда совпадает с принципами налогового учета данных доходов, согласно которым доход учреждений для целей налогообложения, как правило, принимается независимо от фактического поступления денежных средств на счета или в кассу. Кроме того, в соответствии с п. 187 Инструкции № 25н НДС на указанные доходы (если они подлежат обложению этим налогом) начисляется в корреспонденции со счетом 2 401 01 000 «Доходы учреждения», а не на доходы будущих периодов, как это предусматривалось Инструкцией № 107н. Кроме того, поскольку Инструкциями № 25н, 70н однозначно не установлен порядок признания дохода только по фактическому поступлению денежных средств, тот или иной порядок может быть принят бюджетным учреждением в рамках своей учетной политики[4].

В новом Плане счетов бюджетного учета не предусмотрены счета для отражения полученных учреждением от сторонних организаций и физических лиц авансов. Соответствующие счета предусмотрены только для выданных учреждением авансов. В результате операции по начислению НДС с полученных авансов следует отражать в бюджетном учете в кредите счета 2 303 04 730 «Увеличение кредиторской задолженности по НДС» в корреспонденции со счетом 2 205 03 560 «Увеличение дебиторской задолженности по доходам от рыночных продаж товаров, работ, услуг».

Не в полной мере регламентирован в новом Плане счетов бюджетного учета и порядок отражения в бюджетном учете сумм начисленного на доходы от платных услуг НДС. В частности, не выделен специальный счет для отражения на нем движения сумм «отложенного» НДС, который возникает при утверждении в учетной политике учреждения момента определения налоговой базы по данному налогу «по оплате». При этом начисленный на стоимость реализованных услуг НДС подлежит отражению в учете как «отложенный налог» с отнесением его на задолженность перед бюджетом до получения платы за оказанную услугу.

Конечно, в связи с налоговыми льготами, освобождающими медицинские услуги от обложения данным налогом, проблема отражения в бюджетном учете сумм начисленного НДС для учреждений здравоохранения не вполне актуальна. Но если учесть, что, например, косметологические медицинские услуги не освобождены от НДС, то бухгалтеру медицинского учреждения также необходимо решать проблемы отражения в бюджетном учете «отложенного» НДС. [20,147]

Отражать данный налог до получения учреждением платы за реализованную услугу, на мой взгляд, можно на отдельном субсчете счетов учета дебиторской задолженности, например 2 205 03 ххх «Расчеты с дебиторами по доходам от рыночных продаж товаров, работ, услуг». Разработчики бухгалтерских программ (например, фирма «1С») вместо отражения «отложенного» НДС на отдельном счете бюджетного учета применяют иной механизм учета данного налога. Первоначально он отражается на специально открытом для этого забалансовом счете, а в конце месяца путем использования специальной типовой операции «Проводка по книге продаж (покупок)» оплаченные в течение месяца суммы НДС отражаются в бюджетном учете[5]. Выбор того или иного метода учета «отложенного» НДС остается за бухгалтером .

И, наконец, следует обратить внимание на наличие в Плане счетов бюджетного учета как счетов, предназначенных для учета различных расходов учреждений (0 401 01 ххх), так и счета 2 106 04 х40 «Изготовление материалов, готовой продукции (работ, услуг)». При этом вопрос, на каких из них отражать затраты бюджетного учреждения, однозначно не решен. В Инструкции № 70н операции по отражению затрат учреждений на соответствующих счетах затрат (0 401 01 ххх) и на счете 2 106 04 340 при формировании себестоимости продукции, работ и услуг описываются параллельно.

В соответствии с Постановлением Правительства РФ от 22.05.04 № 249 «О мерах по повышению результативности бюджетных расходов» планирование, финансирование и бюджетирование расходов учреждений должны быть ориентированы на конечный результат их финансово-хозяйственной деятельности. Поэтому при отражении расходных операций учреждений для формирования фактической себестоимости не только платных, а всехуслуг необходимо применять счет 2 106 04 х40.

В настоящее время механизм формирования в бюджетном учете фактической себестоимости конкретной услуги нормативными документами не регламентирован. Счет 2 106 04 х40 не отражает детализацию расходов учреждений по кодам экономической классификации (данные коды в последних трех разрядах этого счета не указываются). Согласно п. 75 Инструкции № 70н расходы по осуществлению платных услуг, которые были собраны, минуя счета учета затрат, на счете 2 106 04 340, подлежат списанию на уменьшение соответствующих доходов. При этом информация об отнесении тех или иных затрат на соответствующие коды ЭКР может быть утеряна.

Решением, по моему мнению, может стать первоначальное отражение всех затрат на соответствующих «затратных» счетах (0 401 01 ххх) с последующим списанием их на счет 2 106 04 340 в соответствии с разработанным для данного учреждения механизмом формирования фактической себестоимости работ и услуг. Стоимость активов и обязательств, которая в силу Инструкции № 70н не подлежит списанию на расходы учреждения, сразу списывается на уменьшение доходов учреждения. Например, сданные в эксплуатацию основные средства стоимостью до 1 000 рублей следует сразу относить на счет 2 106 04 340. В приводимых ниже проводках по отражению в бюджетном учете операций по формированию фактической себестоимости платных услуг все расходы учреждения сначала отражаются на соответствующих счетах учета затрат и только затем в соответствии с принятым в учреждении порядком формирования фактической себестоимости платных услуг аккумулируются на счете 2 106 04 000 «Изготовление материалов, готовой продукции, работ, услуг».

1.2 Смета расходов и доходов

Исполнение сметы доходов и расходов отражается по кассовым и фактическим расходам. Фактические расходы – это расходы учреждения, оформленные соответствующими документами, включая расходы по неоплаченным счетам кредиторов, обязательствам перед бюджетом, государственными внебюджетными фондами, начисленной заработной плате, стипендиям. Таким образом, фактическими расходами являются все произведенные бюджетным учреждением расходы, отраженные в бухгалтерском учете на основании первичных учетных документов, независимо от того, оплачены они или нет.

Исполнение бюджетов по доходам предусматривает:

- перечисление и зачисление доходов на единый счет бюджета;

- распределение в соответствии с утвержденным бюджетом регулирующих доходов;

- возврат излишне уплаченных в бюджет сумм доходов;

- учет доходов бюджета и составление отчетности о доходах соответствующего бюджета.

Бюджеты по расходам исполняются в пределах фактического наличия бюджетных средств на едином счете бюджета с соблюдением обязательных последовательно осуществляемых процедур санкционирования и финансирования.

Основными этапами санкционирования при исполнении расходов бюджетов являются:

- составление и утверждение бюджетной росписи;

- утверждение и доведение уведомлений о бюджетных ассигнованиях до распорядителей и получателей бюджетных средств, а также утверждение смет доходов и расходов распорядителям бюджетных средств и бюджетным учреждениям;

- утверждение и доведение уведомлений о лимитах бюджетных обязательств до распорядителей и получателей бюджетных средств;

- принятие денежных обязательств получателями бюджетных средств;

- подтверждение и выверка исполнения денежных обязательств.

Процедура финансирования заключается в расходовании бюджетных средств.

1.3 Учет реализации готовой продукции

В новой системе бюджетного учета в структуру счета 0 105 00 000 «Материальные запасы» включен ранее такой обособленный объект учета, как готовая продукция.

• При этом сам перечень субсчетов для учета материальных запасов несколько сокращен. Так, относимая ранее на отдельные субсчета стоимость спецоборудования и материалов для научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ (НИОКР), а также запасных частей, теперь будет отражаться на субсчете 0 105 06 000 «Прочие материальные запасы», наконец, следует обратить внимание на наличие в Плане счетов бюджетного учета как счетов, предназначенных для учета различных расходов учреждений (0 401 01 ххх), так и счета 2 106 04 х40 «Изготовление материалов, готовой продукции (работ, услуг)». При этом вопрос, на каких из них отражать затраты бюджетного учреждения, однозначно не решен. В Инструкции № 70н операции по отражению затрат учреждений на соответствующих счетах затрат (0 401 01 ххх) и на счете 2 106 04 340 при формировании себестоимости продукции, работ и услуг описываются параллельно.

В соответствии с Постановлением Правительства РФ от 22.05.04 № 249 «О мерах по повышению результативности бюджетных расходов» планирование, финансирование и бюджетирование расходов учреждений должны быть ориентированы на конечный результат их финансово-хозяйственной деятельности. Поэтому при отражении расходных операций учреждений для формирования фактической себестоимости не только платных, а всехуслуг необходимо применять счет 2 106 04 х40.

В настоящее время механизм формирования в бюджетном учете фактической себестоимости конкретной услуги нормативными документами не регламентирован. Счет 2 106 04 х40 не отражает детализацию расходов учреждений по кодам экономической классификации (данные коды в последних трех разрядах этого счета не указываются). Согласно п. 75 Инструкции № 70н расходы по осуществлению платных услуг, которые были собраны, минуя счета учета затрат, на счете 2 106 04 340, подлежат списанию на уменьшение соответствующих доходов. При этом информация об отнесении тех или иных затрат на соответствующие коды ЭКР может быть утеряна.

Решением, по моему мнению, может стать первоначальное отражение всех затрат на соответствующих «затратных» счетах (0 401 01 ххх) с последующим списанием их на счет 2 106 04 340 в соответствии с разработанным для данного учреждения механизмом формирования фактической себестоимости работ и услуг. Стоимость активов и обязательств, которая в силу Инструкции № 25н не подлежит списанию на расходы учреждения, сразу списывается на уменьшение доходов учреждения. Например, сданные в эксплуатацию основные средства стоимостью до 1 000 рублей следует сразу относить на счет 2 106 04 340. В приводимых ниже проводках по отражению в бюджетном учете операций по формированию фактической себестоимости платных услуг все расходы учреждения сначала отражаются на соответствующих счетах учета затрат и только затем в соответствии с принятым в учреждении порядком формирования фактической себестоимости платных услуг аккумулируются на счете 2 106 04 000 «Изготовление материалов, готовой продукции, работ, услуг».

1.4 Учет отражения дохода от списания платных медицинских услуг

Проиллюстрируем порядок отражения в новой системе бюджетного учета операций по формированию и получению медицинским бюджетным учреждением доходов от различных видов платных услуг на конкретном примере.

Поликлиникой оказаны следующие платные медицинские услуги:

– лечебно-профилактические услуги физическому лицу на сумму 500 руб. (НДС не облагаются);

– косметологические услуги физическому лицу стоимостью 1180 руб. (в том числе НДС – 180 руб.);

– лечебно-профилактические услуги по договору со сторонней организацией на сумму 10 000 руб. (НДС не облагаются).

Первый из перечисленных вид услуг оплачен через кассу поликлиники в день их оказания, а остальные – с 50%-ной предоплатой.

Перечисленные операции в бюджетном учете в соответствии с Инструкцией № 25н будут отражены следующим образом:

Таблица 1

Отражение дохода от оказания платных медицинских услуг

|  |  |
| --- | --- |
| Содержание операции  | Инструкция № 25н  |
| При кассовом исполнении бюджета, а также при казначейском исполнении бюджета в соответствии со ст. 87 Инструкции № 25н  | Альтернативный метод отражения, по мнению автора, в большей степени отвечающий требованиям бюджетного учета  | Сумма, руб.  |
| Дебет  | Кредит  | Дебет  | Кредит  |
| 1. Лечебно-профилактические услуги физическому лицу  |
| 1.1. Оказаны физическому лицу и оплачены им платные медицинские услуги, освобожденные от НДС  | 2 205 03 560Увеличение дебиторской задолженности по доходам от рыночных продаж товаров, работ, услуг | 2 401 01 130Доходы от рыночных продаж товаров, работ, услуг  | 2 205 03 560Увеличение дебиторской задолженности по доходам от рыночных продаж товаров, работ, услуг | 2 401 01 130Доходы от рыночных продаж товаров, работ, услуг | 500 |
| 2 201 04 510Поступления в кассу  | 2 205 03 660Уменьшение дебиторской задолженности по доходам от рыночных продаж товаров, работ, услуг | 2 201 04 510Поступления в кассу | 2 205 03 660Уменьшение дебиторской задолженности по доходам от рыночных продаж товаров, работ, услуг | 500 |
| 2 201 01 510Поступления денежных средств на банковские счета учреждения17 (130)\*Поступление денежных средств на банковские счета учреждения  | 2 201 04 610Выбытия из кассы  | 2 210 02 130Расчеты с ОФК по поступившим доходам от рыночных продаж товаров, работ, услуг | 2 201 04 610Выбытия из кассы | 500 |
| 2. Косметологические услуги физическому лицу  |
| 2.1. Получен в кассу от физического лица с последующей сдачей на лицевой счет в ОФК аванс за платную косметологическую услугу | 2 201 04 510Поступления в кассу | 2 205 03 660Уменьшение дебиторской задолженности по доходам от рыночных продаж товаров, работ, услуг | 2 201 04 510Поступления в кассу  | 2 205 03 660Уменьшение дебиторской задолженности по доходам от рыночных продаж товаров, работ, услуг | 590 |
| 2 201 01 510Поступления денежных средств на банковские счета учреждения17 (130)\*Поступление денежных средств на банковские счета учреждения  | 2 201 04 610Выбытия из кассы  | 2 210 02 130Расчеты с ОФК по поступившим в бюджет доходам от рыночных продаж товаров, работ, услуг  | 2 201 04 610Выбытия из кассы  | 590 |
| 2.2. Оказаны физическому лицу и оплачены им в кассу платные косметологические услуги с зачетом | 2 205 03 560Увеличение дебиторской задолженности по доходам от рыночных продаж товаров работ услуг(НДС с авансов) | 2 303 04 730Увеличение кредиторской задолженности по НДС  | 2 205 03 560Увеличение дебиторской задолженности по доходам от рыночных продаж товаров работ услуг(НДС с авансов) | 2 303 04 730Увеличение кредиторской задолженности по НДС  | 90 |
| ранее полученного аванса | 2 205 03 560Увеличение дебиторской задолженности по доходам от рыночных продаж товаров, работ, услуг | 2 401 01 130Доходы от рыночных продаж товаров, работ, услуг | 2 205 03 560Увеличение дебиторской задолженности по доходам от рыночных продаж товаров, работ, услуг | 2 401 01 130Доходы от рыночных продаж товаров, работ, услуг | 1 180 |
| 2 401 01 130Доходы от рыночных продаж товаров, работ, услуг  | 2 303 04 730Увеличение кредиторской задолженности по НДС | 2 401 01 130Доходы от рыночных продаж товаров, работ, услуг  | 2 303 04 730Увеличение кредиторской задолженности по НДС  | 180 |
| 2 303 04 830Уменьшение кредиторской задолженности по НДС  | 2 205 03 660Уменьшение дебиторской задолженности по доходам от рыночных продаж товаров работ услуг(НДС с авансов) | 2 303 04 830Уменьшение кредиторской задолженности по НДС  | 2 205 03 660Уменьшение дебиторской задолженности по доходам от рыночных продаж товаров работ услуг(НДС с авансов) | 90 |
| 2 201 04 510Поступления в кассу  | 2 205 03 660Уменьшение дебиторской задолженности по доходам от рыночных продаж товаров, работ, услуг  | 2 201 04 510Поступления в кассу  | 2 205 03 660Уменьшение дебиторской задолженности по доходам от рыночных продаж товаров, работ, услуг  | 590 |
| 2 201 01 510Поступления денежных средств на банковские счета учреждения17 (130)\*Поступление денежных средств на банковские счета учреждения | 2 201 04 610Выбытия из кассы  | 2 210 02 130Расчеты с ОФК по поступившим доходам от рыночных продаж товаров, работ, услуг  | 2 201 04 610Выбытия из кассы  | 590 |
| 3. Медицинские услуги организации  |
| 3.1. Получен на лицевой счет в ОФК от организации аванс за платную медицинскую услугу | 2 201 01 510Поступления денежных средств на банковские счета учреждения  | 2 205 03 660Уменьшение дебиторской задолженности по доходам от рыночных продаж товаров, работ, услуг  | 2 210 02 130Расчеты с ОФК по поступившим в бюджет доходам от рыночных продаж товаров, работ, услуг | 2 205 03 660Уменьшение дебиторской задолженности по доходам от рыночных продаж товаров, работ, услуг  | 5 000 |
| 3.2. Оказаны организации и оплачены ею на лицевой счет платные медицинские услуги, освобожденные от НДС  | 2 205 03 560Увеличение дебиторской задолженности по доходам от рыночных продаж товаров, работ, услуг | 2 401 01 130Доходы от рыночных продаж товаров, работ, услуг | 2 205 03 560Увеличение дебиторской задолженности по доходам от рыночных продаж товаров, работ, услуг | 2 401 01 130Доходы от рыночных продаж товаров, работ, услуг  | 10 000 |
| 2 201 01 510Поступления денежных средств на банковские счета учреждения17 (130)\*Поступление денежных средств на банковские счета учреждения | 2 205 03 660Уменьшение дебиторской задолженности по доходам от рыночных продаж товаров, работ, услуг  | 2 210 02 130Расчеты с ОФК по поступившим доходам от рыночных продаж товаров, работ, услуг  | 2 205 03 660Уменьшение дебиторской задолженности по доходам от рыночных продаж товаров, работ, услуг  | 5 000 |

В скобках на забалансовых счетах показан код экономической классификации доходов (ЭКД) и расходов (ЭКР), соответствующий отражаемой операции.

Порядок отражения затрат на осуществление платных медицинских услуг также имеет свои особенности в бюджетном учете медицинского учреждения. При их отражении в соответствии с Инструкцией № 107н требование о формировании фактической себестоимости реализуемых платных услуг было лишь обозначено в виде отнесения собранных на субсчете 220 «Расходы по предпринимательской деятельности» фактических текущих затрат учреждения на его финансовые результаты через субсчет 280 «Выполненные и сданные заказчикам продукция, работы и услуги», на котором и предполагалось формировать фактическую себестоимость реализуемых услуг. Однако сами бюджетные учреждения, ссылаясь на значительную номенклатуру платных медицинских услуг, порядок налогообложения результатов осуществления таких услуг (исходя не из стоимости каждой услуги, а из общей разницы между связанными с этими услугами доходами и расходами), а также на нечеткую регламентацию действующими нормативными документами порядка использования субсчета 280 (в самом названии субсчета словосочетание «фактическая себестоимость» даже не упоминается), на практике использовали данный субсчет как транзитный для отражения на нем поступления и списания всех собранных на счете 220 затрат без детализации их по конкретным платным услугам. Затраты, осуществляемые за счет доходов от предпринимательской деятельности, но по каким-либо причинам не отнесенные на фактическую себестоимость платных услуг, отражались на субсчете 223 «Расходы за счет средств, формируемых из прибыли» или 224 «Расходы на капитальное строительство за счет средств на содержание и развитие материально-технической базы».

Новая система бюджетного учета не содержит специальных счетов для отражения затрат, производимых за счет прибыли после налогообложения. Отражение всех затрат бюджетного учреждения, связанных с осуществлением услуг, предусмотрено на счете 010604000 «Изготовление материалов, готовой продукции (работ, услуг)». На нем, помимо фактических затрат на платные услуги, отражаются затраты на изготовление собственными силами материалов (в соответствии с Инструкцией № 107н они отражались на субсчете 222 «Расходы по изготовлению и переработке материалов»), экспериментальных устройств (ранее отражаемые на субсчете 221 «Расходы по изготовлению экспериментальных устройств») и готовой продукции (ранее отражались на субсчете 080 «Готовая продукция»). Разделение затрат учреждения на подлежащие и не подлежащие включению в расчет облагаемой базы по налогу на прибыль предполагается осуществлять не в бюджетном (бухгалтерском), а в налоговом учете.

Порядок отражения в бюджетном учете расходов, которые в момент их совершения невозможно отнести к конкретному источнику финансирования, также претерпел некоторые изменения. Так, в новом Плане счетов бюджетного учета нет аналогов субсчету 210 «Расходы к распределению», применявшемуся для распределения таких затрат между источниками финансирования.

Вместе с тем необходимость такого распределения в новых условиях организации учета осталась, поскольку:

1) Все еще действует требование об отнесении затрат бюджетных учреждений на соответствующий источник финансирования, который отражается в 18-м разряде номера каждого счета бюджетного учета. Конечно, Инструкцией №70н, № 25н в перечень кодов источников финансирования введен код «0», применяемый в случае невозможности отнесения операций к определенному виду деятельности (источнику финансирования). Однако, учитывая четкую привязку всех затрат бюджетных учреждений к источникам их финансирования, счета бюджетного учета, содержащие данный код, по моему мнению, следует применять только как временные (транзитные) учетные регистры для последующего отнесения затрат на соответствующий источник финансирования, то есть в качестве замены предусмотренного Инструкцией № 107н субсчета 210.

2) Осталось в силе требование распределять транспортные и коммунальные расходы, а также расходы на услуги связи в целях налогообложения прибыли бюджетного учреждения (ст. 321.1. НК РФ).

Исходя из вышеизложенного, соответствующие затраты учреждения подлежат первоначальному отражению на счетах бюджетного учета, содержащих в 18-м разряде код «0», с последующим распределением их между бюджетными и внебюджетными источниками финансирования. В целях сближения бюджетного и налогового учета указанное распределение целесообразно проводить в соответствии со ст.321.1. НК РФ, что должно быть закреплено в учетной политике учреждения.

1.5 Учет родительской платы за содержание детей в детских дошкольных учреждениях

Понятие "родительская плата" в Инструкции № 70н, 25н отсутствует.

Учет родительской платы за содержание детей в детских дошкольных учреждениях осуществляется следующими проводками:

- начисление родительских взносов (за месяц)

Дебет 2 20503 560/род.взн. «Увеличение дебиторской задолженности по доходам от рыночных продаж товаров, работ, услуг»

Кредит 2 40101 130/род.взн. «Доходы от рыночных продаж товаров, работ, услуг»

- поступление родительской платы (зачисление на счет бюджета) (наличие соответствующего пункта в генеральном разрешении)

Дебет 2 20101 510 «Поступление денежных средств учреждения на банковские счета»

Кредит 2 20503 660/род.взн. «Уменьшение дебиторской задолженности по доходам от рыночных продаж товаров, работ, услуг»

- поступление родительской платы в кассу

Дебет 2 20104 510 «Поступления в кассу»

Кредит 2 20503 660/ род.взн. «Уменьшение дебиторской задолженности по доходам от рыночных продаж товаров, работ, услуг»

Учреждения, осуществляющие предпринимательскую и иную деятельность, приносящую доход, в том числе оказывающие услуги по содержанию детей в дошкольных образовательных учреждениях, расчеты с потребителями товаров, работ и услуг отражают на счете аналитического учета 0 205 03 000 «Расчеты с дебиторами по доходам от рыночных продаж товаров, работ, услуг».

Рассмотрим отражение в бюджетном учете расчетов по доходам на конкретном примере.

Дошкольное образовательное учреждение (ДОУ) осуществляет расчеты с родителями за содержание детей. Родительская плата установлена в размере 1 800 руб. в месяц.

В календарном месяце отчетного года из 20 возможных рабочих дней ребенок посещал ДОУ 15 дней. Оплата за содержание ребенка в нем произведена родителями авансом в установленном месячном размере родительской платы.

В бухгалтерском учете будут составлены следующие записи:

Начислена родительская плата за фактическое количество дней посещаемости ребенком ДОУ (1 800 руб. / 20 дн. х 15 дн.)

Дт 2 205 03 560

Кт 2 401 01 130

Поступили средства родителей на банковский счет учреждения

Дт 2 201 01 510- Кт 2 205 03 660 -1350 руб.

Были использованы следующие счета Плана счетов бюджетного учета:

2 205 03 560 (660) – «Увеличение (уменьшение) дебиторской задолженности по доходам от рыночных продаж товаров, работ, услуг по предпринимательской и иной деятельности, приносящей доход»;

2 201 01 510 – «Поступления денежных средств учреждения на банковские счета»;

2 401 01 130 – «Доходы от рыночных продаж товаров, работ, услуг».

По расчетам с родителями в активе баланса будет отражена дебиторская задолженность в сумме 450 руб.

1.6 Учет в столовой

Столовая - это общедоступная либо обслуживающая определенный контингент потребителей организация общественного питания, производящая и реализующая блюда в соответствии с разнообразным по дням недели меню. Такое определение приведено в ГОСТ Р 50762-95 "Общественное питание. Классификация предприятий", утвержденном Постановлением Госстандарта России от 05.04.1995 N 198.

Требования, которые содержатся в государственных стандартах, являются обязательными для организаций общественного питания любых организационно-правовых форм. Перечень услуг, оказываемых такими организациями, довольно широк. Для столовых основными являются услуги питания, организация потребления и обслуживания. Кроме того, эти организации могут изготавливать и реализовывать кулинарную продукцию и кондитерские изделия.

Помимо ГОСТов существуют Правила оказания услуг общественного питания, утвержденные Постановлением Правительства РФ от 15.08.1997 N 1036.

Наряду с другими признаками столовые различаются по месту расположения: общедоступная, по месту работы, учебы. Именно это важно при решении вопросов бухгалтерского учета деятельности данной структуры. Мы рассмотрим методологию бюджетного учета хозяйственных операций деятельности столовой как структурного подразделения бюджетного учреждения - лечебного, образовательного, органа управления, воинской части и т.д.

Учет деятельности столовой за счет бюджетного финансирования

Рассмотрим, например, бюджетный учет организации питания в лечебном бюджетном учреждении.

Отличие общедоступного общественного питания от питания пациентов в больнице связано с калькулированием этих затрат по рационам. Столовая больницы не является обособленным подразделением общественного питания, так как расходы на питание больных заложены в стоимость их лечения.

Питание пациентов в больнице следует рассматривать как часть общего процесса их лечения. Следовательно, стоимость питания больных должна быть отнесена на тот же источник финансирования, за счет которого покрываются затраты на лечение. Это могут быть бюджетные средства, средства обязательного либо добровольного медицинского страхования, а также собственные средства больного. При этом необходимо отметить особенности учета средств, получаемых бюджетными учреждениями в рамках программ обязательного медицинского страхования, установленные Методическими указаниями по внедрению Инструкции по бюджетному учету, утвержденной Приказом Министерства финансов Российской Федерации от 26.08.2004 N 70н (далее - Методические указания)

В соответствии с п. 6 Методических указаний операции со средствами, получаемыми учреждениями из бюджетов Федерального фонда обязательного медицинского страхования (ФФОМС) или территориальных фондов обязательного медицинского страхования (ТФОМС), должны учитываться обособленно как бюджетные средства с формированием и представлением в указанные внебюджетные фонды отдельного баланса и других форм бюджетной отчетности. Обоснованность такого решения очевидна. Хотя ФФОМС и ТФОМС - это, с одной стороны, внебюджетные фонды, однако их годовой бюджет также утверждается федеральным законом. Для этого Банк России открывает учреждениям отдельные балансовые счета: 40403 "Федеральный фонд обязательного медицинского страхования Российской Федерации" и 40404 "Территориальные фонды обязательного медицинского страхования" с отличительным признаком 1 в 14-м разряде и символом 01 в 15-м и 16-м разрядах номеров счетов (Положение Банка России от 05.12.2002 N 205-П "О правилах ведения бухгалтерского учета в кредитных организациях, расположенных на территории РФ").

Средства обязательного медицинского страхования, полученные медицинскими организациями от страховых компаний, отражаются в бюджетном учете как целевые и учитываются в порядке, установленном для средств, получаемых от предпринимательской и иной приносящей доход деятельности. Однако следует обратить внимание, что, являясь средствами целевого финансирования, они не подлежат налогообложению.

Мы не будем рассматривать порядок выписки ответственными лицами питания больным лечебного учреждения. Положения об организации их деятельности установлены специальными приказами Минздрава России. Остановимся на бухгалтерских записях хозяйственных операций столовой лечебного учреждения, проводимых за счет бюджетных средств.

Особенности учета в столовых связаны с тем, что в них фактически отпускаются приготовленные блюда и частично - приобретенные товары, т.е. столовыми часть продукции отпускается (или реализуется) без обработки (например, хлебобулочные изделия или напитки), а часть - в переработанном виде (готовые блюда, кондитерские изделия и т.п.).

В больницах составляют единое меню на следующий день, а затем исходя из числа больных и собственных сотрудников рассчитывается количество продуктов, которое необходимо получить на складе.

В организациях общественного питания цена на продукцию в качестве прямых затрат включает только стоимость сырья, остальные ее элементы (издержки и прибыль) отражаются в ее составе косвенно, через торговую надбавку. В рассматриваемом случае все фактические расходы, связанные с организацией питания больных, должны быть учтены по натуральным нормам и фактически сложившимся ценам.

При передаче из кладовой в столовую сырья для изготовления блюд либо приобретенных готовых к употреблению продуктов питания составляется бухгалтерская проводка:

Д 140101272 "Расходование материальных запасов" - К 110502440 "Уменьшение стоимости продуктов питания".

Материальные запасы списываются (отпускаются) по средней фактической стоимости.

Продукты из кладовой выдаются в пределах суточной потребности, рассчитанной в плане-меню и с учетом остатков на кухне с предыдущего дня.

Кроме продуктов питания на расходы списываются суммы калькуляционных статей затрат на осуществление деятельности столовой:

Д 140101271 "Расходы на амортизацию основных средств и нематериальных активов" - К 110400410 "Уменьшение стоимости основных средств за счет амортизации" - отражена амортизация объектов основных средств (помещений, оборудования, холодильника, плит и др.) (по аналитическим счетам);

Д 140101220 "Расходы на приобретение услуг" - К 130200730 "Увеличение кредиторской задолженности по расчетам с поставщиками и подрядчиками по оплате услуг" - отражены расходы на приобретение услуг (коммунальных, связи, транспортных и др., оплату труда по договорам гражданско-правового характера с начислениями) (по аналитическим счетам);

Д 140101211 "Расходы по оплате труда" - К 130201730 "Увеличение кредиторской задолженности по оплате труда" - отражены расходы на оплату труда работникам по трудовым договорам;

Д 140101213 "Расходы на начисления на оплату труда" - К 130302730 "Увеличение кредиторской задолженности по единому социальному налогу и страховым взносам на обязательное пенсионное страхование в Российской Федерации", 130306730 "Увеличение кредиторской задолженности по обязательному социальному страхованию от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний" - отражены начисления на оплату труда.

В организациях общественного питания цена на продукцию в качестве прямых затрат включает только стоимость сырья, остальные элементы цены отражаются в ее составе косвенно, через торговую надбавку.

Бухгалтерский учет реализации продукции столовых, состоящих на балансе бюджетных учреждений

Практически каждое учебное заведение заботится об организации питания своих учащихся и студентов. Чаще всего для этих целей в учебном заведении существует столовая. В соответствии с п. 5 ст. 51 Закона РФ от 10.07.1992 N 3266-1 "Об образовании" организация питания в образовательных учреждениях возлагается на них. Питание в этих столовых платное. За счет бюджетных средств должен питаться только ограниченный контингент: например, дети из многодетных семей, школьники из малообеспеченных семей. В некоторых случаях имеет место государственная дотация на удешевление питания.

Бухгалтерский учет хозяйственных операций таких столовых ведется по правилам, которые установлены Инструкцией по бюджетному учету, утвержденной Приказом Минфина России от 26.08.2004 N 70н, для предпринимательской и иной приносящей доход деятельности.

Для учета затрат в рамках предпринимательской и иной деятельности, приносящей доход, при изготовлении продукции, признаваемой нефинансовым активом, в соответствии с п. 81 Инструкции по бюджетному учету предназначен счет 210604000 "Изготовление материалов, готовой продукции (работ, услуг)". Стоимость изготовления формируется по дебету указанного счета в корреспонденции с соответствующими счетами учета выбытия активов и счетами учета расчетов.

Для учета готовой продукции, изготовленной в рамках предпринимательской и иной приносящей доход деятельности, предназначен счет 210506000 "Готовая продукция". Принятие к учету готовой продукции по фактической себестоимости отражается в бюджетном учете записью:

Д 210506340 "Увеличение стоимости готовой продукции" - К 210604440 "Уменьшение стоимости изготовления материалов, готовой продукции (работ, услуг)".

Списывается готовая продукция при ее отпуске по фактической себестоимости в дебет счета 240101172 "Доходы от реализации активов" с кредита счета 210506440 "Уменьшение стоимости готовой продукции".

Учитывая особый статус столовых бюджетных учреждений среди других организаций общественного питания, изготовление и реализацию их продукции следует отражать в учете с применением общей схемы учетных записей по отражению изготовления и реализации бюджетными учреждениями любой готовой продукции. Доход от реализации продукции общественного питания, включая наценку, отражается по кредиту счета 240101172 "Доходы от реализации активов".

Пример. Бюджетный вуз имеет на балансе столовую для обеспечения питанием обучающихся и других участников учебного процесса.

В октябре 2005 г. в кассу учреждения получен доход от реализации продукции столовой в сумме 118 000 руб. (в том числе НДС - 18 000 руб.). Наличие НДС свидетельствует о том, что данное учреждение по деятельности столовой не является плательщиком ЕНВД. Предположим, законом субъекта РФ установлено, что при исчислении единого налога не признается услугами общественного питания деятельность столовых, находящихся на балансе домов отдыха, санаториев, пансионатов, образовательных учреждений, учреждений здравоохранения, закрытых для общего пользования.

Для изготовления продукции столовой в декабре 2005 г. были приобретены продукты питания на сумму 96 000 руб., включая "входной" НДС - 14 400 руб. Расходы на изготовление продукции общественного питания за тот же период составили 90 000 руб.

В октябре в учете операции были отражены следующими записями:

Д 210502340 "Увеличение стоимости продуктов питания" - К 230220730 "Увеличение кредиторской задолженности по приобретению материальных запасов" - 81 600 руб. - оплачены, получены от поставщика и оприходованы продукты питания;

Д 221001560 "Увеличение дебиторской задолженности по НДС по приобретенным материальным ценностям, работам, услугам" - К 230220730 "Увеличение кредиторской задолженности по приобретению материальных запасов" -14 400 руб. - выделен "входной" НДС;

Д 230304830 "Уменьшение кредиторской задолженности по налогу на добавленную стоимость" - К 221001660 "Уменьшение дебиторской задолженности по НДС по приобретенным материальным ценностям, работам, услугам" -14 400 руб. - произведен налоговый вычет по НДС;

Д 210604340 "Увеличение стоимости изготовления материалов, готовой продукции (работ, услуг)" -К 210502440 "Уменьшение стоимости продуктов питания" - 64 760 руб. - списаны в производство приобретенные продукты питания;

Д 210604340 "Увеличение стоимости изготовления материалов, готовой продукции (работ, услуг)" -К 230201730 "Увеличение кредиторской задолженности по оплате труда" - 20 000 руб. - начислена заработная плата работникам столовой;

Д 230201830 "Уменьшение кредиторской задолженности по оплате труда" - К 230301730 "Увеличение кредиторской задолженности по налогу на доходы физических лиц" - 2600 руб. - удержан НДФЛ с заработной платы работников столовой за октябрь 2005 г.;

Д 210604340 "Увеличение стоимости изготовления материалов, готовой продукции (работ, услуг)" -К 230302730 "Увеличение кредиторской задолженности по единому социальному налогу и страховым взносам на обязательное пенсионное страхование в РФ", 230306730 "Увеличение кредиторской задолженности по обязательному социальному страхованию от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний" - 5240 руб. - произведены начисления на заработную плату (ЕСН, в ПФР и страховые взносы от несчастных случаев и профессиональных заболеваний).

Проводки по оприходованию и списанию при реализации изготовленной продукции общественного питания выглядят следующим образом:

Д 210506340 "Увеличение стоимости готовой продукции" - К 210604440 "Уменьшение стоимости изготовления материалов, готовой продукции (работ, услуг)" - 90 000 руб. - оприходована готовая продукция общественного питания по фактической стоимости;

Д 240101172 "Доходы от реализации активов" - К 210506440 "Уменьшение стоимости готовой продукции" - 90 000 руб. - списана готовая продукция общественного питания при реализации по фактической стоимости.

Сумма, полученная от реализации продукции столовой, в полном объеме сдана в банк и зачислена на лицевой счет по учету средств от предпринимательской и иной приносящей доход деятельности. При этом в бюджетном учете были произведены следующие записи:

Д 220104510 "Поступления в кассу" - К 220509660 "Уменьшение дебиторской задолженности по доходам от реализации активов" - 118 000 руб. (с НДС) - получена плата за питание в кассу бюджетного учреждения;

Д 240101172 "Доходы от реализации активов" - К 230304730 "Увеличение кредиторской задолженности по налогу на добавленную стоимость" -18 000 руб. - начислен НДС;

Д 230600830 "Уменьшение кредиторской задолженности по выплате наличных денег органами, осуществляющими кассовое обслуживание исполнения бюджетов" - К 220104610 "Выбытия из кассы" -18 000 руб. - внесены средства из кассы в банк по объявлению на взнос наличными;

Д 220101510 "Поступления денежных средств учреждения на банковские счета" - К 230600730 "Увеличение кредиторской задолженности по выплате наличных денег органами, осуществляющими кассовое обслуживание исполнения бюджетов" -118 000 руб. - зачислены средства, внесенные из кассы, на лицевой счет по учету внебюджетных средств.

Одновременно с зачислением денег на лицевой счет по учету внебюджетных средств следует сделать дополнительные записи по забалансовому счету:

Д 17 "Поступления денежных средств на банковские счета учреждений" -118 000 руб.

Затем следует сделать проводку:

Д 220509560 "Увеличение дебиторской задолженности по доходам от реализации активов" - К 240101172 "Доходы от реализации активов" - 118 000 руб. - начислен доход от реализации продукции столовой в октябре 2005 г.

При этом по аналогии с НДС следует начислить налог на прибыль организаций (предположим, в сумме 2400 руб.) с отражением в бюджетном учете следующими записями:

Д 220509560 "Увеличение дебиторской задолженности по доходам от реализации активов" - К 240101172 "Доходы от реализации активов" (сторно);

Д 220509560 "Увеличение дебиторской задолженности по доходам от реализации активов" - К 230303730 "Увеличение кредиторской задолженности по налогу на прибыль".

Учет в столовых до 01.01.2006

Ранее было рекомендовано учитывать производство столовых и продуктов питания с отражением торговой наценки на счете 2 40104 130, но в отчете счет 2 40104 130 вышестоящая организация не принимает, так как Минфин России ведет жесткую политику не вносить коррективы по более широкому применению этого счета, чем предусмотрено Инструкцией от 26.08.2004 N 70н.

С отражением наценки на счете 2 40104 130 (Минфином России не разрешается)

1) Купили продукты питания (с учетом НДС)

Дебет 2 105 02 340 Кредит 2 302 20 730 10 000 руб.

2) Передали в столовую

Дебет 2 105 Об 340 Кредит 2 105 02 440 10 000 руб.

3) Отразили наценку

Дебет 2 105 06 340 Кредит 2 401 04 130 2 000 руб.

4) Расходы собрали на счете

Дебет 2 106 04 340 1 850 руб.

5) Поступление выручки

Дебет 2 201 04 510 Кредит 2 401 01 130 11 000 руб.

6) Сторно наценка

Дебет 2 105 06 340 Кредит 2 401 04 340 1 900 руб.

7) Списываем реализованные продукты питания

Дебет 2 401 01 130 Кредит 2 105 06 440 9 500 руб.

8) Списываем произведенные затраты

Дебет 2 401 01 130 Кредит 2 106 04 440 1 850 руб.

Для учета торговых операций применяются стандартные записи по учету от предпринимательской деятельности без применения счета "Доходов будущих периодов" 2 40104 130, который мог бы логично выполнять функцию счета по отражению наценки на продукты питания.

Многие бухгалтеры решили совсем не делать наценку на продукты питания, что является грубейшим нарушением правил торговли в общественном питании. Инструкция по ведению бюджетного учета является инструментом отражения финансово-хозяйственных операций фактов хозяйственной деятельности. А правовое регулирование вопросов финансово-хозяйственной деятельности в ней не содержится.

Как отражать в бюджетном учете доходы и расходы по столовой без применения счета 2 40104 130?

Рассмотрим бухгалтерские записи в случае, когда студенты, учащиеся и другие лица сами оплачивают питание. Данные для сравнения возьмем из предыдущего примера.

Основным источником покрытия расходов являются наценки на продукцию столовых (к стоимости приобретенных продуктов), которые устанавливаются в минимальных размерах в каждом из субъектов Российской Федерации. Так, на территории Москвы Письмом Правительства Москвы от 10.11.1995 N 1081-РЗП "О наценках на реализованную продукцию по предприятиям общественного питания при общеобразовательных школах, профтехучилищах, средних специальных и высших учебных заведениях" до 1 января 2006 г. были установлены следующие наценки:

по продуктам мелкой фасовки, молочным, кондитерским и т.п. - 25%;

по хлебу и хлебобулочным изделиям - 30% + расходы на доставку;

по изготовленным блюдам - 56%.

Бухгалтерский учет прихода и расхода продуктов, установление наценок, контроль за правильностью калькуляции, составление меню-требований (меню), а также контроль за реализацией продукции осуществляет бухгалтер (бухгалтеры) столовой. Он же ведет аналитический учет продуктов питания, тары в накопительной ведомости по приходу (ф. 0504037) и в накопительной ведомости по расходу (ф. 0504038), расчеты с поставщиками продуктов и т.п. (с 1 января 2006 г. применяются регистры бюджетного учета, утвержденные Приказом Минфина России от 23.09.2005 N 123н). Денежные средства, полученные за реализацию продуктов, ежедневно сдаются в кассу и на текущий счет в органах казначейства или в кредитных организациях образовательного учреждения.

1. Купили продукты питания, оприходовали, учет ведется количественно-суммовым способом по цене приобретения без налога на добавленную стоимость, поскольку столовая является структурным подразделением учебного заведения, и в соответствии со ст. 149 НК РФ производство столовой, если учреждение хотя бы частично финансируется из бюджета и его деятельность направлена на обеспечение питанием учащихся и студентов, НДС не облагается.

Ведется отдельный учет буфетной продукции от производства столовой, поскольку буфетная продукция облагается НДС на общих основаниях: Дебет 073 00000000000000 2 10502 340 Кредит 073 00000000000000 2 30220 730 10 000 руб.

2. Проведем расчет с поставщиком (чтобы рассчитаться за приобретенные продукты питания, следует иметь договор, накладную и счет (счет-фактуру) поставщика, а также пройти все процедуры конкурсного отбора в соответствии с законодательством):

Дебет 073 00000000000000 2 30220 830

Кредит 073 00000000000000 2 20101 610 . 10 000 руб.

3. Продукты питания передаются в производство согласно меню-закладке продуктов по цене приобретения:

Дебет 073 00000000000000 2 10604 340 (272) КОСГУ

Кредит 073 00000000000000 2 10502 440 9500 руб.

4. Фактические расходы отражаются на счете

073 00000000000000 2 10604 340 по фактическим расходам, например всего 1850 руб.:

а) начислены расходы по оплате труда поваров и других штатных работников: Дебет 073 00000000000000 2 10604 340 (211) КОСГУ

Кредит 073 00000000000000 2 30201 730;

б) начислены расходы по ЕСН

с 01.01.2006 изменились ставки (ПФР - 20%, ФСС - 2,9%, ФОМС федеральный - 1,1%, ФОМС территориальный - 2%):

Дебет 073 00000000000000 2 10604 340 (213) КОСГУ Кредит 073 00000000000000 2 30302 730;

в) начислены расходы по списанию хозяйственных материалов: Дебет 073 00000000000000 2 10604 340

Кредит 073 00000000000000 2 10505 440;

г) начислены расходы по выдаче основных средств стоимостью до 1 тыс. руб. включительно в эксплуатацию:

Дебет 073 00000000000000 2 10604 340 (272) КОСГУ Кредит 073 00000000000000 2 10106 410 (2 10110 410);

д) при передаче в эксплуатацию основных средств стоимостью от 1 тыс. руб. до 10 тыс. руб. начисляется амортизация в размере 100%:

Дебет 073 00000000000000 2 10604 340 (271) КОСГУ Кредит 073 00000000000000 2 10404 410 (2 10406 410);

е) начислена амортизация на основные средства стоимостью свыше 10 тыс. руб. по первым девяти амортизационным группам в соответствии с максимальным сроком полезного использования для этих групп, установленным Постановлением Правительства РФ от 01.01.2002 N 1, с учетом Письма Минфина России от 13.04.2005 N 02-14-1 Оа/721. Амортизация начисляется только линейным способом со следующего месяца после приобретения, независимо от того, находится ли этот объект в эксплуатации или нет:

Дебет 073 00000000000000 2 10604 340 (271) КОСГУ

Кредит 073 00000000000000 2 10404 410 (2 10406 410).

Для основных средств, входящих в десятую амортизационную группу вышеуказанной Классификации, расчет суммы амортизации осуществляется в соответствии со сроками полезного использования имущества, рассчитанными в соответствии с Годовыми нормами износа по основным фондам учреждений и организаций, состоящих на государственном бюджете СССР, утвержденными Госпланом СССР, Министерством финансов СССР, Госстроем СССР и ЦСУ СССР 28.06.1974 в соответствии с Постановлением Совета Министров СССР от 11.11.1973 N 824.

5. Поступление выручки по цене реализации на основании данных ККМ:

Дебет 073 00000000000000 2 20104 510

Кредит 073 00000000000000 2 40101 130 11 000 руб.

Средства расходовать без сдачи на лицевой внебюджетный счет в ОФК не разрешается.

6. На основании расходного ордера из кассы по объявлению сдаются наличные средства для дальнейшего зачисления на лицевой внебюджетный счет. Поскольку средства зачисляются на лицевой счет не сразу, а на следующий день или позже, разрыв во времени отражается на счете 073 00000000000000 2 30600 000.

Есть в этом отрицательные моменты для деятельности учреждения - средствами воспользоваться нельзя, пока они не будут зачислены на внебюджетный лицевой счет. Бухгалтерская запись при сдаче выручки будет следующей: Дебет 073 00000000000000 2 30600 830 Кредит 073 00000000000000 2 20104 610 11 000 руб.

7. Наличные денежные средства зачисляются на внебюджетный лицевой счет: Дебет 073 00000000000000 2 20101 510

Кредит 073 00000000000000 2 30600 730 11 000 руб.

8. Списываются произведенные фактические затраты столовой: Дебет 073 00000000000000 2 40101 130

Кредит 073 00000000000000 2 10604 440 11 350 руб.

Счет 2 10506 000 "Готовая продукция" в данном случае не используется. Он применяется, например, если мука передается в производство и все наполняющие для изготовления пирожков или каких-либо изделий, которые затем приходуются в количественном и суммовом выражении на склад готовой продукции, согласно калькуляции по фактической себестоимости и в последующем реализуются по продажным ценам. (Дебет 2 10506 340 Кредит 2 10604 440).

1.7 Учет в подсобном хозяйстве

Учреждение образования - сложный комплекс, состоящий не только из основных, вспомогательных подразделений и служб управления, но и из обслуживающих, подсобных, опытных производств и хозяйств. Эти подразделения нужны не только для трудового обучения, профессиональной ориентации учащихся, но и для производства продукции, которая используется для собственных нужд учреждения или может быть продана. Очень важно, например, для сельскохозяйственных вузов, имеющих факультеты агрономии, ветеринарии, механизации, иметь производственную базу (подсобное хозяйство).

Каждое из подсобных хозяйств имеет свою специфику, отраслевую направленность. Поэтому нередко у бухгалтеров возникают вопросы, связанные, с одной стороны, с требованием бухгалтерского учета в бюджетных учреждениях, а с другой - с практикой учета в каждом определенном хозяйстве.

Мы рассмотрим методику учета деятельности учебно-опытного хозяйства при агрономическом факультете (опытное поле, ботанический сад).

Организация хозяйства

Структурные подразделения вуза создают по решению ученого совета на основании приказа ректора. Статус и функции структурного подразделения определяют в положении, утвержденном ученым советом. Оно не должно противоречить уставу учреждения и законодательству РФ.

Подсобные хозяйства организуют в сельской и городской местностях при наличии соответствующих условий. В работе хозяйства принимают участие профессорско-преподавательский состав, научные сотрудники, студенты, аспиранты, а также инженерно-технический и учебно-вспомогательный персонал. Руководит его работой директор (заведующий), который создает условия для работы и обучения студентов, представляет интересы хозяйства в соответствующих органах и учреждениях.

Штатное расписание подсобного хозяйства составляет руководство вуза, исходя из существующего фонда заработной платы.

Учреждение обеспечивает хозяйство основными средствами: необходимой техникой и инструментами, а также доводит до него смету доходов и расходов на каждый финансовый год. В хозяйстве в свою очередь разрабатывают производственный план.

Бухгалтерский учет

Бухгалтерский учет подсобного хозяйства в зависимости от величины и объемов производства может вестись на балансе - едином с учреждением или отдельном.

Пока что большинство организаций ведут учет по Плану счетов, предусмотренному старой Инструкцией по бухгалтерскому учету в бюджетных учреждениях, утвержденной Приказом Минфина России от 30 декабря 1999 г. N 107н (далее - Инструкция N 107н). Однако до 1 октября все бюджетники должны перейти на План счетов, предусмотренный новой Инструкцией по бюджетному учету (далее -Инструкция N 70н).

Примерное соответствие старых и новых счетов бюджетного учета приведено в таблице.

Таблица 2

Таблица соответствия старых и новых счетов бюджетного учета

|  |  |
| --- | --- |
| По старому Плану счетов | По новому Плану счетов |
| Номер счета | наименование счета | номер счета | наименование счета (предпринимательская деятельность) |
| 220 | Расходы по предпринимательской деятельности | 210604000 | Изготовление материалов, готовой продукции(работ, услуг) |
| 060 | Материалы для учебных, научных и других целей | 210505000 | Прочие материальные запасы |
| 061 | Продукты питания | 210502000 | Продукты питания |
| 080 | Готовая продукция | 210500000 | Готовая продукция |
| 400 | Доходы отчетного периода | 240101100 | Доходы учреждения |
| 401 | Доходы будущих периодов | 240104100 | Доходы будущих периодов |
| 280 | Выполненные и сданные заказчикам продукция, работы и услуги |  | Не предусмотрен. Фактические расходы подлежат списанию в дебет счета 240101100 |

О полном соответствии говорить нельзя, так как в некоторых случаях изменился сам принцип корреспондирования счетов.

Подсобные хозяйства содержат на условиях самоокупаемости, на них не должны расходоваться средства, выделенные из бюджета учреждению. Поэтому рассмотрим только предпринимательскую деятельность.

Пример. В подсобном хозяйстве бюджетного учреждения за период было получено 150 л молока, которые были реализованы по цене 12 руб. за литр. Плановая стоимость молока составляет 6 руб. за литр. Фактические затраты на корм составили 1100 руб.

Таблица 3

Корреспонденция счетов при учете в подсобном хозяйстве

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Операция | Сумма, руб. | Корреспонденция счетов |
| Дебет | Кредит |
| 1. Формирование фактической стоимости молока | 1100 | 210604340 "Увеличение стоимости Изготовления материалов, готовой продукции (работ, услуг)" | 210505440 "Уменьшение стоимости прочих материальных запасов" |
| 2. Оприходование молока по плановой стоимости | 900 | 210506340 "Увеличение стоимости готовой продукции" | 210604440 "Уменьшение стоимости изготовления материалов, готовой продукции (работ, услуг)" |
| 3. Списание плановой стоимости реализованного молока | 900 | 240101172 "Доходы от реализации активов" | 210506440 "Уменьшение стоимости готовой продукции" |
| 4. Реализация молока | 1800 | 220509560 "Увеличение дебиторской задолженности по доходам от реализации активов" | 240101172 "Доходы от реализации активов" |
| 5. Списание в конце года суммы превышения фактических затрат над плановыми | 200 | 210506340 "Увеличение стоимости готовой продукции" | 210604440 "Уменьшение стоимости изготовления материалов, готовой продукции (работ, услуг)" |
| 200 | 240101172 "Доходы от реализации активов" | 210506440 "Уменьшение стоимости готовой продукции" |

Себестоимость

Учет доходов и расходов подсобного хозяйства идентичен учету в сельском хозяйстве. Выбор учетной схемы бухгалтерия вправе определить самостоятельно, отразив в учетной политике принятую методику.

Допустим, что хозяйство выращивает зерновые культуры и картофель.

Для обобщения информации о затратах на производство и выхода продукции в Инструкции N 107н предусмотрен субсчет 220 (аналитический счет "Растениеводство"). Аналитический учет затрат растениеводства под урожай текущего года и выхода продукции организуется по статьям затрат и видам производимой продукции. Продукцию, предназначенную на семенные цели и собственные нужды, приходуют на субсчет 060 "Материалы", продукцию, предназначенную для продажи, - на субсчет 080 "Готовая продукция". Затраты по переработке, сортировке и сушке продукции растениеводства урожая текущего года отражают на субсчете 220:

Дебет 220 Кредит 060 (080).

Отходы (гниль, сорность, усушка) по старому Плану счетов списывают (в пределах норм) методом "красное сторно" по кредиту субсчета 220 и дебету счетов, на которых учитывается продукция в зависимости от назначения (060, 080...). Расходы по подготовке семян к посеву, погрузке, транспортировке относят на сельскохозяйственные культуры по соответствующим статьям аналитического учета.

По новому Плану счетов эти проводки выглядят так:

Дебет 210604340 Кредит 210505440

- списание отходов МПЗ в пределах норм; Дебет 210604340 Кредит 210506440

- списание отходов готовой продукции в пределах норм; Дебет 240101172 Кредит 210505(06)440

- списание отходов МПЗ (готовой продукции) сверх норм.

Особенность формирования себестоимости продукции сельскохозяйственного производства состоит в том, что затраты растениеводства по обработке почв, внесению удобрений, посеву, агрохимическим и агротехническим работам, по уходу за растениями и уборке урожая производят в течение всего года. А калькулируют себестоимость основной и побочной продукции по завершении года.

В течение года продукцию собственного производства текущего года учитывают по плановой себестоимости. Следовательно, и учет ее расходования производят по плановой себестоимости.

Себестоимость отдельных видов сельскохозяйственной продукции, получаемой от соответствующих культур, определяют исходя из затрат, отнесенных на данную культуру. Себестоимость единицы продукции по каждой культуре (без побочной) рассчитывают делением затрат, отнесенных на эту культуру, на валовой выход продукции.

При несовпадении объекта учета затрат с объектом исчисления себестоимости предварительно определяют затраты, приходящиеся на побочную продукцию (солому, ботву). Оставшиеся затраты относят на себестоимость основной продукции.

В растениеводстве кроме продукции, полученной от каждой отдельной сельскохозяйственной культуры, объектом исчисления себестоимости являются также сельскохозяйственные работы, выполненные в текущем году под урожай будущего года и относящиеся к незавершенному производству по их видам, а также работы по улучшению земель.

После исчисления фактической себестоимости продукции растениеводства в конце года плановую себестоимость доводят до фактической путем списания на соответствующие счета калькуляционных разниц. Для этого сопоставляют по каждому аналитическому счету плановую себестоимость оприходованной в течение года продукции с фактическими затратами и выявляют разницу.

По старой Инструкции N 107н после распределения и списания калькуляционных разниц по культурам на субсчете 220 "Растениеводство" остаются затраты по незавершенному производству, подтвержденные инвентаризационной описью незавершенного производства, которые показывают в заключительном балансе.

Пример. Итак, рассмотрим поэтапно учет расходов, реализации продукции и закрытие счетов по подсобным (учебным) сельским хозяйствам.

1. Учет расходов по изготовлению сельскохозяйственной продукции. По старому Плану счетов:

Дебет 220 Кредит 06 (17, 18, 19...)

- в течение года учтены расходы (материалы, заработная плата, страховые взносы, ЕСН, работы, услуги...).

По новому Плану счетов:

Дебет 210604340 Кредит 230201730 (230202(06)730, 210505440, 230202(03, 04, 05...)730...)

- в течение года учтены расходы (материалы, заработная плата, страховые взносы, ЕСН, работы, услуги...).

2. Оприходование сельхозпродукции (по плановым ценам в течение года). По старому Плану счетов:

Дебет 080 Кредит 220

- оприходована сельскохозяйственная продукция (по плановым ценам в течение года). По новому Плану счетов:

Дебет 210506340 Кредит 210604440

- оприходована сельскохозяйственная продукция (по плановым ценам в течение года).

3. Реализация сельхозпродукции. По старому Плану счетов: Дебет 280 Кредит 080

- отражена стоимость переданной покупателю сельскохозяйственной продукции (по плановым ценам).

По новому Плану счетов:

Дебет 220503560 Кредит 240101172

- отражена продажа сельхозпродукции (по цене с НДС) методом начисления; Дебет 240101172 Кредит 230304730

- учтена задолженность перед бюджетом по НДС; Дебет 240101172 Кредит 210506440

- списана себестоимость реализованной сельхозпродукции.

4. Продукция передана на нужды учреждения образования. По старому Плану счетов:

Дебет 061 Кредит 080

- передана изготовленная продукция подсобных сельских хозяйств на нужды учреждения образования (по плановым ценам).

По новому Плану счетов:

Дебет 210502340 Кредит 210506440

- передана изготовленная продукция подсобных сельских хозяйств на нужды учреждения образования (по плановым ценам).

5. Корректировка стоимости нереализованной продукции по итогам года. По старому Плану счетов:

Дебет 080 Кредит 220

- в конце года произведена корректировка на сумму разницы между фактической и плановой себестоимостью в части нереализованной сельскохозяйственной продукции.

По новому Плану счетов:

Дебет 210506340 Кредит 210604440

- в конце года произведена корректировка на сумму разницы между фактической и плановой себестоимостью в части нереализованной сельскохозяйственной продукции. 6. Корректировка стоимости реализованной продукции в конце года. По старому Плану счетов: Дебет 280 Кредит 220

- в конце года произведена корректировка на сумму разницы между фактической и плановой себестоимостью в части реализованной сельскохозяйственной продукции.

По новому Плану счетов:

Дебет 240101172 Кредит 210604440

- в конце года произведена корректировка на сумму разницы между фактической и плановой себестоимостью в части реализованной сельскохозяйственной продукции.

Доходы

По старому Плану счетов (кассовый метод) доходы подсобного хозяйства учитывают на счете 40 субсчет 400 "Доходы отчетного периода" и субсчет 401 "Доходы будущих периодов" (по долгосрочным доходам).

На субсчете 400 "Доходы отчетного периода" учитывают поступившую в отчетном периоде оплату от заказчиков и покупателей за сданную (проданную) продукцию.

По кредиту этого субсчета отражают отпускную стоимость оплаченной продукции и при этом дебетуют субсчет 401, а также отражают полученную в кассу выручку от реализации.

По подсобному хозяйству в течение года записывают плановую стоимость продукции проводкой:

Дебет 400 Кредит 280.

По новому Плану счетов эта проводка выглядит так:

Дебет 240101172 Кредит 210604440.

Результат от реализации продукции - превышение доходов над расходами или расходов над доходами - отражают в конце отчетного периода следующим образом.

1. Доходы превысили расходы. По старому Плану счетов: Дебет 400 Кредит 410.

По новому Плану счетов:

Дебет 240101172 Кредит 240103000.

2. Расходы превысили доходы. По старому Плану счетов: Дебет 410 Кредит 400.

По новому Плану счетов:

Дебет 240103000 Кредит 240101172.

По кредиту 401 "Доходы будущих периодов" учитывают суммы, начисленные заказчикам в соответствии с договорами за сданную им продукцию.

По новому Плану счетов увеличение задолженности заказчика учитывают так:

Дебет 220503560 Кредит 240101172.

По дебету 401 и кредиту 400 производят записи по поступившим от заказчиков средствам за сданную им продукцию. По новым счетам оприходование денег записывают таким образом:

Дебет 220101510 Кредит 220503660.

Аналитический учет по субсчетам 400 и 401, согласно Инструкции N 107н, велся на многографных карточках - форма 283 и форма 0512026. С введением Инструкции N 70н эти регистры отменяются. Новые формы разрабатывают органы, организующие исполнение соответствующих бюджетов РФ. Так, для учреждений федерального уровня вводится многографная карточка по форме 0504807.

Налогообложение

На подсобные хозяйства распространяется утвержденный в учреждении приказ об учетной политике для целей налогообложения. То есть все существующие налоги, обязательные к исчислению и уплате в целом по учебному заведению, применительны и к подсобному хозяйству.

Обычно бухгалтер подсобного хозяйства ведет учет доходов, расходов, расчет себестоимости, всю первичную документацию, делает своды и промежуточный баланс по своему подразделению и отчитывается перед главным бухгалтером учреждения по бухгалтерскому и налоговому учету.

Расчет и уплату налогов вуз производит централизованно вместе со всеми структурными подразделениями и подсобными хозяйствами.

Для контроля деятельности подсобного хозяйства головное учреждение проводит ревизии и инвентаризации.

Специфические вопросы, которые рассматривают ревизоры, это: выполнение планов выхода продукции растениеводства и посева, анализ обеспеченности хозяйства семенами, удобрениями, соблюдение севооборота, расчет норм высева семян, полнота и правильность оприходования собранного урожая.

Очень важно провести и анализ себестоимости в сопоставлении с планом, а также соблюдение установленного порядка списания недостач и потерь сельскохозяйственной продукции

1.8 Учет материалов полученных от ликвидации основных средств

Вначале несколько слов о признании расходов при ликвидации основного средства. Если ликвидируемое основное средство на момент ликвидации продолжало амортизироваться в соответствии с установленным сроком полезного использования, то суммы недоначисленной амортизации списываются на внереализационные расходы. Это следует из положений подпункта 8 статьи 265 НК РФ, в соответствии с которым расходы на ликвидацию выводимых из эксплуатации основных средств, включая суммы недоначисленной в соответствии с установленным сроком полезного использования амортизации, учитываются в составе внереализационных расходов. Данные расходы признаются единовременно в том отчетном (налоговом) периоде к которому они относятся (п. 1 ст. 272 НК РФ). Другими словами, эти расходы связаны с первоначальными затратами организации на приобретение основного средства, которые "не успели" уменьшить налоговую базу по налогу на прибыль в качестве амортизационных отчислений, поскольку основное средство было ликвидировано.

В результате ликвидации основного средства налогоплательщик получает материалы. На основании подпункта 13 статьи 250 НК РФ материалы, полученные при ликвидации основных средств, должны учитываться в целях налогообложения как внереализационные доходы. Датой получения дохода признается дата составления акта ликвидации амортизируемого имущества, оформленного в соответствии с требованиями бухгалтерского учета (подп. 8 п. 4 ст. 271 НК РФ). Следует иметь в виду, что величина таких доходов должна рассчитываться по рыночной стоимости материалов.

Стоимость материалов, полученных в результате ликвидации основного средства, по своей сути является внереализационным доходом, полученным в натуральной форме. Пункт 5 статьи 274 НК РФ устанавливает, что в таких ситуациях доход должен учитываться исходя из цены сделки с учетом положений статьи 40 НК. В данной норме содержатся как указания относительно корректировки цен по сделкам, так и правила определения рыночной цены. Поскольку в рассматриваемом случае доход возникает не в связи со сделкой, к нему применимы те положения, которые связаны с рыночной ценой.

Кроме того, согласно пункту 1 статьи 54 НК налогоплательщики-организации исчисляют налоговую базу на основе данных регистров бухгалтерского учета и (или) на основе иных документально подтвержденных данных об объектах, подлежащих налогообложению либо связанных с налогообложением. Следовательно, при оценке материалов, полученных в результате ликвидации основных средств, необходимо руководствоваться законодательством о бухгалтерском учете. На это дополнительно ориентируют положения статьи 313 НК РФ, согласно которым основой для налогового учета являются данные бухгалтерского учета.

В бухгалтерском учете оценка материалов, полученных при ликвидации основных средств, производится исходя из их рыночной стоимости. материальные ценности, остающиеся от списания непригодных к восстановлению и дальнейшему использованию основных средств, приходуются по рыночной стоимости на дату списания.

Пример. В учреждении ликвидируется объект, по которому начислена амортизация в размере 100% первоначальной стоимости. В учете отражено сальдо по счетам: -110104000 "Машины и оборудование" - 60 000 руб.; -110404000 "Амортизация машин и оборудования" - 60 000 руб. Материалы, полученные от ликвидации объекта, оценены в размере 2000 руб. В учете должны быть сделаны следующие записи:

1. Списание объекта с учета: д 1Ю404410

К 110104410-60 000 руб.

2. Постановка на учет материалов, полученных от ликвидации объекта: Д210500340

3. Начислен налог на прибыль: Д240101172

К 230303730 - 480 руб.

Пример . В учреждении ликвидируется объект, по которому не начислена амортизация в размере 100% первоначальной стоимости. В учете отражено сальдо по счетам: -110104000 "Машины и оборудование" - 60 000 руб.; -110404000 "Амортизация машин и оборудования" - 58 000 руб. Материалы, полученные от ликвидации объекта, оценены в размере 2000 руб. В учете должны быть сделаны следующие записи:

1. Списание начисленной амортизации: Д110404410

К 110104410-58 000 руб.

2. Списание остаточной стоимости объекта: Д140101172

К 110104410-2000 руб.

3. Постановка на учет материалов, полученных от ликвидации объекта: Д110500340 - К 140101172-2000 руб.

Поскольку, как было указано выше, налоговая база исчисляется на основе данных бухгалтерского учета, в налоговом учете оценка материалов, полученных при ликвидации основных средств, по нашему мнению, также должна производиться исходя из их рыночной стоимости. Следует иметь в виду, что налоговые органы придерживаются аналогичной позиции. [13,76]

Подтверждением тому служит пункт 4 отмененных Методических рекомендаций по применению главы 25 "Налог на прибыль организаций", согласно которому доходы, полученные в натуральной форме, определяются исходя из рыночных цен. Кроме того, Инструкция по заполнению декларации по налогу на прибыль, утвержденной приказом МНС России от 29.12.2001 № БГ-3-02/585 прямо указывает на то, что доходы в виде стоимости материалов, полученных при ликвидации основных средств, должны оцениваться по рыночным ценам.

2. Учет операций по целевым средствам и безвозмездным поступлениям

2.1 Учет целевого использования средств, предназначенного для осуществления мероприятий целевого назначения

Целевое использование средств – соответствие целям и результатам. Выделение бюджетных средств осуществляется не в соответствии с планом, а под определенные цели решения определенных производственно-хозяйственных задач, при этом результат таких хозяйственных операций должен быть объективно обоснован оптимальным соотношением цена – качество (достижение поставленной задачи с лучшим качеством при минимальных затратах).

Учет деятельности приносящей доход, целевых средств и безвозмездных поступлений теперь следует отражать на одних и тех же счетах с признаком "2" в разряде 18. При этом в Плане счетов бюджетного учета не предусмотрены отдельные счета для учета целевых средств.

Бухгалтерский учет целевых средств всегда был отдельным важным разделом бухгалтерского учета и обеспечивал контроль за сохранностью и целевым использованием этих средств.

Например, в Инструкции по бухгалтерскому учету в бюджетных учреждениях, утвержденной Приказом Минфина России от 30.12.1999г. № 107н, для обеспечения контроля за сохранностью целевых средств и целевым их использованием применялись отдельные счета:

110 Целевые средства и безвозмездные поступления;

115 Средства, полученные от государственных внебюджетных фондов;

225 Расходы по целевым средствам на содержание учреждения и другие мероприятия;

228 Расходы за счет средств, полученных от государственных внебюджетных фондов;

270 Целевые средства на содержание учреждения и другие мероприятия;

274 Целевые средства, полученные учреждением от государственных внебюджетных фондов.

При этом предписывалось ведение аналитического учета по субсчетам 110, 225, 270 по отдельным видам целевых средств и безвозмездных поступлений.

Теперь требования обеспечить аналитический учет по видам целевых средств Инструкция по бюджетному учету не содержит. Вместе с тем в целях налогового учета необходимо организовать обособленный аналитический учет по видам целевых средств, для того чтобы можно было отследить их целевое использование.

Согласно НК РФ (ст. 251) при определении налоговой базы не учитываются доходы: в виде имущества, полученного налогоплательщиком в рамках целевого финансирования, а также целевые поступления. При этом налогоплательщики, получившие средства целевого финансирования и целевые поступления, обязаны вести раздельный учет доходов (расходов), полученных (произведенных) в рамках целевого финансирования. При отсутствии такого учета у налогоплательщика, получившего средства целевого финансирования (целевые поступления), указанные средства рассматриваются как подлежащие налогообложению с даты их получения.

Следует отметить также, что из Инструкции по бюджетному учету исключено положение о том, что при отсутствии возможности отнесения к определенному виду деятельности в 18 разряде номера счета Плана счетов бюджетного учета можно использовать код вида деятельности "0". Это связано с тем, что в Балансе (ф. 0503130, 0503120) предусмотрено строгое равенство итоговых данных сумме бюджетных и внебюджетных средств. Соответствующее контрольное соотношение приведено в Инструкции о порядке составления и представления годовой, квартальной и месячной бюджетной отчетности (утверждена приказом Минфина России от 21.01.2005 № 5н,137н).

2.2 Учет целевых средств полученных от других организаций

Информация о государственной помощи, предоставленной в форме субвенций, субсидий, бюджетных кредитов (за исключением налоговых кредитов, отсрочек и рассрочек по уплате налогов и платежей и других обязательств), включая предоставление в виде ресурсов, отличных от денежных средств (земельные участки, природные ресурсы и другое имущество), и в прочих формах. При этом для отражения в бухгалтерском учете полученных бюджетных средств на следующие направления расходования:

на финансирование капитальных расходов, связанных с покупкой, строительством или приобретением иным путем внеоборотных активов (основных средств и др.);

на покрытие текущих расходов организации, подлежащих компенсации на систематической основе (приобретение материально - производственных запасов, оплата труда работников и другие расходы аналогичного характера);

как компенсация за уже понесенные организацией расходы, включая убытки, в частности в жилищно - коммунальном хозяйстве, агропромышленном комплексе (в части возмещения убытков предприятий муниципального жилищно - комму нального хозяйства, городского хозяйства, обеспечивающих объекты социальной сферы муниципальной собственности теплоэнергоресурсами (разницы между тарифами за услуги и затратами) и т.д.;

на оказание немедленной финансовой поддержки организации в виде чрезвычайной помощи без связи с осуществлением расходов в будущем и др..

При этом при организации бухгалтерского учета получаемых из бюджетов соответствующих уровней сумм дотаций в связи с государственным регулированием цен на продукцию (работы, услуги) не могут использоваться положения ПБУ 13/2000. В части отражения в бухгалтерском учете полученных бюджетных средств в качестве выручки от продажи продукции и товаров (выполнения работ, оказания услуг), полученной от обычных видов деятельности. В таком порядке в бухгалтерском учете отражаются, в частности, средства, полученные:

на компенсацию тарифов на электрическую энергию;

на суммы льгот, предоставляемых отдельным категориям населения по оплате услуг жилищно - коммунального хозяйства, услуг связи, по проезду в городском транспорте и метрополитене, на оплату медицинских услуг;

на осуществление программы по ремонту и техническому обслуживанию объектов социальной сферы, благоустройству, озеленению, освещению городов и поселков, благоустройству и содержанию дорог, на реструктуризацию оборонной отрасли, на научно - исследовательские работы и т.д.

Порядок отражения на счетах бухгалтерского учета и налогообложения сумм, получаемых организациями целевых бюджетных ассигнований, определяется тем, какие расходы предусматривается компенсировать данной субсидией. Например, в зависимости от целей выделения средств целевого финансирования организации жилищно-коммунального хозяйства отражают в бухгалтерском учете различным образом следующие бюджетные поступления:

на возмещение из бюджета разницы между тарифами за продукцию, работы и услуги и затратами организаций жилищно - коммунального хозяйства, т.е. на покрытие убытков (по нормам ПБУ 13/2000).

Организация принимает бюджетные средства, включая ресурсы, отличные от денежных средств, к бухгалтерскому учету при наличии следующих условий:

- имеется уверенность, что условия предоставления этих средств организацией будут выполнены. Подтверждением могут быть: целевая программа организации, постановления, договоры, принятые и публично объявленные решения, план передачи земли и сооружений, технико - экономические обоснования, утвержденная проектно - сметная документация и т.п.;

- имеется уверенность, что указанные средства будут получены. Подтверждением могут быть: утвержденная бюджетная роспись, уведомление о бюджетных ассигнованиях, лимитах бюджетных обязательств, акт (накладная) приемки - передачи основных средств (форма N ОС-1), акт (накладная) приемки - передачи оборудования (форма N ОС-14) и иные соответствующие документы, подтверждающие передачу организации прав владения, пользования и распоряжения активами.

При соблюдении указанных условий бюджетные средства принятые к бухгалтерскому учету, отражаются в бухгалтерском учете как возникновение целевого финансирования и задолженности по этим средствам. По мере фактического получения бюджетных средств соответствующие суммы уменьшают задолженность и увеличивают счета учета денежных средств и т.п.

Для целей бухгалтерского учета средства государственной помощи подразделяются на:

средства на финансирование капитальных расходов, связанных с покупкой, строительством или приобретением иным путем внеоборотных активов (основных средств и др.). Предоставление этих средств может сопровождаться дополнительными условиями, ограничивающими приобретение определенных видов активов, их местонахождение или сроки приобретения и владения;

средства на финансирование текущих расходов. К ним относятся бюджетные средства, отличные от предназначенных на финансирование капитальных расходов.

Предусмотрен порядок списания бюджетных средств со счета учета целевого финансирования на финансовые результаты как внереализационные доходы в зависимости от вида направления бюджетных средств - капитальных и текущих расходов.

При вводе объектов внеоборотных активов в эксплуатацию целевое финансирование учитывается в качестве доходов будущих периодов.

Средства целевого финансирования, учтенные в составе доходов будущих периодов, признаются внереализационными доходами в течение срока полезного использования объектов внеоборотных активов в размере начисленной амортизации.

При направлении бюджетных средств на финансирование текущих расходов списание бюджетных средств со счета учета целевого финансирования производится в периоды признания расходов, на финансирование которых они предоставлены.

При этом целевое финансирование признается в качестве доходов будущих периодов в момент принятия к бухгалтерскому учету материально - производственных запасов, начисления оплаты труда и осуществления других расходов аналогичного характера с последующим отнесением на доходы отчетного периода при отпуске материально - производственных запасов в производство продукции, на выполнение работ (оказание услуг), начисления оплаты труда и осуществления других расходов .

2.3 Учет безвозмездных поступлений от организаций и лиц

Перемещение нефинансовых активов между государственными и муниципальными учреждениями является безвозмездным получением (передачей), однако порядок учета и стоимость, по которой принимаются к учету объекты нефинансовых активов при таком перемещении, отличаются от порядка, применяемого при безвозмездном получении (передаче) имущества от организаций и физических лиц.

Согласно Приказу № 25н безвозмездная передача объектов основных средств и нематериальных активов между учреждениями, подведомственными разным главным распорядителям бюджетных средств одного уровня бюджета, между учреждениями, разных уровней бюджетов, а также между учреждениями, подведомственными одному главному распорядителю (распорядителю) средств бюджета, а также государственным и муниципальным организациям (далее ведомственное перемещение), осуществляется по балансовой стоимости объекта с одновременной передачей суммы начисленной на объект амортизации.

В новой редакции Инструкции по бюджетному учету приведены также бухгалтерские записи по ведомственному перемещению объектов основных средств и нематериальных активов, как по списанию с баланса, так и по принятию на баланс. Аналогичные записи были даны в письме Федерального казначейства от 29.12.2005 г. № 42-7.1-01/2.2-397. Однако, если в указанном письме поступление основных средств (нематериальных активов) предлагается отражать по дебету счета 101.00 "Основные средства" (102.00 "Нематериальные активы") в корреспонденции со счетом 304.04.000 "Внутренние расчеты между главными распорядителями (распорядителями) и получателями средств" (401.01.180, 401.01.151), то в новой редакции Инструкции по бюджетному учету поступление основных средств (нематериальных активов) отражается в общем порядке - сначала делается запись по дебету счета 106.01 "Капитальные вложения в основные средства" (106.02 "Капитальные вложения в нематериальные активы") в корреспонденции с указанными счетами и только затем основное средство (нематериальный актив) принимается к учету на счет 101.00 "Основные средства".

В "Бухгалтерии для бюджетных учреждений, редакция 6" при поступлении НФА от другого учреждения предусмотрено принятие основного средства (НМА) как предварительно на счет 106.01 (106.02), так и сразу на счет 101.00 (102.00).

Уточнен также порядок определения срока полезного использования объектов нефинансовых активов, полученных безвозмездно. Срок полезного использования определяется:

для объектов, полученных от учреждений, состоящих на бюджетах бюджетной системы Российской Федерации и от государственных и муниципальных учреждений - с учетом сроков фактической эксплуатации и ранее начисленной суммы амортизации;

для объектов, полученных от иных юридических и физических лиц - исходя из рыночной стоимости объекта и сроков эксплуатации, установленных комиссией учреждения.

Возникает вопрос, на какие основные средства следует начислять амортизацию, а на какие - нет. В новой редакции Инструкции по бюджетному учету теперь четко сказано, что амортизация не начисляется на объекты основных средств и нематериальных активов стоимостью до 1000 рублей включительно, а так же на драгоценности, ювелирные изделия и библиотечный фонд, независимо от стоимости.

Введен новый счет 104.07 "Амортизация прочих основных средств" для учета амортизации основных средств, учитываемых на счете 101.09 "Прочие основные средства".

Общую сумму амортизации, начисленную за отчетный месяц по основным средствам и нематериальным активам, теперь следует отражать в Журнале операций по выбытию и перемещению нефинансовых активов.

Для того чтобы записи по начислению амортизации отражались в отчете "Журнале операций по выбытию и перемещению нефинансовых активов", в плане счетов "Бухгалтерии для бюджетных учреждений" необходимо установить номер журнала операций "7" у конечных субсчетов счета 104.00 "Амортизация".

У бухгалтеров возникало много вопросов о применении п. 16 (24) Инструкции № 25н "Учреждения проводят переоценку стоимости объектов основных средств (нематериальных активов), за исключением активов в драгоценных металлах, по состоянию на начало отчетного года…". Многие из них посчитали, что переоценку следует проводить ежегодно. В новой редакции Инструкции по бюджетному учету прямо сказано, что сроки и порядок переоценки основных фондов устанавливаются Правительством РФ. Уточнены также бухгалтерские записи по отражению результатов переоценки.

Исключен п. 18, предписывавший вести учет основных средств в полных рублях. При принятии к учету основных средств на счет 101.00 теперь не нужно будет делать бухгалтерские записи по отнесению сумм копеек на счет 401.01.280 "Прочие расходы". Действительно, это лишние бухгалтерские записи, засоряющие учет, поскольку в балансе основные средства показываются по остаточной стоимости, то есть за вычетом начисленной амортизации, учет которой ведется с копейками. При наличии программных продуктов для бюджетного учета исчисление нормы амортизации от стоимости основного средства (нематериального актива), выраженной в рублях и копейках, не представляет проблемы.

В группу "Безвозмездные поступления" (2 00 00000 00) включаются следующие подгруппы:

2 01 00000 00 - безвозмездные поступления от нерезидентов;

2 02 00000 00 - безвозмездные поступления от других бюджетов бюджетной системы Российской Федерации, кроме бюджетов государственных внебюджетных фондов;

2 03 00000 00 - безвозмездные поступления от государственных организаций;

2 04 00000 00 - безвозмездные поступления от негосударственных организаций;

2 05 00000 00 - безвозмездные поступления от наднациональных организаций;

2 07 00000 00 - прочие безвозмездные поступления.

Для безвозмездных поступлений код элемента доходов определяется исходя из принадлежности трансферта его получателю.

Устанавливаются следующие коды элементов доходов:

01 - федеральный бюджет;

02 - бюджет субъекта Российской Федерации;

03 - местный бюджет;

06 - Пенсионный фонд Российской Федерации;

07 - Фонд социального страхования Российской Федерации;

08 - Федеральный фонд обязательного медицинского страхования;

09 - территориальные фонды обязательного медицинского страхования.

Код программ доходов бюджетов (14 - 17 разряды кода классификации доходов бюджетов Российской Федерации) состоит из 4-х знаков.

Перемещение нефинансовых активов между государственными и муниципальными учреждениями является безвозмездным получением (передачей), однако порядок учета и стоимость, по которой принимаются к учету объекты нефинансовых активов при таком перемещении, отличаются от порядка, применяемого при безвозмездном получении (передаче) имущества от организаций и физических лиц.

2.4 Учет пожертвований

Имущество может быть передано безвозмездно либо путем пожертвовавшая либо путем дарения. При получении имущества безвозмездно следует иметь в виду, что от налогообложения прибыли освобождаются только пожертвования, признаваемые таковыми в соответствии с ГК РФ (п. 2 ст. 251 НК РФ). Поэтому следует разграничивать понятия пожертвования и дарения. В соответствии со ст. 572 ГК РФ по договору дарения одна сторона (даритель) безвозмездно передает или обязуется передать другой стороне (одаряемому) вещь либо имущественное право в собственность.

Согласно п. 1 статьи 582 Гражданского кодекса РФ пожертвованием признается дарение вещи, в т. ч. денег или права в общеполезных целях.

Пожертвования могут делаться гражданам, лечебным, воспитательным учреждениям, учреждениям социальной защиты и другим аналогичным учреждениям, благотворительным, научным и учебным учреждениям, фондам, музеям и другим учреждениям культуры, общественным и религиозным организациям, а также государству и другим субъектам гражданского права, указанным в ст. 124 ГК РФ.

Обратите внимание: учреждение, принимающее пожертвование, должно вести обособленный учет всех операций по использованию такого имущества. Бухгалтеру следует уделить внимание документальному оформлению получения пожертвования. Во избежание претензий со стороны налоговых органов договор пожертвования составляется в письменной форме, как предписывает гражданское законодательство. В соответствии с п. п. 2, 3 ст. 574 ГК РФ договор дарения движимого имущества должен быть совершен в письменной форме в случаях, когда:

- дарителем является юридическое лицо и стоимость дара превышает пять установленных законом минимальных размеров оплаты труда;

- договор содержит обещание дарения в будущем.

Согласно нормам гражданского законодательства при жертвовании имущества юридическому лицу жертвователь может, но не обязан оговаривать направление использования имущества (п. 3 ст. 582 ГК РФ). Однако, учитывая, что использованное не по назначению имущество подлежит налогообложению, в договоре следует указать направление его использования. Учреждение, получившее имущество, может составить отчет о его целевом использовании. Если пожертвованное имущество невозможно использовать в соответствии с указанным назначением, то с согласия жертвователя оно может быть использовано в других целях.

Следует также иметь в виду, что договор дарения недвижимого имущества подлежит государственной регистрации.

Пожертвования могут поступают анонимно.

В этом случае первичным документом, подтверждающим факт свершения операции, является акт приема пожертвований.

При этом необходимо соблюдать следующие условия:

Указать в учетной политике форму акта со всеми необходимыми реквизитами первичного документа, отраженными в Федеральном законе «О бухгалтерском учете» (см. стр 48).

Распоряжением по организации следует установить периодичность вскрытия ящика для пожертвований.

Распоряжением по организации следует также установить состав комиссии по оприходованию анонимных пожертвований. В нее могут быть включены председатель совета, казначей, члены ревизионной комиссии.

Этот документ достаточен для оформления пожертвований от физических лиц на любую сумму.

Формулировки в акте должны соответствовать формулировкам на ящике для пожертвований.

В пункте 2 статьи 9 Федерального закона «О бухгалтерском учета» говорится, что «первичные учетные документы принимаются к учету, если они составлены по форме, содержащейся в альбомах унифицированных форм первичной учетной документации, а документы, форма которых не предусмотрена в этих альбомах, должны содержать следующие обязательные реквизиты:

а) наименование документа;

б) дату составления документа;

в) наименование организации, от имени которой составлен документ;

г) содержание хозяйственной операции;

д) измерители хозяйственной операции в натуральном и денежном выражении;

е) наименование должностей лиц, ответственных за совершение хозяйственной операции и правильность ее оформления;

ж) личные подписи указанных лиц».

Поскольку данная форма Акта не содержится в альбомах унифицированных форм первичной учетной документации. То она должна быть указана в учетной политике.

Для операций по поступлению пожертвований в денежной форме используются расчетные счета. На сумму поступившего пожертвования согласно акту вскрытия ящика для пожертвований заполняется приходный кассовый ордер, и бухгалтерская операция отражается в кассовой книге.

Анонимное пожертвование может поступить и непосредственно в кассу религиозной организации; в этом случае в приходном кассовом ордере делается запись «анонимное пожертвование» и паспортные данные жертвователя не указываются. Запись бухгалтерской операции по поступлению анонимного пожертвования также отражается в кассовой книге.

Пожертвование может поступить от физического лица и не анонимно. В этом случае в кассе религиозной организации оформляется приходный кассовый ордер с указанием ФИО жертвователя и его паспортных данных. Запись бухгалтерской операции по поступлению пожертвования от определенного физического лица также отражается в кассовой книге.

Пожертвование может поступить и на расчетный или валютный счета. Такие пожертвования обычно поступают и от физических, и от юридических лиц.

В пункте 2 статьи 574 Гражданского кодекса РФ говорится, что дарение (пожертвование) движимого имущества должно быть оформлено договором дарения, если дарителем является юридическое лицо, и стоимость дара превышает 5 установленных законом минимальных размеров оплаты труда (до 1 июля 2002 г. минимальный размер оплаты труда составлял 100 руб., после 1 июля 2002 г. — 300 руб.).

В соответствии с п. 3 статьи 574 договор дарения (пожертвования) должен быть в обязательном порядке заключен при дарении недвижимого имущества, он подлежит государственной регистрации.

Однако в практике деятельности религиозной организации трудно бывает соблюсти требование заключения договора при поступлении движимого имущества на расчетный счет, например, денежных пожертвований. В том случае, например, если поступила на расчетный счет религиозной организации сумма, превышающая пятикратный минимум оплаты труда, и нет возможности установить связь с жертвователем — юридическим лицом для заключения договора, можно воспользоваться оговоркой в п. 2 статьи 582, где говорится, что «на принятие пожертвования не требуется чьего-либо разрешения или согласия». Однако при этом надо организовать учет так, чтобы было ясно, что это — поступления на уставную деятельность, и чтобы можно было подтвердить целевое использование средств, иначе может возникнуть необходимость уплаты налога на дарение.

Всем жертвователям следует обратить внимание на формулировки в платежных документах. Если, например, Вы хотите пожертвовать деньги на ремонт, то формулировка назначения платежа должна быть «на ремонт ».

Для осуществления безналичных расчетов печатается платежное поручение (количество экземпляров платежного поручения указывает банк) на перечисление денежных средств. Оно подписывается руководителем и главным бухгалтером организации, и на нем ставится печать организации (прихода).

При поступлении денежных средств в приход (например, от жертвователей) банк передаст вам копию платежного поручения жертвователя.

Кроме того, банк при каждом поступлении и перечислении средств дает выписку с расчетного счета, в которой указывается, какие средства оставались (начальный остаток), какие поступили, какие перечислены и каков конечный остаток.

Выписки банка подбираются по хронологии и хранятся вместе с платежными поручениями, подтверждающими движении средств по ним.

Жертвователи — физические лица могут получить льготу в виде освобождения от налога на доходы с физических лиц тех средств, которые перечислены (через сбербанк) или переданы наличными в кассу прихода на уставные цели.

Методика отражения в бюджетном учете безвозмездной передачи нефинансовых активов рассмотрена в п. п. 22 (безвозмездная передача основных средств), 28 (безвозмездная передача объектов непроизведенных активов), 38 (безвозмездная передача нематериальных активов) Инструкции N70H.

Безвозмездная передача основных средств и нематериальных активов отражается в учете двумя проводками:

1. Списывается начисленная по объектам основных средств, нематериальных активов амортизация в кредит счетов учета указанных объектов:

Дебет аналитических счетов учета уменьшения стоимости за счет амортизации основных средств О 104 хх 410 и нематериальных активов 0 104 07 420

Кредит аналитических счетов учета уменьшения стоимости объектов основных средств 0 101 хх 410 и нематериальных активов 0 103 01 420

2. Затем списывается с баланса остаточная стоимость основных средств, нематериальных активов: Дебет счета 0 401 01 241 "Расходы на субсидии государственным организациям"

Кредит аналитических счетов учета уменьшения стоимости объектов основных средств 0 101 хх 410, нематериальных активов 0 103 01 420

Безвозмездная передача материальных запасов и непроизведенных активов отражается одной проводкой:

Дебет счета 0 401 01 241 "Расходы на субсидии государственным организациям"

Кредит аналитических счетов учета уменьшения стоимости объектов непроизведенных активов 0 102 хх 430, материальных запасов 0 105 хх 440

Безвозмездное получение имущества отражается с применением счета 0 106 00 000 "Вложения в нефинансовые активы". Это следует из п. 72 Инструкции N 70н. При учете вложений в нефинансовые активы используется также счет 0 106 04 000 "Изготовление материалов, готовой продукции (работ, услуг)". Однако в соответствии с действующими нормами Инструкции N 70н данный счет предназначен только для учета операций по изготовлению материальных запасов в рамках основной деятельности и готовой продукции по предпринимательской деятельности. В связи с этим Минфин планирует внести изменения в Инструкцию в части использования счета 0 106 04 000 при формировании фактической стоимости материальных запасов. Это, в свою очередь, будет означать, что приобретение материальных запасов (в том числе и их безвозмездное получение) надо отражать с применением счета 0 106 04 000, в результате в составе стоимости материальных запасов будут учитываться все расходы по их приобретению. Операции по безвозмездному получению имущества отражают по коду вида деятельности (18-й разряд счета) - деятельность за счет целевых средств и безвозмездных поступлений.

Итак, при безвозмездном получении имущества сначала на счете 0106 00 000 отражается рыночная стоимость имущества и все затраты, связанные с его получением и доведением до состояния, пригодного к использованию. Затем материальные ценности по стоимости, собранной на указанном счете, приходуются на счета учета объектов нефинансовых активов.

1. Отражение безвозмездного получения имущества:

Дебет аналитических счетов учета увеличения капитальных вложений в основные средства 0 106 01 310, в нематериальные активы 0 106 03 320, в непроизведенные активы 0 106 03 330, в материальные запасы 0 106 04 340

Кредит счетов 0 401 01 150 "Доходы от безвозмездных и безвозвратных поступлений от бюджетов"

2. Отражение затрат, связанных с безвозмездным получением имущества и доведением его до состояния, пригодного к использованию.

Дебет аналитических счетов учета увеличения капитальных вложений в основные средства 0 106 01 310, в нематериальные активы 0 106 03 320, в непроизведенные активы 0 106 03 330, в материальные запасы 0 106 04 340

Кредит аналитических счетов учета увеличения кредиторской задолженности по приобретению нефинансовых активов 0 302 хх 730 (в случае дополнительных затрат), уменьшения дебиторской задолженности подотчетных лиц 0 208 хх 660

3. Принятие на учет (ввод в эксплуатацию) имущества:

Дебет аналитических счетов учета увеличения стоимости основных средств 0 101 хх 310, непроизведенных активов 0 102 хх 330, нематериальных активов 0 103 01 320, материальных запасов 0 105 хх 340

Кредит аналитических счетов учета уменьшения капитальных вложений в основные средства 0 106 01 410, в нематериальные активы 0 106 03 420, в непроизведенные активы 0 106 03 430, в материальные запасы 0 106 04 440

Рассмотрим отражение в бюджетном учете операций по безвозмездному получению (передачи) имущества на примере.

Пример. Учреждение образования в качестве пожертвования передает учреждению здравоохранения здание. Восстановительная стоимость здания по данным учета учреждения образования - 420 000 руб. На момент передачи здания сумма начисленной амортизации составила 220 500 руб. В соответствии с заключением организации - оценщика рыночная стоимость здания составляет 500 000 руб. Услуги по оценке здания составили 10 000 руб. Оба учреждения финансируются из федерального бюджета.

В бухгалтерском учете учреждения образования (передающей стороны) делаются следующие записи:

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Содержание операции | Дебет | Кредит | Сумма, руб. |
| Списана амортизация, начисленная по зданию, переданному безвозмездно | 110402410 | 110102410 | 220500 |
| Списана остаточная стоимость здания, переданного безвозмездно  | 140101241 | 110102410 | 199500 |
| Заключение счета текущего финансового года  | 140103000 | 140101241 | 199500 |

В случае передачи имущества со 100%-ным износом эти проводки не делаются. Таким образом, передача имущества, на которое амортизация начислена в размере 100%, не повлияет на финансовый результат передающей стороны.

В бухгалтерском учете учреждения здравоохранения (принимающей стороны) операции отражаются следующим образом:

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Содержание операции | Дебет | Кредит | Сумма, руб. |
| Отражено безвозмездное получение здания | 310601310 | 340101150 | 500000 |
| Отражены расходы по оценке здания | 310601310 | 330207730 | 10000 |
| Здание введено в эксплуатацию | 310102310 | 310601410 | 510000 |
| Оплачены услуги организации - оценщика  | 330207830 | 330405226 | 10000 |
| Заключение счетов текущего финансового года | 330405226 | 340103000 | 10000 |
| Заключение счетов текущего финансового года | 340101150 | 340103000 | 500000 |

В случае дополнительных затрат при безвозмездном получении имущества у бюджетных организаций возникнет вопрос: где взять деньги на их оплату? Безвозмездная передача должна носить плановый характер, тогда дополнительные затраты закладываются в смету расходов учреждения.

3. Эффективность использования бюджетных средств

Оценка эффективности использования бюджетных средств — это сущность деятельности органов внешнего финансового контроля.

Государственный и муниципальный финансовый контроль осуществляется законодательными (представительными) органами власти и органами исполнительной власти, органами местного самоуправления.

Предусмотрены следующие формы финансового контроля:

• предварительный контроль — в ходе обсуждения и утверждения проектов законов (решений) о бюджете и иных проектов законов (решений) по бюджетно-финансовым вопросам:

• текущий контроль — в ходе рассмотрения отдельных вопросов исполнения бюджетов на заседаниях комитетов, комиссий, рабочих групп законодательных (представительных) органов, представительных органов местного самоуправления в ходе парламентских слушаний и в связи с депутатскими запросами;

• последующий контроль — в ходе рассмотрения и утверждения отчетов об исполнении бюджетов.

Для осуществления контрольных функций законодательные (представительные) органы имеют право на получение от органов исполнительной власти и органов местного самоуправления необходимых сопроводительных материалов при утверждении бюджета, оперативной информации об исполнении бюджетов, а также право на утверждение (неутверждение) отчета об исполнении бюджета.

Органы исполнительной власти, органы местного самоуправления обязаны представлять всю информацию, необходимую для осуществления парламентского контроля, законодательным (представительным) органам, представительным органам местного самоуправления в пределах их компетенции по бюджетным вопросам.

Финансовый контроль, осуществляемый органами исполнительной власти, органами местного самоуправления, производят Министерство финансов РФ, Федеральное казначейство, финансовые органы субъектов РФ и муниципальных образований, главные распорядители, распорядители бюджетных средств.

Формы и порядок осуществления финансового контроля органами исполнительной власти, органами местного самоуправления устанавливаются Бюджетным кодексом РФ, иными актами бюджетного законодательства и нормативными правовыми актами Российской Федера' ции, ее субъектов и органов местного самоуправления.

При самостоятельном исполнении бюджетов финансовые органы субъектов РФ и муниципальных образований осуществляют финансовый контроль за операциями с бюджетными средствами главных распорядителей, распорядителей и получателей бюджетных средств, кредитных организаций, других участников бюджетного процесса.

В случае передачи исполнения бюджета органам Федерального казначейства финансовые органы осуществляют финансовый контроль за соблюдением главными распорядителями, распорядителями й получателями бюджетных средств условий выделения, распределения, получения, целевого использования и возврата бюджетных кредитов, бюджетных ссуд, бюджетных инвестиций, государственных и муниципальных гарантий.

Федеральное казначейство осуществляет предварительный и текущий контроль за ведением операций с бюджетными средствами главных распорядителей, распорядителей и получателей бюджетных средств, кредитных организаций, других участников бюджетного процесса по исполняемым бюджетам и бюджетам государственных внебюджетных фондов, взаимодействует с другими федеральными органами исполнительной власти в процессе осуществления указанного контроля и координирует их работу.

Министерство финансов РФ осуществляет внутренний контроль за использованием бюджетных средств главными распорядителями, распорядителями и получателями бюджетных средств. В отдельных случаях министерство осуществляет финансовый контроль за исполнением бюджетов субъектов РФ и местных бюджетов. Министерство финансов РФ организует финансовый контроль, проверки и ревизии юридических лиц — получателей гарантий Правительства РФ, бюджетных кредитов, бюджетных ссуд и бюджетных инвестиций.

Главные распорядители, распорядители бюджетных средств осуществляют финансовый контроль за использованием бюджетных средств получателями бюджетных средств в части обеспечения целевого использования и своевременного возврата бюджетных средств, а также представления отчетности и внесения платы за пользование бюджетными средствами. Главные распорядители бюджетных средств проводят проверки подведомственных государственных и муниципальных предприятий, бюджетных учреждений.

Организация действенного финансового контроля за полнотой формирования и своевременностью поступления государственных доходов, а также за законностью и эффективностью использования бюджетных средств и распоряжения государственной собственностью становится одним из направлений современной российской экономической политики.

Либерализация экономики, развитие рыночных отношений не могут и не должны означать отмену строгого государственного финансового контроля за бюджетным процессом и целевым расходованием финансовых ресурсов страны. Напротив, современные социально — экономические условия требует дальнейшего развития единой системы государственного финансового контроля.

В настоящее время в России создано и функционирует множество государственных органов и служб, осуществляющих финансовый контроль. В их число входят органы федерального Казначейства, казначейские органы в субъектах Федерации и муниципалитетах, контрольно-ревизионные органы Минфина, Главное контрольное управление Президента Российской Федерации, Департамент валютного контроля Минфина, Центральный банк и его территориальные органы, налоговые и таможенные органы, контрольные органы главных распорядителей и распорядителей бюджетных средств, Сметная Палата Российской Федерации, а также контрольно — счетные органы субъектов Федерации. Определенные контрольные функции выполняет также вновь образованный Комитет по финансовому мониторингу Минфина, на который возложена задача общего анализа движения финансовых потоков с точки зрения их соответствия требованиям действующего законодательства.

Между тем в деятельности указанных органов отсутствует четкое взаимодействие в смысле их взаимосвязи и взаимодополнительности. По существу, государственный финансовый контроль представляет собой простой набор министерств, ведомств и организаций, которые выполняют несогласованные, разобщенные и неупорядоченные контрольные функции Их функции, статус и сферы контрольной деятельности определяют различные законы, указы Президента Российской Федерации, постановления Правительства и другие нормативно-правовые акты. Однако зачастую, данные законодательные и правовые акты не только не обеспечивают системности государственного финансового контроля, а напротив устанавливают не эффективные дублирование и параллелизм в его осуществлении Планы их работ и контрольных мероприятий в основном не согласовываются. В результате одни и те же субъекты контроля нередко проверяются в течение года разными контрольными органами, в то время как другие получатели бюджетных средств не контролируются годами.

Поэтому назрела настоятельная необходимость создания единой системы государственного финансового контроля в стране. Для этого нужно разработать и принять Федеральный закон об основах государственного финансового контроля в Российской Федерации Справедливости ради следует отметить, что попытки разработать и принять такой закон предпринимались неоднократно. Однако данные попытки не имели успеха, в первую очередь, по причине отсутствия Концепции, в которой бы были определены не только органы государственного финансового контроля, но и их функции и полномочия Принципиальное значение имеет строгое установление задач и целей государственного финансового контроля. В настоящее время широко распространено слишком примитивное понимание государственного финансового контроля проверка правильности расхода бюджетных средств. Но для этого не нужна система, можно было бы оставить только контрольно — ревизионные управления на трех уровнях бюджетной системы. Думается, что задачи и цели государственного финансового контроля намного шире. Если в Концепции они будут выработаны, то тогда не будет проблем с тем, какие органы государственного финансового контроля нужны в стране, что должен делать каждый из них, кто из них главный и кто – нет. Еще одна концептуальная проблема закона — нужно ли в федеральном законе устанавливать положения по формированию и функционированию органов государственного финансового контроля субъекта Федерации' Думается, что это крайне необходимо! Важно, чтобы вся система единого государственного финансового контроля в стране строилась на единых принципах. В каждом из субъектов Российской Федерации должен быть независимый орган государственного финансового контроля.

В этой связи является крайне актуальной разработка такой Концепции, призванной определить методологические основы формирования и функционирования единой системы государственного финансового контроля.

Концепция государственного финансового контроля в Российской Федерации — это не прихоть а настоятельная необходимость Она должна быть разработана на основе системной методологии организационно — функционального подхода с учетом отечественного и зарубежного опыта. При этом важно также иметь в виду, что в случае разработки и принятия Федерального закона о государственном финансовом контроле в условиях отсутствия тщательно продуманной Концепции такого контроля чрезвычайно веника опасность перекоса в сторону либо чрезмерной его жесткости, либо необоснованного либерализма, что может весьма дорого обойтись для перспектив развития национальной экономики.

Поэтому для решения вышеуказанных проблем и обеспечения эффективного государственного финансового контроля, прежде всего, необходим программный документ концептуальною характера. Данная все сторонне методологически проработанная Концепция призвана определить четкую стратегию организации действенного финансового контроля за полнотой формирования и своевременностью поступления государственных доходов, за законностью использования бюджетных средств и эффективностью распоряжения государственной собственностью с обязательным установлением основных принципов и механизмов обеспечения должного взаимодействия между всеми органами, которые проводят государственный финансовый контроль. Данная стратегия должна быть направлена на строгое разграничение сфер деятельности конституционного органа и исполнительных органов, осуществляющих государственный финансовый контроль, а также на устранение необоснованного дублирования и параллелизма в их функциях и полномочиях с целью обеспечения дальнейшего повышения всесторонней защищенности государственных средств. Эти же функции должны выполнять и бухгалтерские службы организаций, финансируемых из бюджета.

В первую очередь необходимо четко разделить государственный финансовый контроль на внутренний и внешний контроль их задачи и цели, а также органы, их осуществляющие Внутренний контроль, по своей сути, как известно, является внутриведомственным самоконтролем, а внешний — это надведомственный финансовый контроль. Строго говоря именно вне шипи финансовый контроль является действительно независимым государственным контролем Внутренний финансовый контроль осуществляют как правило, контрольные службы подведомственные исполнительным органам власти в том числе и получателям бюджетных средств. Эту же функцию должны выполнять и бухгалтерские службы организации, финансируемых из бюджета.

Исключительность государственного финансового контроля, в первую очередь предопределяет необходимость его формирования и функционирования как целостной структурной системы. В настоящее время Счетная Палата Российской Федерации гармонично втянута» в сферу деятельности налоговых органов и служб таможенного контроля. В определенной степени об этом можно говорить и в части органов федеральною Казначейства. Иными словами, основные полномочия указанных государственных органов в должной степени разграничены, а их контрольные функции в основном не дублируются. В то же время Счетная Палата имеет право контролировать деятельность этих органов в облает выполнения ими возложенных на них задач по исполнению федерального бюджета.

Однако принципиальные полномочия по проведению проверок за рациональным и целевым использованием государственных средств и материальных ценностей ряда федеральных государственных органов осуществляющих финансовый контроль (Счетная Палата контрольно — ревизионные органы Минфина, ревизионные управления министерств и ведомств федерального уровня), как правило, пересекаются. Те же проблемы возникают и в разграничении полномочии в субъектах Федерации. В связи с этим крайне важным представляется установить в Концепции обоснованное разграничение контрольных полномочии данных органов. Вместо последовательного развития концептуальной и методологической базы единой системы государственного финансового контроля, зачастую контрольные ведомства пытаются определить высший орган и главные органы государственного финансового контроля. При этом как бы подразумевается, что указанный высший государственный контрольный орган должен возглавлять иерархически жестко подчиненное вертикально структурированное объединение действующих органов финансового контроля. При этом игнорируется опасность того, что подобная централизация неизбежно приведет к тому, что система государственного финансового контроля станет край не «громоздкой» и неспособной оперативно реагировать на изменения экономической ситуации произойдет нерациональное дублирование полномочии органов государственного финансового контроля и снижение эффективности их деятельности.

В настоящее время в Российской Федерации насчитывается более 150 тыс. главных распорядителей, распорядителей и получателей средств только федерального бюджета. И это без учета получателей средств территориальных бюджетов Суммарное же число получателей средств из бюджетов различных уровней и хозяйствующих субъектов, использующих в своей деятельности государственное имущество, составляет порядка 3,5 млн. Активно осуществляют экономическую деятельность и пользуются налоговыми льготами, поданным МНС России, свыше 2,5 млн. значимых налогоплательщиков — юридических лиц. Разумеется, для обеспечения элементарного порядка в финансовой сфере требуется, чтобы хотя бы раз в два года была проведена финансовая проверка законности, эффективности и целесообразности расходования бюджетных средств и использования государственной собственности каждым из этих главных распорядителей, распорядителей и получателей средств бюджетов разных уровней и обладателей государственной собственности, а также налогоплательщиков.

Такое масштабное число бюджетополучателей и распорядителей государственной собственности, а также налогоплательщиков, их абсолютно неодинаковая роль и значение в экономике страны, а также актуальность задачи обеспечения контроля за соблюдением ими финансовой дисциплины на должном уровне со всей очевидностью указывает, что здесь нужны усилия всех без исключения контрольных органов. При этом не должно происходить дублирования в их работе.

Представляется целесообразным строго определить приоритетным и исключительным направлением контрольной деятельности органов Казначейства осуществление текущего контроля за обоснованностью оплаты счетов главных распорядителей, распорядителей и получателей бюджетных средств. Последующий контроль, думается, не должен входить в функции казначейских органов Контрольно-ревизионные органы Минфина при этом должны получить полномочия проверять территориальные органы федерального Казначейства на предмет полноты и своевременности исполнения обязательств перед конкретными бюджетополучателями. Одновременно основной функцией этих органов должен стать контроль за законностью, эффективностью и целевым расходованием государственных средств каждым получателем выделенных ресурсов. При этом следовало бы предоставить Департаменту государственного финансового контроля Минфина полномочия по проведению контроля за обоснованностью исполнения сметы расходов Счетной Палаты РФ.

Более четко и определенно должны быть прописаны и полномочия такого важного органа государственного финансового контроля, каковым является Счетная Палата РФ. За годы функционирования, начиная с 18 апреля 1995 г, она достаточно четко спозиционировалась в структуре власти и сформировалась как эффективный конституционный орган, реально влияющий на четкое проведение прозрачной бюджетно-финансовой политики государства.

Актуальность формирования и развития единой системы государственного финансового контроля требует, чтобы Счетная Палата должна быть достаточно компактным, мобильно реагирующим на изменения социально-экономических условий развития страны органом независимого контроля, в первую очередь, за стратегической эффективностью, в самом широком смысле, формирования государственных ресурсов, использования бюджетных средств и распоряжения государственной собственностью.

В этой связи совершенно недопустимым представляется ограничение полномочии и функций Счетной Палаты исключительно внешним финансовым аудитом преимущественно обзорно-аналитического предназначения. Как свидетельствует отечественный и мировой исторический опыт и современная практика контроля за обоснованностью распоряжения государственными финансами во всех развитых странах, независимый орган финансового контроля является главным инструментом самосовершенствования всей системы власти и, в первую очередь, ее исполнительной ветви.

В разрабатываемой Концепции единой системы государственного финансового контроля следует развернут установить статус Счетной Палаты Российской Федерации с учетом положений Лимской декларации руководящих принципов государственного финансового контроля, которая была принята в 1977 г. IX Конгрессом Международной организации высших органов финансового контроля (ИНТОСАИ) Принципиальные положения Лимской декорации устанавливают необходимость конституционной гарантии независимости и конституционного определения основных полномочии как основы обеспечения независимого статуса высшего контрольного органа. В этой связи функции и сфера деятельности Счетной Палаты должны концептуально отличаться от задач других государственных органов финансового контроля. Ведь действительно конституционно определенная функциональность Счетной Палаты заключается в том, что она является высшим государственным органом независимого финансового контроля в Российской Федерации. Иначе говоря, Счетная Палата как конституционный орган, находясь вне структуры исполнительной власти, должна осуществлять финансовый контроль за исполнительной властью от имени и в интересах всего общества.

В современных условиях деятельность внешних органов государственною финансовою контроля не должна ограничиваться только осуществлением контроля за полнотой формирования и законностью использования государственных ресурсов. Поэтому в задачи Счетной Палаты Российской Федерации должно входить консультирование законодательных органов при рассмотрении ими всех важных финансово — законодательных проектов и особо значимых финансовых мероприятий. Все законодательные проекты, затрагивающие финансовые отношения в стране, начиная от проекта бюджета на очередной год и заканчивая любым законопроектом, требующим выделения дополнительных финансовых ресурсов или вызывающим изменение налоговых или других поступлении в бюджет должны проходить экспертизу в Счетной палате РФ, и законодатели должны получить соответствующее заключение. Таким образом, важнейшей сферой ее деятельности должен стать предварительный финансовый контроль всех наиболее важных законодательных актов.

На Счетную Палату РФ должен быть также возложен финансовый контроль за надлежащим исполнением всех государственных программ, прежде всего, на предмет достижения установленных программных целей, а также разработка мер по совершенствованию политики и практической деятельности исполнительной власти.

В функции Счетной Палаты РФ должен входить последующий финансовый контроль за использованием государственных средств на уровне главных распорядителей. При этом должен произойти постепенный переход от контроля за финансовыми потоками к контролю эффективности использования бюджетных средств. Эффективность не с узких позиций (по каким ценам и тарифам приобреталась продукция и выполнялись услуги для государственных нужд) а в принципиально ином широком смысле каков экономический эффект бюджетных затрат, в какой степени министерствами ведомствами выполняются поставленные перед ними задачи. Контрольная деятельность Счетной Палаты РФ также должна отвечать, в частности, и на такие вопросы, как эффективна ли действующая система государственной поддержки отечественных сельскохозяйственных товаропроизводители эффективно ли расходуются бюджетные средства просвещения с точки зрения современных требовании к системе образования в стране и другие? Иными словами, должен проводиться не просто финансовый аудит, а аудит эффективности распоряжения государственными финансами Естественно, что в ходе этих проверок будут проверяться не только министерства, но и отдельные конечные получатели бюджетных средств. При такой постановке задачи требуются знания не только в области финансов, но потребуется привлечение специалистов в тех областях, которые проверяются.

Кроме того, для обеспечения целостной системы единого государственного финансового контроля необходимо включение в сферу деятельности Счетной Палаты проведение комплексных проверок за эффективностью общей деятельности Центрального банка РФ Одновременно Счетная Палата должна проводить проверки за надлежащим исполнением смет расходов всеми высшими государственными органами, в том числе Парламентом, Правительством, Управлением делами и Администрацией Президента РФ.

Разумеется, должны быть сохранены и ныне действующие функции Счетной Палаты, такие, как: контроль за дефицитом бюджета, экономической эффективностью привлечения источников его покрытия, рациональностью расходов по погашению и обслуживанию государственного долга, эффективностью внешнеэкономической деятельности, экономическом целесообразностью заключения крупных контрактов и целевым использованием средств гуманитарной помощи. Важнейшей сферой деятельности Счетной Палаты должно остаться проведение анализа эффективности действующих бюджетного, налогового и таможенного законодательств с точки зрения обеспечения долгосрочного динамичного социально — экономического развития страны, подготовка заключения на проект закона об исполнении Правительством бюджета за истекший год, а также проведение комплексных финансовых проверок стратегической эффективности распоряжения государственной собственностью, в том числе находящейся за рубежом.

Принципиальным представляется усиление роли Счетной Палаты в проведении проверок за обоснованностью расходования субъектами Федерации средств, полученных из федерального бюджета, а также за исполнением бюджетов тех регионов, у которых объем финансовой помощи за счет федеральных ресурсов превышает половину их консолидированного бюджета. Эта контрольная работа, думается, должна быть возложена также на контрольно-ревизионные органы Минфина и проводиться скоординировано со Счетной Палатой РФ. В отличие от организации государственного финансового контроля на федеральном уровне принципиальные вопросы формирования и функционирования независимых контрольных финансовых органов субъектов Российской Федерации ни концептуально, ни методологически не разработаны. Контрольно-счетные органы субъектов Федерации должны быть встроены, то есть гармонично сопряжены в единую систему государственного финансового контроля. Сегодня в регионах фактически отсутствует реально независимая система действенного финансового контроля за эффективностью формирования и законностью распоряжения бюджетными средствами. Это является одной из многих причин в целом ряде территорий их экономически кризисного положения в течение продолжительного времени. Чтобы преодолеть этот негатив, необходимо создать целостную систему единого государственного финансового контроля, которая обеспечивала бы реальное взаимодействие между конституционным органом контроля за стратегической эффективностью использования государственными ресурсами и независимыми органами государственного финансового контроля.

Кроме того, следует учитывать, что, в сущности, на сегодняшний день нет единого бюджета в рамках всей страны, как это было в Советском Союзе, а консолидированный бюджет Российской Федерации имеет преимущественно прогнозно-методологическое предназначение Территориальные бюджеты — бюджеты республик, краев и областей и юридически, и фактически являются самостоятельными. Между тем органы независимого государственного финансового контроля во многих субъектах Федерации или не созданы, или функционируют не на должном уровне.

Например, говоря о работе Счетной палаты Российской Федерации, можно сказать, что по итогам контрольных мероприятий, проведенных в 2005 году, направлено 443 представления и 7 предписаний. По материалам 2005 году возбуждено более 240 уголовных дел, что значительно больше, чем в предыдущем - 72 дела. Основное назначение контрольно-счетных органов состоит не только и не столько в том, чтобы выявлять как можно больше финансовых нарушений, возвращать в бюджет неправильно истраченные бюджетные средства, инициировать возбуждение уголовных дел против нарушителей финансовой дисциплины.

Установление строжайшей дисциплины в распоряжении финансовыми средствами на каждом уровне бюджетной системы есть главное направление деятельности органов государственного финансового контроля и, прежде всего, контрольно-счетных органов. Для реализации этой важнейшей задачи законодатели должны наделить контрольно-счетные органы соответствующими правами и полномочиями.

Второе направление деятельности контрольно-счетных органов - это повышение эффективности государственного управления. Это направление тесно связано с предыдущим, поскольку трудно говорить об эффективности там, где нет дисциплины и должного порядка. Необходимо добиться, чтобы каждый государственный чиновник распоряжался вверенными ему государственными ресурсами не только в рамках закона, но и максимально эффективно, по-хозяйски, строго ориентируясь на достижение конкретных, значимых для государства результатов, и тщательно продумывая оптимальные пути их достижения.

Рачительный хозяин никогда не потратит свои средства, не определив четко результат, который он желает достигнуть этим расходом. Взять, к примеру, США. Казалось, богатая страна - живи и не тужи. Так нет же, американские законодатели еще в 1993 году приняли закон "О государственном управлении, основанном на исполнении и результатах", в 1994 году - "Об эффективности федеральных приобретений". Волнует их, видите ли, чтобы расходование средств американских налогоплательщиков было результативным, приносило пользу американскому обществу. Да еще Главному контрольному управлению - аналогу нашей Счетной палаты - наказали тщательно контролировать результативность бюджетных расходов. Помимо контрольных функций ГКУ США ведет исследовательскую работу по оценке эффективности предлагаемых Президентом и принимаемых Конгрессом программ.

К сожалению, депутатов Государственной Думы прошлого созыва вопросы эффективности расходования бюджетных средств почему-то мало интересовали. Невероятно, но факт: ни одного закона, ни одной нашей поправки в интересах финансового контроля не было принято. Вместе с тем, Счетная палата Российской Федерации неоднократно обращала внимание на то, что эффективность государства во многом определяется эффективностью его деятельности в бюджетно-финансовой сфере, в частности тем, как оно распоряжается финансовыми и материальными ресурсами, которые общество доверило ему в управление. От этого зависят и темпы экономического роста страны, и возможности государства обеспечивать социальные потребности населения, и многое другое.

Контрольно-счетные органы всеми имеющимися в их распоряжении средствами должны принять самое активное участие в обеспечении эффективности управления финансовыми и материальными ресурсами страны. Именно в этом видится главный смысл нашей совместной деятельности. На достижение этого должен быть направлен главный вектор деятельности Ассоциации контрольно-счетных органов Российской Федерации, Счетной палаты Российской Федерации.

Проблема эффективности государственного управления весьма многогранна. Например, весьма актуальной остается проблема обеспечения эффективного управления государственным имуществом, в том числе в сфере обеспечения обороны и безопасности государства. Ведь на создание военной инфраструктуры государство десятилетиями направляло более половины расходов оборонного бюджета. В итоге создано огромное национальное богатство, которое в связи с сокращением Вооруженных Сил, по нашему глубокому убеждению, может и должно работать на развитие страны. Сколько проблем, связанных с реализацией военной реформы, страна могла бы решить, если бы ответственные лица разумно, эффективно для государства распорядились этой собственностью.

Взять хотя бы использование военного имущества, высвобождаемого в ходе военной реформы. Численность армии и флота сократилась в разы, а количество используемых Министерством обороны зданий и сооружений - всего на доли процента. На балансе Министерства обороны находится более 200 тыс. объектов казарменно-жилищного фонда с остаточной стоимостью 357 млрд. рублей. В целом за 2001-2002 годы подлежало высвобождению более 12 тыс. объектов недвижимости, из которых 4,5 тыс. зданий и сооружений были представлены к реализации на аукционах. Фактически было продано только 156 объектов (3,5 %), а нереализованная недвижимость разрушается и постепенно приходит в негодность. Эти вопросы я подробно докладывал Президенту Российской Федерации. Счетная палата попросила его поручить своим полномочным представителям в федеральных округах совместно с заинтересованными ведомствами оценить состояние и перспективы использования земельных участков, других объектов недвижимого военного имущества, в том числе сданных в аренду, и подготовить проекты соответствующих решений на этот счет.

Также имеется информацией о серьезных нарушениях при приватизации предприятий оборонно-промышленного комплекса и федеральных государственных унитарных предприятий Министерства обороны, да и не только предприятий военного ведомства. Имеются многочисленные факты искусственного банкротства предприятий.

Неоднократно Счетная палата обращала внимание на недостаточную эффективность управления федеральными государственными унитарными предприятиями, когда в большинстве случаев деятельность предприятий не ориентируется на результат, а контроль за их финансово-хозяйственной деятельностью и перечислением части прибыли в федеральный бюджет отсутствует. Убедительно доказывали, что в существующем виде институт представителей государства в органах управления акционерных обществ и ревизионных комиссиях не оправдывает себя, не реализуются все имеющиеся возможности получения доходов от использования федерального имущества.

Все эти проблемы затрагивают непосредственно и интересы субъектов Российской Федерации. Поэтому в их решении нужно надеется на тесное взаимодействие с контрольно-счетными органами субъектов Российской Федерации.

Одним из важнейших элементов работы Счетной палаты по эффективному использованию бюджетных средств является достижение высокого качества собственных контрольных мероприятий. Вот почему она стремится к тому, чтобы анализировать качественные параметры расходования государственных средств и, прежде всего, их социальную результативность. Например, первый опыт проведения аудита эффективности использования средств, выделенных на реализацию федеральной целевой программы "Дети Севера" в 2001-2002 годах, показал, что ожидаемый результат от реализации мероприятий Программы не достигнут и социально-экономический эффект не получен. Не были систематизированы данные о фактическом состоянии проблем детей, в результате чего не удалось разработать оптимальную схему распределения бюджетных средств по целевым направлениям, не были определены критерии выбора системы мероприятий. Органы государственной власти субъектов Российской Федерации, относящихся к северным территориям, не были привлечены к разработке Программы. Механизм управления, учета и контроля за ходом реализации Программы не был создан. От такого, не ориентированного на результат, непродуманного, нерационального распоряжения государственными деньгами пострадали наши дети, которые очень нуждаются в помощи государства.

Контрольно-счетные органы должны взять на особый контроль результативность осуществления социальных программ. Это их первейший долг перед обществом. Государство только тогда будет эффективным, когда результативность деятельности каждого органа власти, каждого должностного лица будет оцениваться не столько по количеству потраченных средств, сколько по достигнутым результатам.

Защитить природные ресурсы от грабительского расхищения - это тоже важная задача контрольно-счетных органов. Здесь большое поле деятельности не только для Счетной палаты Российской Федерации, но и для контрольно-счетных органов субъектов Российской Федерации и муниципальных образований. В частности, после принятия Земельного кодекса контрольно-счетные органы должны усилить свое внимание к учету и использованию земельных ресурсов, акцентировать внимание на контроле доходов от использования земли, проверках обоснованности перевода лесных земель в нелесные и проверках эффективного и целевого использования средств на охрану и воспроизводство лесных ресурсов.

Стране нужны более эффективные решения в сфере управления бюджетными средствами, и, соответственно, более эффективный контроль за этим управлением со стороны контрольно-счетных органов. Поэтому Счетная палата выступает за внедрение в России более прогрессивной, хорошо зарекомендовавшей себя во многих зарубежных странах "результативной" модели бюджета. Для этой модели характерны ориентация на конечные результаты, стремление полно и комплексно оценить затраты, получить больший результат на единицу затрат.

Применение такой модели предполагает, во-первых, изменение процедуры планирования бюджета. Планирование расходов бюджета должно начинаться не с расчета смет отдельных бюджетных организаций, а с анализа общественных потребностей, определения национальных приоритетов. И уже на этой стадии необходимо четко определять желаемый результат от выделяемых ассигнований, а также критерии оценки его достижения. При этом должен соблюдаться приоритет среднесрочного бюджетного планирования, отражающего стратегические направления экономической политики.

Во-вторых, необходимо изменить функции системы прогнозирования, для которой характерны ориентация на инерционное развитие экономики и отсутствие нацеленности на реализацию стратегических задач и, прежде всего, ускорения темпов социально-экономического развития страны.

В-третьих, должна быть создана и адекватная новым требованиям система учета, включающая в себя отчетность органов исполнительной власти об эффективности расходования ими государственных средств.

В-четвертых, модернизация управления бюджетом невозможна без качественного улучшения системы внутреннего и внешнего бюджетного контроля и аудита. Внутренний контроль должен быть направлен на предотвращение неэффективных решений и возможных нарушений бюджетных обязательств. Внешний контроль должен концентрироваться на качестве выполнения бюджетных заданий, функциональных обязанностей, следить за целевым в истинном смысле этого слова использованием средств, осуществлять ревизию контрактов и договоров.

Уже в текущем году совместными усилиями всех участников бюджетного процесса необходимо предпринять реальные шаги по оптимизации действующей сети бюджетополучателей, реорганизации части бюджетных учреждений, привлечению организаций других организационно-правовых форм к предоставлению государственных и муниципальных услуг.

При составлении проекта федерального бюджета и бюджетов субъектов Федерации на 2007 год целесообразно продолжить работу по разработке и внедрению новых методов формирования бюджета, ориентированного на результат, на примере ряда федеральных целевых программ и главных распорядителей бюджетных средств. Это потребует внедрения новой единой методики оценки результативности и эффективности бюджетных расходов и изменения акцентов государственного внешнего контроля за исполнением бюджета.

Важным элементом внешнего контроля должен стать аудит эффективности, как бюджетных расходов, так и в целом управления финансовыми и материальными ресурсами. Он должен дополнить традиционный финансовый аудит в части оценки эффективности, результативности и экономичности бюджетных программ и их влияния на социально-экономическое положение страны и отдельных регионов. Аудит эффективности призван охватить весь спектр деятельности государства, полный круг бюджетных операций - от отдельных бюджетных программ до деятельности государственных органов, организаций и даже отдельного чиновника.

Естественно, что аудит эффективности только тогда принесет ощутимую пользу, когда его будет применять не только Счетная палата Российской Федерации, но и все контрольно-счетные органы России - вне зависимости от того, средства каких звеньев бюджетной системы они контролируют. Причем, применять грамотно, на основе единых принципов, на единой методической и методологической основе. Информирую вас о том, что принято решение распространить и на регионы российско-канадскую программу сотрудничества по внедрению аудита эффективности. В качестве своеобразных "полигонов" для апробации опыта аудита эффективности избраны контрольно-счетные палаты Воронежской и Ростовской областей. Будут вовлечены в эту программу и другие регионы.

Счетная палата Российской Федерации и Научно-методический совет Ассоциации контрольно-счетных органов Российской Федерации в настоящее время активно работают над созданием методических основ проведения аудита эффективности, ориентированных на все уровни бюджетной системы страны.

Важнейшей составляющей аудита эффективности должен выступать контроль за соблюдением налогового законодательства, оценка его эффективности, а также эффективности проводимой налоговой политики как совокупности мер по обеспечению финансовых потребностей государства. Такой контроль осуществляется органами внешнего государственного финансового контроля практически всех стран мира и осуществляется в тесном сотрудничестве с налоговыми органами.

Проверки состояния налогового и бюджетного процессов в регионах выявляют наличие там существенных недостатков. Так, до 50 % организаций уклоняются от постановки на налоговый учет, не представляют отчетность о своей деятельности и по существу находятся вне сферы налогового контроля. Эффективность оперативно-розыскных мероприятий в отношении юридических лиц, уклоняющихся от постановки на налоговый учет и не сдающих отчетность о своей деятельности, остается низкой.

Органы законодательной власти субъектов Федерации предоставляют дополнительные льготы по налогам и сборам, подлежащим зачислению в бюджеты этих регионов сверх льгот, установленных законодательством Российской Федерации. Такие налоговые льготы используются для заинтересованности в регистрации на соответствующих территориях организаций, осуществляющих производственно-хозяйственную деятельность в других регионах страны. Налоговая база этих организаций формируется на территориях других субъектов Российской Федерации, что приводит к оттоку средств из бюджетов субъектов Федерации.

Проблемные вопросы были выявлены при проверках состояния налогообложения при пользовании недрами, а также на предприятиях и в организациях топливно-энергетического комплекса Российской Федерации. Налоговый кодекс Российской Федерации содержит положения, допускающие неоднозначный подход к исчислению налоговой базы по налогу на добычу полезных ископаемых, определению основных ее элементов. Организации-недропользователи имеют возможность минимизировать налоговую базу для расчета налога. Например, выявленные контрольно-счетными органами при проверке трех крупных предприятий в Мурманской области потери бюджетов всех уровней в результате этого составили в 2002 году около 110 млн. рублей.

Институт контрольно-счетных органов имеет большой потенциал и в силу своего статуса может наиболее полно реализовать принципы законности, рациональности и эффективности использования бюджетных средств. В то же время мы считаем, что функции органов внешнего государственного финансового контроля - контрольно-счетных палат, созданных законодательными органами, должны быть значительно шире и включать в себя анализ эффективности основных направлений бюджетной политики и на его основе выработку конкретных предложений по повышению эффективности финансового управления и контроля.

Участие контрольно-счетных органов в ежегодном цикле бюджетного процесса, когда результаты бюджетного контроля выступают в качестве аргументов при изменении приоритетности тех или иных видов расходов, должно стать повсеместной нормой и важнейшей потребностью.

Органическое включение процедур контроля эффективности в бюджетный процесс потребует проведение аудита эффективности бюджетных расходов на каждой его стадии, а так же более широкого использования процедур среднесрочного планирования. Такой подход отвечает одному из основополагающих принципов бюджетной системы, определенных статьей 34 Бюджетного кодекса - принципу эффективности и экономности использования бюджетных средств.

С аудитом эффективности тесно связано еще одно направление это борьба с коррупцией.

Коррупция - очень скрытое явление, но, как показывает анализ, искать ее надо, прежде всего, там, где выявлено неэффективное использование государственных ресурсов. Поскольку, если у государства убывает, то в кармане нечистоплотного чиновника прибывает.

Проблема коррупции и у нас, и в мире приобретает угрожающий характер. Она получила широкое распространение во всех слоях общества и среди всех ветвей власти. Коррупция демонстрирует полное безразличие государственных должностных лиц к общественной пользе, к закону, к народу. Коррупция имеет высочайшую приспособляемость, непрерывно мимикрирует, видоизменяется и совершенствуется, хитроумно использует недостатки и пробелы контроля и юридической ответственности. Питательной средой для ее воспроизводства является отсутствие жесткой правовой подотчетности и подконтрольности чиновников.

Еще одно предложение в интересах действительной, а не декларируемой борьбы с коррупцией: ввести в действие криминолого-экономическую экспертизу проектов наиболее значимых законодательных и иных правовых актов в целях недопущения в них положений (пробелов, исключений и иных недостатков), прямо или косвенно способствующих совершению преступлений особенно экономических и коррупционных. Результаты проведения антикоррупционной экспертизы законопроектов должны представляться вместе с ними при их внесении в Государственную Думу.

В целях борьбы с коррупцией исключительно важно объединение усилий и взаимодействие контрольно-счетных органов и органов прокуратуры. Сегодня это взаимодействие налажено в рамках реализации специального Соглашения между Счетной Палатой Российской Федерации и Генеральной прокуратурой Российской Федерации. Соглашение это касается в основном заключительного этапа финансового контроля, когда по результатам аудита возбуждаются уголовные дела. Однако рост числа таких возбужденных дел (в 10 раз за пять лет) не может служить главным критерием эффективности государственного контроля в этой сфере. Главным направлением должна стать профилактика коррупции, устранение условий для ее возникновения. И здесь, пользуясь присутствием Генерального прокурора Российской Федерации, хочу просить его содействовать тому, чтобы наши отношения на федеральном уровне служили примером для тесного взаимодействия контрольно-счетных палат и органов прокуратуры на региональном уровне.

Только так, вместе, мы сможем построить действительно правовое демократическое государство, сможем искоренить коррупцию и установить должный порядок в распоряжении государственными финансовыми и материальными ресурсами.

Можно ли считать, что законодательное регулирование проблем государственного финансового контроля на федеральном уровне существует? Да, хотя и в первом приближении. Увы, этого нельзя сказать про финансовый контроль в субъектах Российской Федерации и на муниципальном уровне, который в значительной степени должен определяться федеральным законодательством. Бюджетный кодекс Российской Федерации лишь обозначил наличие органов контроля, при этом терминологически неточно определив все контрольно-счетные органы финансового контроля исключительно как "собственные" по отношению к законодательным органам, их создавшим. Сохраняется также существенная неясность относительно определения содержания финансового контроля.

Имеется серьезное конституционное противоречие в невозможности субъектов Российской Федерации осуществлять управление своей собственностью, если таковая находится в кредитных организациях. Так сказать, некоторое "выпадение" права. Представляется, что законодателям субъектов Российской Федерации можно предложить выступить с запросом в Конституционный суд о конституционности Федерального закона "О банках и банковской деятельности" в части, касающейся невозможности проверять движение собственных средств в кредитных организациях.

В целом же существует серьезная проблема в организации законодательной работы в Российской Федерации. Законодатель на федеральном уровне "забывает" о проблемах субъектов Российской Федерации, законодатели в субъектах Российской Федерации аналогично забывают о проблемах муниципальных образований. Более того, законодатели не всегда считают должным посоветоваться с теми субъектами права, в чьем ведении находятся вопросы, которые они решают.

Недавно приняты поправки в Уголовный кодекс Российской Федерации, в частности, относящиеся к установлению ответственности за нецелевое использование бюджетных средств, а также поправки к статье 287 того же Кодекса, содержащие нормы ответственности за непредставление информации Федеральному Собранию и Счетной палате Российской Федерации. Указанная статья 287, как известно, с момента принятия Уголовного кодекса содержит серьезные недочеты. Понятие "нецелевое использование бюджетных средств" также нуждается, по мнению Ассоциации, в корректировке.

Придавая важное значение роли государственного финансового контроля в социально-экономическом развитии России и ее регионов в середине декабря прошлого года Совет Федерации, Счетная палата и Ассоциация контрольно-счетных органов Российской Федерации провели научно-практическую конференцию на тему: "Финансовый контроль и управление экономикой", на которой были рассмотрены проблемы повышения эффективности влияния контрольных органов на развитие экономики страны, регионов. Главный вывод конференции: только на основе эффективного управления мы сможем решить поставленную Президентом России В.В. Путиным задачу: чтобы уже в обозримом будущем Россия прочно заняла место среди действительно сильных, экономически передовых и влиятельных государств мира.

Все работники контрольно-счетных органов помнят, что эффективный финансовый контроль управления государственными средствами является важнейшим фактором укрепления доверия общества к государственной власти, что это средство консолидации власти и общества в достижении единой цели - обеспечения благосостояния граждан и стабильности государственной власти. Россия только тогда станет действительно великим и процветающим государством, когда управление государственными средствами будет максимально эффективным, а государственный контроль станет важнейшей потребностью и государства в целом и каждого субъекта в Российской Федерации.

Заключение

Кардинальные изменения в области учета произошли в 2005 г. у бюджетных организаций. Именно в этом году Минфин планирует изменить действующие принципы построения всей системы бюджетного учета для ее эффективного функционирования (Постановление Правительства РФ от 22.05.2004 N 249 "О мерах по повышению результативности бюджетных расходов"). Уже утверждены новые коды бюджетной классификации. Поэтому мы посчитали необходимым проанализировать на страницах "БП" содержание и требования действующих нормативных документов, а также уточнить порядок и методы перехода бюджетников на новую систему учета. В предлагаемом вашему вниманию материале мы подробно рассмотрим вопросы организации учета в бюджетных учреждениях.

Бухгалтерский учет единиц бюджетной системы РФ в зависимости от возложенных на них функций в ходе исполнения бюджета делится на две области ведения учета: учет по операциям кассового обслуживания бюджета и учет по операциям исполнения бюджета бюджетным учреждением, которое в отличие от органов, организующих исполнение бюджетов, в рамках реализации Бюджетного послания Президента РФ "О бюджетной политике на 2003 год" должно вести учет финансово-хозяйственных операций по методу начисления. Для формирования качественной прозрачной отчетности о государственных операциях должна существовать единая система ведения бухгалтерского учета для всех единиц бюджетной системы РФ, позволяющая консолидировать учетную информацию по правилам бухгалтерского учета.

В целях реализации новых принципов формирования системы бюджетного учета и устранения вышеперечисленных и иных недостатков ранее действующей системы организации бухгалтерского учета в секторе государственного управления Приказом Минфина РФ от 26.08.2004 N 70н была утверждена Инструкция по бюджетному учету.

Предпринимательская деятельность является одним из основных источников финансирования бюджетных учреждений. Бюджетное учреждение, призванное осуществлять функции некоммерческого характера, в соответствии со ст. 50 Гражданского кодекса Российской Федерации может осуществлять предпринимательскую деятельность постольку, поскольку это служит достижению целей, ради которых оно создано, и соответствующую этим целям.

при отражении расчетов по полученным и использованным средствам от предпринимательской деятельности через счет бюджетного учета 2 201 01 000 «Денежные средства на банковских счетах учреждения» для детализации операций по кодам экономической классификации соответствующих доходов или расходов, не отражаемых в последних трех разрядах данного счета, Инструкцией № 70н предусмотрено одновременное отражение операций на забалансовых счетах 17 «Поступление денежных средств на банковские счета учреждения» и 18 «Выбытие денежных средств с банковских счетов учреждения» с детализацией по статьям ЭКД (ЭКР).

В соответствии с Постановлением Правительства РФ от 22.05.04 № 249 «О мерах по повышению результативности бюджетных расходов» планирование, финансирование и бюджетирование расходов учреждений должны быть ориентированы на конечный результат их финансово-хозяйственной деятельности. Поэтому при отражении расходных операций учреждений для формирования фактической себестоимости не только платных, а всехуслуг необходимо применять счет 2 106 04 х40.

Организация принимает бюджетные средства, включая ресурсы, отличные от денежных средств, к бухгалтерскому учету при наличии следующих условий:

- имеется уверенность, что условия предоставления этих средств организацией будут выполнены. Подтверждением могут быть: целевая программа организации, постановления, договоры, принятые и публично объявленные решения, план передачи земли и сооружений, технико - экономические обоснования, утвержденная проектно - сметная документация и т.п.;

- имеется уверенность, что указанные средства будут получены. Подтверждением могут быть: утвержденная бюджетная роспись, уведомление о бюджетных ассигнованиях, лимитах бюджетных обязательств, акт (накладная) приемки - передачи основных средств (форма N ОС-1), акт (накладная) приемки - передачи оборудования (форма N ОС-14) и иные соответствующие документы, подтверждающие передачу организации прав владения, пользования и распоряжения активами.

При соблюдении указанных условий бюджетные средства принятые к бухгалтерскому учету, отражаются в бухгалтерском учете как возникновение целевого финансирования и задолженности по этим средствам. По мере фактического получения бюджетных средств соответствующие суммы уменьшают задолженность и увеличивают счета учета денежных средств и т.п.

Оценка эффективности использования бюджетных средств — это сущность деятельности органов внешнего финансового контроля.

Государственный и муниципальный финансовый контроль осуществляется законодательными (представительными) органами власти и органами исполнительной власти, органами местного самоуправления.

Министерство финансов РФ осуществляет внутренний контроль за использованием бюджетных средств главными распорядителями, распорядителями и получателями бюджетных средств. В отдельных случаях министерство осуществляет финансовый контроль за исполнением бюджетов субъектов РФ и местных бюджетов. Министерство финансов РФ организует финансовый контроль, проверки и ревизии юридических лиц — получателей гарантий Правительства РФ, бюджетных кредитов, бюджетных ссуд и бюджетных инвестиций.

Главные распорядители, распорядители бюджетных средств осуществляют финансовый контроль за использованием бюджетных средств получателями бюджетных средств в части обеспечения целевого использования и своевременного возврата бюджетных средств, а также представления отчетности и внесения платы за пользование бюджетными средствами. Главные распорядители бюджетных средств проводят проверки подведомственных государственных и муниципальных предприятий, бюджетных учреждений.

Список литературы

1. Федеральный закон «О бухгалтерском учете» от 21.11.96 г. №129-ФЗ.
2. «Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ», утвержденное приказом Минфина РФ от 29.07.1998 г. № 34н с изменениями и дополнениями от 24.03.2000 г.
3. «Бюджетный кодекс Российской Федерации», принятый Госдумой РФ 17.07.1998 г., с учетом последующих изменений и дополнений на 31.12.2005 г..
4. «Инструкция по бухгалтерскому учету в бюджетных учреждениях», утвержденная приказом Минфина РФ от 26.08.2004 г. № 70н.
5. «Инструкция по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организации», утвержденная приказом Минфина РФ от 31.10.2000 г. № 94н.
6. «Инструкция о годовой, квартальной и месячной бухгалтерской отчетности бюджетных учреждений и иных организаций, получающих финансирование из бюджета в соответствии с бюджетной росписью», утвержденная приказом Минфина РФ от 15.06.2000 г. № 54н, с учетом изменений, внесенных приказом Минфина РФ от 10.09.2001 г. № 73н.
7. «План счетов по бухгалтерскому учету в учреждениях и организациях, состоящих на бюджете».
8. Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации ПБУ 1/98», утвержденное приказом Минфина РФ от 09.12.1998 г. № 60н, в редакции приказа Минфина РФ от 30.12.1999 г. № 107н.
9. Положение по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» (ПБУ 14/2000), утвержденное приказом Минфина РФ от 16.10.2000 г. № 91н.
10. Положение по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» (ПБУ 5/01), утвержденное приказом Минфина РФ от 09.06.2001 г. № 44н.
11. «Методические указания по инвентаризации имущества и финансовых обязательств», утвержденные приказом Минфина РФ от 13.06.1995 г. № 49.
12. Налоговый кодекс Российской Федерации, части 1,2 с изменениями на 31.12.2005 г.
13. «Кризис федерального бюджета как зеркало российской экономики», «Банковское дело» №6, 2003
14. Астахов В. П. «Бухгалтерский (финансовый) учет». Учебное пособие. М., «Экспертное бюро», М., «Экспертное бюро» Приор, 2000 г.
15. Астахов В. П. «Теория бухгалтерского учета». М., «Экспертное бюро, 1997 г.
16. Бизнес-план. Методические материалы. / Р.Г. Маниловский, Л.С. Юлкина, Н.А. Колесникова. – М., 2002. – 254 с.
17. Бюджет//ж-л «Библиотека журнала «Бухгалтерский учет» №15, 2005
18. Бюджет//ж-л «Библиотека журнала «Бухгалтерский учет» №3, 2004
19. Бюджетная система России: Учебник для ВУЗов /под ред. Проф. Г.Б. Поляка. -М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2003г.
20. Бюджетная система Российской Федерации: Учебник/ Под ред. Г.Б.Поляка-М.:Юнити, 2004
21. Вещунова Н. Л., Фомина Л. Ф. «Бухгалтерский учет на предприятиях различной формы собственности». М., 1999 г.
22. Горфинкель В.Я. Экономика предприятия. – М.: ИНФРА, 2002.-527 с.
23. Задорнов М.М. «Бюджет жесткий, но реальный»// Финансы.- 2002.- N 3с.3
24. Задорнов М.М. Финансовая политика государства и возможности ее реализации// Финансы.-2002.- N 1с.6
25. Иванова Н.Г. Казначейская система исполнения бюджетов. – Спб: Питер, 2001. – 208 с.: ил.
26. 25.Миловицина Н.Г. Казначейская система исполнения бюджетов. – Спб: Питер, 2005. – 208 с.: ил.
27. Ивантер А. «На пол пути к оживлению» // Эксперт – 2001. - №46.с.10
28. Игонина Л.Л. Муниципальные финансы.: М.: Экономисть, 2003. – 330 с.,
29. Игонина Л.Л. Муниципальные финансы.: М.: Экономисть, 2003. – 330 с.,
30. Илларионов А. «Эффективность бюджетной политики в России в 1994-1997 гг.», «Вопросы экономики» №2, 2000
31. Ковалев А.П. «Финансовый анализ» / М.: финансы и статистика, 2004г.
32. Ковалев В.В. Финансы: Учебник. – М.: ПБОЮЛ, 2001г.
33. Ковалева А.М. Финансы: Учебное пособие. – 3-е изд., перераб. и доп. – М.: Финансы и статистика,2003 г.
34. Колчина Н.В. Финансы предприятий: Учебник для вузов. – М.: ЮНИТИ – ДАНА, 2001г.
35. Кондраков Н.П. Основы финансового анализа. – М.: Главбух, 1998 г.
36. Кондраков Я. П., Кондраков ИЛ. «Бухгалтерский учет в бюджетных организациях». - М., «Проспект» - 2001 г.
37. Корчагина Л.М. «Анализ хозяйственной деятельности предприятия» // Бухгалтерский учет –2003г.-№10
38. Курс экономической теории / Под. ред. М.Н. Чупирина – Киров: «АСА», 2000. – 264 с.
39. Курс экономической теории / Под. ред. М.Н. Чупирина – Киров: «АСА», 2000. – 264 с.
40. М. И. Ходорович «Бюджет и бюджетная система»: Учебное пособие /ВЗФЭИ-М.: Экономическое образование, 2004 г.
41. Мураховская И. С. «Бухгалтерский учет и отчетность 2000». Сборник нормативных документов и справочных материалов, М., 2000 г.
42. Павлова Л. «Источники финансирования бюджетного дефицита», «Экономист» №1, 2002
43. Покропивный С.Ф. Экономика предприятия. – Киев, 2001.-249 с.
44. Пошерстняк Е.Б. «Кассовые операции». М., 2003 г.
45. Раицкий К.А. Экономика пердприятия. – М.: ЮНИТИ, 2004.-260 с.
46. Романовский М.В., Финансы предприятий: Учебник. – СПб.: «Издательский дом «Бизнес-пресса»», 2000.
47. Сабанти Б.М. Теория финансов М.: Менеджер. 2000. 168 с.
48. Терехова Л.В. Управление финансами предприятия, - М.: 2000 г.
49. Токарев И.Н. «Бухгалтерский учет в бюджетных учреждениях». М., «ИД ФБК Пресс», 2002 г.
50. Финансовая стабилизация в России. М.: «Прогресс- Академия», 2004 год
51. Финансы, денежное обращение, кредит. / Л.А. Дробозина и др.-М., Финансы ЮНИТИ, 2003 – 514 с.
52. Финансы, денежное обращение, кредит. / Л.А. Дробышева и др.-М., Финансы ЮНИТИ, 2002 – 250 с..
53. Шеремет А.Д., Сайфулин Р.С. «Методика финансового анализа» / М.: ИНФРА, 2003 г.
54. ШереметА.Д. Управленческий учет: Учебное пособие. М.: ИД ФБК- ПРЕСС, 2000г.
55. Якобсон Л.И. Государственный сектор экономики Экономическая теория и политика: - М.: ГУВШЭ, 2000. 367 с.