ФЕДЕРАЛЬНОЕ АГЕНТСТВО ПО ООБРАЗОВАНИЮ

ГОСУДАРСТВЕННОЕ ОБРАЗОВАТЕЛЬНОЕ УЧРЕЖДЕНИЕ

ВЫСШЕГО ПРОФЕССИОНАЛЬНОГО ОБРАЗОВАНИЯ

КАБАРДИНО-БАЛКАРСКИЙ ГОСУДАРСТВЕНЫЙ

УНИВЕРСИТЕТ им. Х.М. БЕРБЕКОВА

# ЭКОНОМИЧЕСКИЙ ФАКУЛЬТЕТ

## КАФЕДРА БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА, АНАЛИЗА И АУДИТА

### ДИПЛОМНАЯ РАБОТА

**на тему:**

**Учет и контроль вложений в нефинансовые активы бюджетного учреждения**

**(на примере Министерства строительства и архитектуры КБР)**

Работу выполнил:

студент 5 курса ЭФ ДО Эхчиева Б.М.

Научный руководитель: доцент кафедры

«Бухучет, анализ и аудит»

к.э.н. Ахова А.А.

Рецензент: Главный бухгалтер

#### Министерства строительства и архитектуры КБР

Мерова А.Б.

#### Нальчик 2008

**СОДЕРЖАНИЕ**

Введение

Глава 1 Теоретические основы организации учета вложений в нефинансовые активы учреждения

* 1. Экономическая природа государственных капитальных вложений, их роль и значение
  2. Условия размещения государственного заказа для бюджетных организаций
  3. Организационно-экономическая характеристика Министерства строительства и архитектуры КБР

Глава 2 Учет вложений в нефинансовые активы (на примере Министерства строительства и архитектуры КБР)

2.1 Особенности организации учёта вложений в нефинансовые активы

2.2 Учёт вложений в основные средства

2.2.1 Учет капитального строительства объектов основных средств

2.2.2 Сооружение объектов основных средств хозяйственным способом

2.3 Учет вложений в нематериальные активы

Глава 3 Контроль и ревизия вложений в нефинансовые активы

3.1 Государственный финансовый контроль как важнейший элемент управления бюджетными средствами

3.2 Контроль механизмов инвестирования в бюджетной сфере

Заключение

Список использованной литературы

Приложение

**ВВЕДЕНИЕ**

Актуальность темы дипломной работы. В действующем законодательстве отсутствует четкое определение государственных инвестиций. В Федеральном законе «Об инвестиционной деятельности, осуществляемой в форме капитальных вложений» даны общие понятия инвестиций и капитальных вложений. Разграничение инвестиций, регулируемых этим законом, возможно осуществить исходя из субъектного состава и объектов вложения.

Деление по объектам в соответствии со ст. 213-215 Гражданского кодекса РФ зависит от формы собственности: частной, государственной, муниципальной. Субъектами инвестиций могут выступать физические и юридические лица, государственные органы, органы местного самоуправления. Используя только эти критерии, государственные инвестиции можно определить как инвестиции, осуществляемые непосредственно органами государственной власти только в объекты государственной собственности.

Бюджетный кодекс РФ, принятый в 1998 г. и вступивший в силу с 1 января 2000 г., также не содержит понятий государственных инвестиций и государственных капитальных вложений. Статья 80 Бюджетного кодекса РФ использует более узкий термин «бюджетные инвестиции», значение которого также не дано в общих понятиях, содержащихся в ст. 6.

Цель дипломного исследования - определить категорию государственных инвестиций, осуществляемых в форме капитальных вложений, исходя из закрепленных в законодательстве определений и терминов экономической теории.

В соответствии с поставленной целью необходимо решить следующие задачи:

- изучить структуру капитальных вложений; их роль и значение в развитии социальной сферы ;

- рассмотреть возможные условия размещения государственных заказов с целью обеспечения эффективного использования государственных средств;

- ознакомиться с организационно-экономической характеристикой бюджетного учреждения, выступающего объектом исследования;

- изучить учет поступления объектов нефинансовых активов как результат капитальных вложений учреждения;

- рассмотреть контрольно-ревизионный аспект в государственном финансировании капитальных вложений;

Предметом исследования является учет и контроль нефинансовых активов бюджетной организации.

Объектом исследования является финансово-хозяйственная деятельность Министерства строительства и архитектуры КБР.

Данная работа состоит из введения, трех глав, заключения и списка использованной литературы.

В первой главе мы рассматриваем теоретические основы организации учета вложений в нефинансовые активы учреждения.

Во второй главе представлена методика учета основных средств и нематериальных активов как объектов капитальных вложений учреждения..

Третья глава посвящена особенностям контрольно-ревизионной деятельности в бюджетной сфере как инструмента управления государственными ресурсами.

В заключении представлены основные выводы и предложения, полученные в ходе исследования данной темы.

В работе использованы законы, нормативные акты, постановления Правительства РФ, периодические издания, также работы следующих авторов: Ивашкевича Л.С., Родионова В.М., Сливы И., Рябухина С.Н., Саунина А.Н., Чернюка А., В.Р. Захарьина и др.

**Глава 1. ТЕРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ ОРГАНИЗАЦИИ УЧЕТА**

**ВЛОЖЕНИЙ В НЕФИНАНСОВЫЕ АКТИВЫ УЧРЕЖДЕНИЯ**

**1.1 Экономическая природа государственных капитальных вложений, их роль и значение**

Финансово-кредитным энциклопедическим словарем дается два толкования термина «инвестиции»: 1) вложение денег для получения дохода, социального эффекта; 2) денежные средства, ценные бумаги, иное имущество, в том числе имущественные права, имеющие денежную оценку, вкладываемые в объекты предпринимательской и (или) иной деятельности в целях получения прибыли и (или) достижения иного полезного эффекта. Вторая трактовка, имеющая легальное значение, используется в Федеральном законе от 25.02.1999 № 39-ФЗ «Об инвестиционной деятельности, осуществляемой в форме капитальных вложений».

Под капитальными вложениями закон понимает инвестиции в основной капитал (основные средства), в том числе затраты на новое строительство, расширение, реконструкцию и техническое перевооружение действующих предприятий, приобретение машин, оборудования, инструмента, инвентаря, проектно-изыскательские работы и другие затраты.

Таким образом, капитальные вложения есть частный случай инвестиций, диверсифицированный по объекту их вложения. Поскольку объект инвестиций, осуществляемых в форме капитальных вложений, содержится в самом понятии, принадлежность инвестиций к государственным можно определить по субъекту. Исходя из указанных определений, государственные инвестиции в форме капитальных вложений представляют собой затраты на новое строительство, расширение, реконструкцию и техническое перевооружение действующих предприятий, приобретение машин, оборудования, инструмента, инвентаря, проектно-изыскательские работы и другие затраты, производимые государством в лице органов государственной власти, государственных пред-приятий и учреждений.

С точки зрения источника, государственные инвестиции осуществляются за счет средств бюджетов, бюджетных и внебюджетных фондов, создаваемых государством, а также собственных средств государственных пред-приятий и учреждений. При этом основным источником являются средства бюджета как главного централизованного фонда государства. Порядок финансирования государственных инвестиций, осуществляемых в форме капитальных вложений, регламентируется Бюджетным кодексом РФ.

Бюджетным кодексом РФ расходы бюджета подразделяются на текущие и капитальные. Статья 67 Бюджетного кодекса РФ под капитальными расходами предполагает часть расходов бюджетов, которая обеспечивает инновационную и инвестиционную деятельность.

В зависимости от экономического содержания бюджетные расходы подразделяются на текущие и капитальные.

Текущие расходы бюджетов – часть расходов бюджетов, обеспечивающая текущее финансирование органов власти, бюджетных учреждений, оказание финансовой поддержки отдельным отраслям экономики на текущее функционирование, а также другие расходы бюджетов, не включенные в капитальные расходы.

Капитальные расходы бюджетов – часть расходов бюджетов, обеспечивающая инновационную и инвестиционную деятельность, включающая статьи расходов, предназначенных для инвестиций в действующие и вновь создаваемые предприятия, организации и учреждения в соответствии с утвержденной инвестиционной программой.

Вместе с тем ст. 80 Бюджетного кодекса РФ требует, чтобы капитальные расходы бюджета в форме бюджетных инвестиций обязательно влекли за собой создание или увеличение имущества, находящегося в собственности соответственно РФ, субъектов РФ. Однако результатом государственных инвестиций согласно п. 4 ст. 85 Бюджетного кодекса РФ может быть также создание и увеличение муниципального имущества, которое не относится к государственному.

Кроме того, ежегодная практика выделения бюджетных средств на капитальные вложения показывает, что в составе капитальных расходов федерального бюджета имеются средства, направляемые на увеличение имущества юридических лиц, не являющихся государственными предприятиями и учреждениями (например, реализация программы «Социальное развитие села до 2010 года»).

Порядок предоставления бюджетных инвестиций юридическим лицам, не являющимся государственными унитарными предприятиями, и последствия этих инвестиций регулируются ст. 80 Бюджетного кодекса РФ. Указанная статья предусматривает возникновение права государственной собственности на эквивалентную часть уставных (складочных) капиталов и имущества указанных юридических лиц и оформляется участием РФ, субъектов РФ в уставных (складочных) капиталах таких юридических лиц в соответствии с гражданским законодательством РФ.

Следует отметить, что положения этой статьи никак не согласуются с гражданским законодательством. Так, в соответствии со ст. 48 Гражданского кодекса РФ все юридические лица делятся на две категории: в связи с участием в образовании имущества юридического лица его учредители (участники) могут иметь обязательственные права в отношении этого юридического лица либо вещные права на его имущество.

Сущность первой модели состоит в том, что учредители (участники) с передачей юридическому лицу соответствующего имущества полностью утрачивают свои вещные права на него. Не имеют они таких прав и по отношению к приобретенному юридическим лицом имуществу. Соответственно и переданное учредителями (участниками), и приобретенное самим юридическим лицом имущество признается принадлежащим ему на праве собственности. Утрачивая вещные права, учредитель (участник) взамен приобретает права обязательственные – права требования к юридическому лицу.

К юридическим лицам, чей уставный (складочный) капитал делится на доли (вклады) пропорционально внесенному имуществу, относятся хозяйственные товарищества и общества согласно ст. 66 Гражданского кодекса РФ. Имущество, созданное за счет вкладов учредителей, а также произведенное и приобретенное хозяйственным товариществом или обществом в процессе его деятельности, принадлежит ему на праве собственности. Тогда как ст. 80 Бюджетного кодекса РФ подразумевает одновременное возникновение в результате государственных инвестиций права собственности государства на долю в уставном (складочном) капитале юридического лица и на его имущество.

По нашему мнению, государство, осуществляя инвестиции в форме капитальных вложений, может преследовать не только цель увеличения государственного имущества, но и другие социально-экономические цели.

На наш взгляд, ст. 14 Закона РСФСР от 10.10.1991 № 1734-1 «Об основах бюджетного устройства и бюджетного процесса в РСФСР» более полно и юридически точно разграничивала направления использования государственных инвестиций. Во-первых, расходная часть бюджетов развития могла содержать ассигнования юридическим лицам, что не влекло за собой установление прав собственности государства на соответствующее предприятие или его имущество. Подобная форма явно предполагала осуществление капитальных расходов бюджетов в качестве государственной поддержки инвестиционной деятельности юридических лиц.

Во-вторых, в расходной части бюджетов развития могли содержаться ассигнования на инвестиции в капитал уже действующих или вновь создаваемых предприятий. Результатом таких инвестиций являлась собственность государства на эквивалентную часть капитала, находящую свое выражение в полном владении ею или во владении акциями (паями) акционерного общества или товарищества. Несмотря на то что этот закон был принят до введения Гражданского кодекса РФ, его положения более приближены к положениям Гражданского кодекса РФ, чем принятый позднее Бюджетный кодекс РФ.

Специализация бюджетных расходов по экономическому содержанию определена главой 4 Бюджетного кодекса РФ «Бюджетная классификация Российской Федерации». В соответствии со ст. 66 расходы бюджетов в зависимости от их экономического содержания делятся на текущие и капитальные, при этом их группировка устанавливается экономической классификацией расходов бюджетов РФ.

Проведем сравнительный анализ таких подгрупп капитальных расходов, как «Капитальные вложения в основные фонды» и «Капитальные трансферты», на основании действующей редакции приказа Минфина РФ «Об утверждении указаний о порядке применения бюджетной классификации РФ» от 11.12.2002 № 127н (ред. от 30.09.2004).

К подгруппе «Капитальные вложения в основные фонды» относятся расходы бюджетов на приобретение и модернизацию оборудования и предметов длительного пользования производственного и непроизводственного назначения, жилищное строительство, строительство объектов производственного и непроизводственного назначения, строительство военных объектов.

Выделяя бюджетные средства по данным статьям расходов, государство выступает инвестором. Инвестиции осуществляются в форме размещения государственного заказа.

Положение «О формировании перечня строек и объектов для федеральных государственных нужд», утвержденное постановлением Правительства РФ от 11.10.2001 № 714, называет в числе возможных заказчиков-застройщиков бюджетные учреждения и организации.

При этом заказчику-застройщику передается часть функций государственного заказчика в части организации строительства, осуществления контроля и надзора за строительством объекта, а также учета производимых затрат за счет государственного финансирования.

Заказчик-застройщик в течение периода строительства объекта аккумулирует затраты по объекту и ведет учет всех источников финансирования. По окончании строительства объекта при вводе его в эксплуатацию решается вопрос о собственности на объект, причем размер доли государства определяется исходя из вложенных инвестиций.

В конечном итоге может возникать несколько вариантов оформления права собственности на созданный объект. Во-первых, исходя из источника инвестиций (федеральный или региональный бюджет) регистрируется государственная собственность за органом власти соответствующего уровня. Во-вторых, собственник (государство) может решать вопрос о закреплении права собственности за органами власти иного уровня (п. 4 ст. 85 Бюджетного кодекса РФ).

Прежде чем рассмотреть расходы, относящиеся к группе «Капитальные трансферты», обратимся к понятию «трансфертный платеж», данному в разделе 4 «Общих положений Указаний о порядке применения бюджетной классификации». Министерством финансов РФ трансфертные платежи трактуются как безвозмездные и невозвратные платежи, не предполагающие компенсаций в виде специально оговоренных выплат или товаров и услуг в обмен на производимый платеж. Капитальные трансферты представляют собой единовременные операции, связанные с приобретением или выбытием активов.

Согласно порядку распределения расходов по соответствующим предметным статьям и подстатьям экономической классификации расходов бюджетов (приложение 13 к Указаниям о порядке применения бюджетной классификации) на данную подгруппу относятся расходы на капитальные трансферты.

На статью «Капитальные трансферты внутри страны» относятся расходы по безвозмездным выплатам государством денежных средств инвестиционного характера экономическим агентам в процессе перераспределения валового национального продукта внутри страны. То есть, с точки зрения бюджетной классификации, расходы, производимые по всем подстатьям данной статьи, не должны влечь за собой права государства на увеличение государственной собственности.

Однако подстатья 270120 «Трансферты предприятиям и организациям» наряду с расходами, которые передаются на финансирование капитальных вложений предприятиям и организациям на безвозмездной основе, содержит такой вид расходов, как взносы в уставный капитал коммерческих организаций.

При формальном сопоставлении бюджетной классификации в этой части со ст. 80 Бюджетного кодекса РФ просматривается парадоксальное противоречие: если Бюджетный кодекс РФ требует обязательного возникновения права государственной собственности, то бюджетная классификация, напротив, предполагает безвозмездный характер осуществления данных расходов. То есть отнесение расходов на взносы в уставные капиталы коммерческих организаций к данной подстатье и подгруппе расходов некорректно, поскольку сама по себе передача средств в качестве взноса в уставный капитал не может быть безвозмездной и всегда влечет возникновение права собственности на часть уставного капитала.

Проведенный сравнительный анализ двух подгрупп расходов бюджетной классификации позволяет сделать следующие выводы. Когда государство выделяет средства по подгруппе «Капитальные вложения в основные фонды», оно, таким образом, образует и увеличивает государственные (муниципальные) активы. А в случае предоставления капитальных трансфертов государство тем самым создает источник средств для финансирования сторонними организациями капитальных вложений. Несмотря на то что источником таких вложений являются средства государства, последнее не ставит своей целью пополнение государственных активов.

Вводимая с 2005 г. приказом Минфина РФ от 27.08.2004 № 72н бюджетная классификация предлагает другую структуру подразделения расходов бюджета по функциональным разделам и экономическим статьям. На функциональном уровне структуры бюджета расходы на капитальные вложения (государственные инвестиции) исключены с отнесением их в состав экономической классификации.

Экономическая классификация построена по принципу влияния на чистую стоимость активов, то есть группы расходов объединены по другому экономическому признаку. Деление расходов на группы капитальные и текущие отсутствует.

В то же время ст. 66. Бюджетного кодекса РФ предусматривает подразделение расходов бюджетов в зависимости от их экономического содержания на текущие расходы и капитальные расходы. Группировка расходов бюджетов на текущие и капитальные устанавливается экономической классификацией расходов бюджетов РФ.

Исходя из сопоставительной таблицы статей экономической классификации расходов бюджетов, доведенной письмом Минфина РФ от 13.09.2004 № 02-03-09/2802, каждая из новых экономических групп содержит расходы, относимые ранее как к текущим, так и к капитальным расходам бюджетов.

Расходы, ранее относимые к подгруппе «Капитальные вложения в основные фонды», отнесены к статье 300 «Поступление нефинансовых активов», подстатье «Увеличение стоимости основных средств». Расходы, ранее относимые к подгруппе «Капитальные трансферты», сопоставительной таблицей соотносятся со ст. 240 «Безвозмездные и безвозвратные перечисления организациям» (государственным и негосударственным – ст. 241 и 242 соответственно).

Таким образом, в новой бюджетной классификации капитальные вложения выделены в отдельную подгруппу, в то время как капитальные расходы рассредоточены внутри групп 200 «Расходы» и 300 «Поступление нефинансовых активов». Экономический смысл капитальных расходов бюджета как расходов, обеспечивающих расширенное воспроизводство, в структуре новой бюджетной классификации оказался утраченным.

В результате проведенного анализа теоретических подходов и законодательства можно сделать следующий вывод об экономической природе государственных капитальных вложений. Под государственными капитальными вложениями следует понимать вложение средств, направляемых государством на расширенное воспроизводство основных фондов с целью увеличения государственных активов. Передача средств организациям на финансирование капитальных вложений есть форма государственной поддержки инвестиционной деятельности экономических субъектов.

**1.2 Условия размещения заказов для государственных**

**и муниципальных нужд**

Законодательство Российской Федерации о размещении заказов основывается на положениях Гражданского кодекса Российской Федерации, Бюджетного кодекса Российской Федерации и состоит из Федерального Закона №94 – ФЗ от 21.07.05 г. «О размещении заказов на поставки товаров, выполнение работ, оказание услуг для государственных и муниципальных нужд», иных федеральных законов, регулирующих отношения, связанные с размещением заказов. Нормы права, содержащиеся в иных федеральных законах и связанные с размещением заказов, должны соответствовать настоящему Федеральному закону.

Настоящий Федеральный закон регулирует отношения, связанные с размещением заказов на поставки товаров, выполнение работ, оказание услуг для государственных или муниципальных нужд, в том числе устанавливает единый порядок размещения заказов, в целях обеспечения единства экономического пространства на территории Российской Федерации при размещении заказов, эффективного использования средств бюджетов и внебюджетных источников финансирования, расширения возможностей для участия физических и юридических лиц в размещении заказов и стимулирования такого участия, развития добросовестной конкуренции, совершенствования деятельности органов государственной власти и органов местного самоуправления в сфере размещения заказов, обеспечения гласности и прозрачности размещения заказов, предотвращения коррупции и других злоупотреблений в сфере размещения заказов.

Размещение заказа может осуществляться:

1) путем проведения торгов в форме конкурса, аукциона, в том числе аукциона в электронной форме;

2) без проведения торгов (запрос котировок, у единственного поставщика (исполнителя, подрядчика), на товарных биржах).

Во всех случаях размещение заказа осуществляется путем проведения торгов, за исключением случаев, предусмотренных настоящим Федеральным законом.

При размещении заказов на поставки товаров, выполнение работ, оказание услуг путем проведения торгов могут выделяться лоты, в отношении которых в извещении о проведении конкурса или аукциона, в конкурсной документации, документации об аукционе отдельно указываются предмет, начальная (максимальная) цена, сроки и иные условия поставки товаров, выполнения работ или оказания услуг. Участник размещения заказа подает заявку на участие в конкурсе или аукционе в отношении определенного лота. В отношении каждого лота заключается отдельный государственный или муниципальный контракт.

Размещение заказа на выполнение работ по строительству, реконструкции, капитальному ремонту объектов капитального строительства, в том числе автомобильных дорог, временных построек, киосков, навесов и других подобных построек, для государственных или муниципальных нужд осуществляется путем проведения аукциона. Размещение заказа на выполнение работ по строительству, реконструкции, капитальному ремонту особо опасных, технически сложных объектов капитального строительства, а также искусственных дорожных сооружений, включенных в состав автомобильных дорог федерального, регионального или межмуниципального, местного значения, осуществляется путем проведения конкурса или аукциона.

Нарушение предусмотренных Федеральным законом №94 – ФЗ положений о размещении заказа является основанием для признания судом, арбитражным судом недействительным размещения заказа по иску заинтересованного лица или по иску уполномоченных на осуществление контроля в сфере размещения заказов федерального органа исполнительной власти, органа исполнительной власти субъекта Российской Федерации или органа местного самоуправления.

Порядок взаимодействия заказчиков, уполномоченных органов при проведении совместных торгов может устанавливаться Правительством Российской Федерации.

Решение о проведении совместных торгов для нужд обороны страны и безопасности государства принимается Правительством Российской Федерации.

Под государственным или муниципальным контрактом понимается договор, заключенный заказчиком от имени Российской Федерации, субъекта Российской Федерации или муниципального образования в целях обеспечения государственных или муниципальных нужд.

Государственный контракт и муниципальный контракт заключаются в порядке, предусмотренном Гражданским кодексом Российской Федерации и иными федеральными законами с учетом Федерального закона №94 – ФЗ.

После определения победителя конкурса, аукциона или победителя в проведении запроса котировок в срок, предусмотренный для заключения государственного или муниципального контракта, заказчик обязан отказаться от заключения контракта с победителем конкурса, аукциона или победителем в проведении запроса котировок либо при уклонении победителя конкурса, аукциона или победителя в проведении запроса котировок от заключения контракта с участником размещения заказа, с которым заключается такой контракт, в случае установления факта:

1) проведения ликвидации участников размещения заказа - юридических лиц или принятия арбитражным судом решения о признании участников размещения заказа - юридических лиц, индивидуальных предпринимателей банкротами и об открытии конкурсного производства;

2) приостановления деятельности указанных лиц в порядке, предусмотренном Кодексом Российской Федерации об административных правонарушениях;

3) предоставления указанными лицами заведомо ложных сведений;

4) нахождения имущества указанных лиц под арестом, наложенным по решению суда, если на момент истечения срока заключения контракта балансовая стоимость арестованного имущества превышает двадцать пять процентов балансовой стоимости активов указанных лиц по данным бухгалтерской отчетности за последний завершенный отчетный период;

5) наличия у участника размещения заказа задолженности по начисленным налогам, сборам и иным обязательным платежам в бюджеты любого уровня или государственные внебюджетные фонды за прошедший календарный год, размер которой превышает двадцать пять процентов балансовой стоимости активов участника размещения заказа по данным бухгалтерской отчетности за последний отчетный период, при условии, что участник размещения заказа не обжалует наличие указанной задолженности в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Заказ признается размещенным со дня заключения государственного или муниципального контракта или со дня заключения иных гражданско-правовых договоров.

Цена государственного или муниципального контракта не может изменяться в ходе его исполнения, за исключением некоторых случаев, указанных в Федеральном законе №94 – ФЗ. Оплата поставляемых товаров, выполняемых работ, оказываемых услуг осуществляется по цене, установленной государственным или муниципальным контрактом.

В случае если в конкурсной документации, документации об аукционе при размещении заказа на выполнение работ по техническому обслуживанию и (или) ремонту техники, оборудования, оказание услуг связи, юридических услуг указывались цена запасных частей (каждой запасной части) к технике, к оборудованию, цена единицы услуги и (или) работы, предложенные лицом, с которым в соответствии с настоящим Федеральным законом заключается контракт, в заявке на участие в конкурсе или при проведении аукциона, цена запасных частей (каждой запасной части) к технике, к оборудованию, цена единицы услуги и (или) работы являются твердыми и не могут изменяться в ходе исполнения такого контракта. Оплата выполнения таких работ, оказания таких услуг осуществляется по цене единицы услуги и (или) работы исходя из объема фактически оказанных услуг, выполненных работ, по цене каждой запасной части к технике, к оборудованию исходя из количества запасных частей, поставки которых осуществлялись в ходе исполнения контракта, но в размере, не превышающем начальной (максимальной) цены контракта, указанной в конкурсной документации, документации об аукционе.

При исполнении государственного или муниципального контракта не допускается перемена поставщика (исполнителя, подрядчика), за исключением случаев, если новый поставщик (исполнитель, подрядчик) является правопреемником поставщика (исполнителя, подрядчика) по такому контракту вследствие реорганизации юридического лица в форме преобразования, слияния или присоединения.

В случае перемены государственного или муниципального заказчика по контракту права и обязанности заказчика по такому контракту переходят к новому заказчику в том же объеме и на тех же условиях.

При размещении заказа на выполнение работ по строительству, реконструкции, капитальному ремонту объектов капитального строительства начальная (максимальная) цена государственного или муниципального контракта определяется на весь срок выполнения таких работ исходя из их цены в течение соответствующих лет планируемого периода исполнения контракта.

Расторжение государственного или муниципального контракта допускается по соглашению сторон или решению суда по основаниям, предусмотренным гражданским законодательством.

**1.3 Организационно-экономическая характеристика Министерства**

**строительства и архитектуры КБР**

Министерство строительства и архитектуры Кабардино-Балкарской Республики (далее - Министерство) является исполнительным органом государственной власти Кабардино-Балкарской Республики, осуществляющим функции по выработке и реализации государственной политики в области строительства, архитектуры, градостроительства, жилищной политики Кабардино-Балкарской Республики, государственному регулированию и координации деятельности подведомственных предприятий в Кабардино-Балкарской Республике.

Министерство в своей деятельности руководствуется Конституцией Российской Федерации, международными договорами Российской Федерации, федеральными конституционными законами, федеральными законами, актами Президента Российской Федерации и Правительства Российской Федерации, Конституцией Кабардино-Балкарской Республики, договорами Кабардино-Балкарской Республики, законами Кабардино-Балкарской Республики, актами Президента Кабардино-Балкарской Республики и Правительства Кабардино-Балкарской Республики, а также настоящим Положением.

Министерство осуществляет свою деятельность в пределах своей компетенции во взаимодействии с федеральными органами исполнительной власти, исполнительными органами государственной власти Кабардино-Балкарской Республики, органами местного самоуправления, а также общественными объединениями и организациями.

Министерство возглавляет министр, назначаемый и освобождаемый от должности Президентом Кабардино-Балкарской Республики (Приложение 1).

Министр несет персональную ответственность за выполнение возложенных на Министерство задач.

Министр имеет заместителей. Председатель Правительства Кабардино-Балкарской Республики по представлению министра и по согласованию с Президентом Кабардино-Балкарской Республики распоряжением Правительства Кабардино-Балкарской Республики назначает на должность и освобождает от должности заместителей министра. Количество заместителей министра определяет Правительство Кабардино-Балкарской Республики.

Министр:

- распределяет обязанности между своими заместителями;

- утверждает положения о структурных подразделениях аппарата Министерства;

- решает в соответствии с законодательством Российской Федерации и законодательством Кабардино-Балкарской Республики о государственной службе вопросы, связанные с прохождением государственной гражданской службы в аппарате Министерства;

- утверждает структуру и штатное расписание аппарата Министерства в пределах установленных Правительством Кабардино-Балкарской Республики фонда оплаты труда и численности работников, смету расходов на его содержание в пределах утвержденных на соответствующий период ассигнований, предусмотренных в республиканском бюджете Кабардино-Балкарской Республики;

- назначает в установленном порядке на должность и освобождает от должности работников аппарата Министерства;

- утверждает ежегодный план работы и показатели деятельности структурных подразделений, а также отчеты об их деятельности;

- издает приказы, имеющие нормативный характер, по оперативным и другим текущим вопросам организации деятельности Министерства - приказы ненормативного характера;

- вносит предложения о создании, реорганизации и ликвидации государственных предприятий и учреждений Кабардино-Балкарской Республики, находящихся в ведении Министерства;

- утверждает уставы, назначает на должность и освобождает от должности руководителей учреждений, находящихся в ведении Министерства, по согласованию с Министерством по управлению государственным имуществом и земельным ресурсам Кабардино-Балкарской Республики;

- согласовывает утверждение уставов и назначение руководителей подведомственных предприятий;

- вносит в исполнительные органы государственной власти предложения о награждении работников организаций строительно-архитектурного комплекса Кабардино-Балкарской Республики государственными наградами, присуждении государственных премий и почетных званий.

Каждому Заместителю министра подконтрольны определённые отделы и подведомственные организации, которые он курирует.

В Министерстве образуется коллегия в составе министра (председатель коллегии), заместителей министра, депутатов Парламента Кабардино-Балкарской Республики, представителей исполнительных органов государственной власти Кабардино-Балкарской Республики, органов местного самоуправления, руководящих работников Министерства, предприятий строительного комплекса. Состав коллегии утверждает Правительство Кабардино-Балкарской Республики.

В Министерстве образуются координационные и консультативные органы по проблемам функционирования строительного комплекса.

Финансирование расходов на содержание Министерства осуществляется за счет средств, предусмотренных в республиканском бюджете КБР.

Внебюджетная деятельность в пополнении предмета исследования, т.е. нефинансовых активов для Министерства не характерна, что подтверждается данными таблицы 1 (см. пример 1).

Пример 1

**Таблица 1 - Состав нефинансовых активов Министерства**

**строительства и архитектуры КБР**

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Показатели | На начало года | | На конец года | |
| Бюджетная  деятельность | Внебюджетная  деятельность | Бюджетная  деятельность | Внебюджетная  деятельность |
| Нефинансовые активы |  |  |  |  |
| Основные средства (балансовая стоимость, 010100000) | 2 076 268,62 | - | 723 592,20 | - |
| Амортизация основных средств (010401000- 010407000) | 1 483 270,12 | - | 569 125,86 | - |
| Основные средства (остаточная стоимость) | 592 998,50 | - | 154 466,34 | - |
| Материальные запасы (010500000) | 24 764,72 | - | 707,90 | - |
| Вложения в нефинансовые  активы  (010600000) | 51 294.25 | - | 143 235,25 | - |
| Нефинансовые активы в пути (010700000) | - | - | - | - |
| Итого по разделу | 617 763,22 | - | 155 174,24 | - |

Министерство строительства и архитектуры КБР при ведении бюджетного учета руководствуется следующими нормативными актами:

* Федеральным законом «О бухгалтерском учете» от 21.11.1996 г. №129-ФЗ (с изм. и доп., вступающими в силу с 01.01.2008 г.);
* Бюджетным Кодексом Российской Федерации от 31.07.1998 г. №145-ФЗ (ред. 23.12.2003, с изм. от 17.06.2008)
* Инструкцией Минфина РФ по бюджетному учету от 10.02.2006 г. № 25-н;
* Приказом Министерства финансов РФ от 21.12.2005 г. № 152н (ред. от 25.08.2006 г.) “Об утверждении указаний о порядке применения бюджетной классификации РФ”.

В качестве учетной политики Министерство применяет Инструкцию № 25н. Для отражения совершаемых операций используется план счетов, приведенный в Инструкции, так как собственный план счетов не разработан.

Для ведения бюджетного учета в Министерстве отдел бухгалтерского учета и отчетности по бюджету Министерства , возглавляемый главным бухгалтером.

В Министерстве используются формы первичных документов класса 03 ОКУД «Унифицированная система первичной учетной документации». Также используются формы документов класса 05 ОКУД «Унифицированная система бюджетной финансовой, учетной и отчетной документации». Организация документооборота осуществляется в соответствии с разработанным в Министерстве графиком документооборота.

Первичные документы обрабатываются и на их основе заполняются учетные регистры:

Журнал операций по заработной плате, денежному довольствию, стипендиям;

Журнал операций по выбытию и перемещению нефинансовых активов;

Журнал операций расчетов с поставщиками и подрядчиками;

Журнал операций расчетов с подотчетными лицами;

Журнал операций по банковскому счету;

Журнал операций по счету “Касса”;

Журнал операций по прочим операциям;

Главная книга.

Записи в данные регистры заносятся по мере совершения операций, но, согласно Инструкции № 25н, не позднее дня, следующего за днем получения первичного документа. В конце каждого месяца итоги из журналов операций заносятся в Главную книгу.

В связи с переходом органов исполнительной власти субъектов РФ, органов местного самоуправления, их структурных подразделений, являющихся участниками бюджетного процесса, и, прежде всего, финансовых органов на казначейское исполнение бюджетов с использованием современных информационных технологий, была разработана Автоматизированная система управления бюджетным процессом. В основе автоматизации бюджетного учета лежит единый взаимосвязанный технологический процесс обработки первичных документов и отражения совершаемых операций.

**Глава 2 УЧЕТ ВЛОЖЕНИЙ В НЕФИНАНСОВЫЕ АКТИВЫ**

**(на примере Министерства строительства и архитектуры КБР)**

**2.1 Особенности организации учета вложений в**

**нефинансовые активы**

Для организации учета вложении (инвестиции) в объеме фактических затрат учреждения в объекты нефинансовых активов при их приобретении, строительстве (создании), модернизации (реконструкции достройке дооборудовании) изготовлении которые впоследствии будут приняты к бюд жетному учету а качестве объектов нефинансовых активов предусмотрены счета:

• Капитальные вложения в основные средства (счет 010601000);

• Капитальные вложения в нематериальные активы (счет 010602000);

• Капитальные вложения в непроизведенные активы (счет 010603000);

• Изготовление материалов, готовой продукции (работ, услуг) (счет 010604000).

Эти счета предусмотрены как для формирования первоначальной стоимости внеоборотных активов (объектов основных средств, непроизведенных активов и нематериальных активов), так и для учета расходов, которые принято называть текущими.

Поступление в бюджетное учреждение основных средств, нематериальных активов и непроизведенных активов независимо от источника их поступления осуществляется только через соответствующие счета капитальных вложении, на которых формируется первоначальная (балансовая) стоимость поступившего актива, по которой он затем и принимается к бюджетному учету с отражением на адекватном этому активу счете (см. пример 2).

Таким образом, процесс поступления нефинансовых активов в бюджетное учреждение можно представить в виде следующеё схемы:

Пример 2

010100000

«Основные средства»

010200000

«Нематериальные активы»

010300000

«Непроизведенные активы»

010500000

«Материальные запасы»

**010600000**

«Вложения в нефинансовые активы»

0302000000

«Расчёты с поставщиками и подрядчиками»

**Схема 1 - Процесс поступления нефинансовых активов в бюджетное**

**учреждение**

Счёт 010100000 «Основные средства»

Счёт предназначен для учёта объектов основных средств, к которым относятся материальные объекты, используемые в процессе деятельности учреждения при выполнении работ или оказании услуг, либо для управленческих нужд учреждения, находящиеся в эксплуатации, запасе, на консервации, сданные в аренду, а также имущество казны Российской Федерации, субъектов Российской Федерации, муниципальных образований, независимо от стоимости объектов основных средств со сроком полезного использования более 12 месяцев.

Законченные капитальные вложения арендатора в арендованные им здания, сооружения, оборудование и другие объекты учитываются в составе собственных основных средств арендатора в сумме произведенных вложений, если иное не предусмотрено договором аренды.

Капитальные вложения в многолетние насаждения включаются в состав основных средств ежегодно в сумме вложений, относящихся к принятым в эксплуатацию площадям, независимо от окончания всего комплекса работ.

Основные средства принимаются к бухгалтерскому учёту по их первоначальной стоимости.

Первоначальной стоимостью основных средств признается сумма фактических вложений учреждения в приобретение, сооружение и изготовление объектов основных средств, с учётом сумм налога на добавленную стоимость, предъявленных учреждению поставщиками и подрядчиками (кроме их приобретения, сооружения и изготовления в рамках деятельности, приносящей доход, облагаемой НДС, если иное не предусмотрено налоговым законодательством Российской Федерации).

Вложениями на приобретение, сооружение и изготовление основных средств являются:

суммы, уплачиваемые в соответствии с договором поставщику (продавцу);

суммы, уплачиваемые организациям за осуществление работ по договору строительного подряда и иным договорам;

суммы, уплачиваемые организациям за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением основных средств;

регистрационные сборы, государственные пошлины и другие аналогичные платежи, произведенные в связи с приобретением (получением) прав на объект основных средств;

таможенные пошлины;

вознаграждения, уплачиваемые посреднической организации, через которую приобретен объект основных средств;

затраты по доставке объектов основных средств до места их использования, включая расходы по страхованию доставки.

Изменение первоначальной стоимости объектов основных средств производится лишь в случаях достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации, частичной ликвидации и переоценки объектов основных средств.

Балансовой стоимостью основных средств является их первоначальная стоимость с учётом указанных изменений.

Первоначальной стоимостью основных средств, полученных учреждением по договору дарения, признаются их текущая рыночная стоимость на дату принятия к бухгалтерскому учёту, а также стоимость услуг, связанных с их доставкой, регистрацией и приведением их в состояние, пригодное для использования.

Под текущей рыночной стоимостью понимается сумма денежных средств, которая может быть получена в результате продажи указанных активов на дату принятия к бухгалтерскому учёту.

Безвозмездная передача объектов основных средств 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, осуществляется по балансовой стоимости объекта с одновременной передачей суммы начисленной на объект амортизации.

Драгоценные металлы и драгоценные камни, содержащиеся в объектах основных средств, должны учитываться в порядке, установленном Министерством финансов Российской Федерации.

Оценка объектов основных средств, стоимость которых при приобретении выражена в иностранной валюте, производится в валюте Российской Федерации путем пересчёта суммы в иностранной валюте по курсу Центрального банка Российской Федерации, действующему на дату принятия объекта к бюджетному учёту.

Единицей бюджетного учёта основных средств является инвентарный объект. Инвентарным объектом основных средств является объект со всеми приспособлениями и принадлежностями, или отдельный конструктивно обособленный предмет, предназначенный для выполнения определенных самостоятельных функций, или же обособленный комплекс конструктивно-сочлененных предметов, представляющих собой единое целое, и предназначенный для выполнения определенной работы. Комплекс конструктивно-сочлененных предметов — это один или несколько предметов одного или разного назначения, смонтированных на одном фундаменте, в результате чего каждый входящий в комплекс предмет может выполнять свои функции только в составе комплекса, а не самостоятельно.

В случае наличия у одного объекта нескольких частей, имеющих разный срок полезного использования, каждая такая часть учитывается как самостоятельный инвентарный объект.

Если здания примыкают друг к другу и имеют общую стену, но каждое из них представляет собой самостоятельное конструктивное целое, они считаются отдельными инвентарными объектами.

Надворные постройки, пристройки, ограждения и другие надворные сооружения, обеспечивающие функционирование здания (сарай, забор, колодец и др.), составляют вместе с ним один инвентарный объект. Если эти постройки и сооружения обеспечивают функционирование двух и более зданий, они считаются самостоятельными инвентарными объектами.

Наружные пристройки к зданию, имеющие самостоятельное хозяйственное значение, отдельно стоящие здания котельных, а также капитальные надворные постройки (склады, гаражи и т. д.) являются самостоятельными инвентарными объектами.

Каждому объекту, кроме объектов стоимостью до 1000 рублей включительно, а также библиотечного фонда, драгоценностей и ювелирных изделий независимо от стоимости, независимо от того, находится ли он в эксплуатации, в запасе или на консервации, присваивается уникальный инвентарный порядковый номер.

Присвоенный объекту инвентарный номер должен быть обозначен материально ответственным лицом в присутствии руководителя учреждения или его заместителя и работника бухгалтерии путем прикрепления жетона, нанесения краской или иным способом, обеспечивающим сохранность маркировки.

Когда объект является сложным, т.е. включает те или иные обособленные элементы, составляющие вместе с ним одно целое, на каждом таком элементе должен быть обозначен тот же инвентарный номер, что и на основном объединяющем их объекте. В тех случаях, когда объект имеет несколько частей, имеющих разный срок полезного использования, и учитывающихся как самостоятельные объекты, каждой части присваивается отдельный инвентарный номер.

Инвентарный номер, присвоенный объекту основных средств, сохраняется за ним на весь период его нахождения в данном учреждении.

Инвентарные номера списанных с бюджетного учёта объектов основных средств не присваиваются вновь принятым к бюджетному учёту объектам.

При невозможности обозначения инвентарного номера на объекте основных средств в случаях, определенных требованиями его эксплуатации, присвоенный ему инвентарный номер применяется в целях бюджетного учёта с отражением в соответствующих регистрах бюджетного учёта без нанесения на объект основного средства.

Аналитический учёт основных средств ведется на инвентарных карточках:

Инвентарная карточка учёта основных средств;

Инвентарная карточка группового учёта основных средств.

Инвентарная карточка учёта основных средств открывается на каждый объект основных средств.

Инвентарная карточка группового учёта основных средств открывается на группу объектов основных средств и предназначена для учёта объектов библиотечных фондов, производственного и хозяйственного инвентаря.

Инвентарные карточки регистрируются в Описи инвентарных карточек по учёту основных средств.

Лица, ответственные за хранение основных средств, ведут Инвентарные списки нефинансовых активов, за исключением библиотечных фондов, драгоценностей и ювелирных изделий.

Поступление и внутреннее перемещение основных средств оформляются следующими первичными документами:

Акт о приеме-передаче объекта основных средств (кроме зданий, сооружений) (ф.0306001), кроме объектов основных средств стоимостью до 1000 рублей и библиотечного фонда, драгоценностей и ювелирных изделий независимо от стоимости;

Акт о приеме-передаче здания (сооружения) (ф. 0306030), с приложением документов, подтверждающих государственную регистрацию объектов недвижимости в установленных законодательством случаях;

Акт о приеме-передаче групп объектов основных средств (кроме зданий, сооружений) (ф.0306031);

Накладная на внутреннее перемещение объектов основных средств (ф. 0306032);

Акт о приеме-сдаче отремонтированных, реконструированных, модернизированных объектов основных средств (ф. 0306002);

Требование-накладная (ф. 0315006);

Ведомость выдачи материальных ценностей на нужды учреждения (ф. 0504210).

Группировка основных средств осуществляется в соответствии с классификацией, установленной Общероссийским классификатором основных фондов (далее — ОКОФ) на следующих счётах Плана счётов бюджетного учёта:

010101000 «Жилые помещения»;

010102000 «Нежилые помещения»;

010103000 «Сооружения»;

010104000 «Машины и оборудование»;

010105000 «Транспортные средства»;

010106000 «Производственный и хозяйственный инвентарь»;

010107000 «Библиотечный фонд»;

010108000 «Драгоценности и ювелирные изделия»;

010109000 «Прочие основные средства».

Для контроля за соответствием учётных данных по объектам основных средств у материально ответственных лиц и данных по соответствующим счётам аналитического учёта счёта 010100000 «Основные средства» составляется Оборотная ведомость по нефинансовым активам.

Счёт 010201000 «Нематериальные активы»

Счёт предназначен для учёта нематериальных активов, которые удовлетворяют одновременно следующим условиям:

отсутствие материально — вещественной (физической) структуры;

возможность идентификации (выделения, отделения) от другого имущества;

использование в производстве продукции, при выполнении работ или оказании услуг либо для управленческих нужд учреждения;

использование в течение длительного времени, т.е. срока полезного использования, продолжительностью свыше 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев;

не предполагается последующая перепродажа данного имущества;

наличие надлежаще оформленных документов, подтверждающих существование самого актива и исключительного права у учреждения на результаты интеллектуальной деятельности (патенты, свидетельства, другие охранные документы, договор уступки (приобретения) патента, товарного знака и т. п.) или права учреждения на результаты научно-технической деятельности, охраняемые в режиме коммерческой тайны, включая потенциально патентоспособные технические решения и секреты производства (ноу-хау).

В состав объектов нематериальных активов не включаются:

не давшие положительного результата научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы;

незаконченные и не оформленные в установленном законодательством порядке научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы;

материальные объекты (материальные носители), в которых выражены произведения науки, литературы, искусства.

Объекты нематериальных активов принимаются к бюджетному учёту по первоначальной стоимости, т.е. по стоимости фактических вложений на их приобретение (изготовление), с учётом сумм налога на добавленную стоимость, предъявленных учреждению поставщиками и подрядчиками (кроме их приобретения (изготовления) в рамках деятельности, приносящей доход, облагаемой НДС, если иное не предусмотрено налоговым законодательством Российской Федерации).

Стоимость приобретения (изготовления) нематериальных активов включает в себя:

суммы, уплачиваемые в соответствии с договором уступки (приобретения) прав правообладателю (продавцу);

суммы, уплачиваемые организациям за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением объектов нематериальных активов;

таможенные пошлины, регистрационные сборы, патентные пошлины и иные аналогичные платежи, связанные с уступкой (приобретением) исключительных (имущественных) прав правообладателя;

вознаграждения, уплачиваемые посреднической организации, через которую приобретены объекты нематериальных активов, в соответствии с условиями договора;

иные расходы, непосредственно связанные с приобретением объектов нематериальных активов и доведением их до состояния, пригодного к использованию в установленных целях;

расходы по изготовлению (израсходованные учреждением материалы, оплата труда и начисления на оплату труда, услуги сторонних организаций и т. д.).

Изменение первоначальной стоимости объектов нематериальных активов производится лишь в случаях модернизации, частичной ликвидации и переоценки объектов нематериальных активов.

Балансовой стоимостью нематериальных активов является их первоначальная стоимость с учётом указанных изменений.

Первоначальная стоимость объектов нематериальных активов, полученных учреждением по договору дарения (безвозмездно), определяется исходя из их рыночной стоимости на дату принятия к бухгалтерскому учёту.

Оценка объекта нематериальных активов, стоимость которого при приобретении выражена в иностранной валюте, производится в валюте Российской Федерации путем пересчёта суммы в иностранной валюте по курсу Центрального банка Российской Федерации, действующему на дату принятия объекта к бухгалтерскому учёту.

Каждому объекту присваивается уникальный инвентарный порядковый номер, который используется в регистрах бюджетного учёта и не обозначается на объектах.

Аналитический учёт объектов нематериальных активов ведется в Инвентарной карточке учёта основных средств.

Учёт операций по выбытию и перемещению объектов нематериальных активов ведется в Журнале операций по выбытию и перемещению нефинансовых активов.

Поступление нематериальных активов, внутреннее перемещение оформляются следующими первичными документами:

Акт о приеме-передаче объекта основных средств (кроме зданий, сооружений) (ф.0306001);

Акт о приеме-передаче групп объектов основных средств (кроме зданий, сооружений) (ф.0306031);

Накладная на внутреннее перемещение объектов основных средств (ф. 0306032);

Требование-накладная (ф. 0315006).

Счёт 010300000 «Непроизведенные активы»

Счёт предназначен для учёта непроизведенных активов, используемых в процессе деятельности учреждения, не являющихся продуктами производства, права собственности, на которые должны быть установлены и законодательно закреплены (земля, ресурсы недр и пр.).

Указанные активы отражаются по их первоначальной стоимости в момент вовлечения их в экономический (хозяйственный) оборот.

Первоначальной стоимостью объектов непроизведенных активов признаются фактические вложения учреждения в их приобретение, за исключением объектов, впервые вовлекаемых в экономический (хозяйственный) оборот, первоначальной стоимостью которых признается их текущая рыночная стоимость на дату принятия к бухгалтерскому учёту.

Для целей настоящей Инструкции под текущей рыночной стоимостью понимается сумма денежных средств, которая может быть получена в результате продажи активов на дату принятия к бухгалтерскому учёту.

Каждому объекту непроизведенных активов, независимо от того, находится ли он в эксплуатации, в запасе или на консервации, присваивается уникальный порядковый инвентарный номер, который используется в регистрах бюджетного учёта и не обозначается на объектах.

Аналитический учёт объектов непроизведенных активов ведется в Инвентарной карточке учёта основных средств.

Учёт операций по выбытию и перемещению объектов непроизведенных активов ведется в Журнале операций по выбытию и перемещению нефинансовых активов.

Поступление объектов непроизведенных активов оформляется Актом о приеме-передаче объекта основных средств (кроме зданий, сооружений) (ф. 0306001), Актом о приеме-передаче групп объектов основных средств (кроме зданий, сооружений) (ф. 0306031).

Счёт 010500000 «Материальные запасы»

Счёт предназначен для учёта материальных запасов в форме сырья, материалов и готовой продукции, предназначенных для использования в процессе деятельности учреждения, а также для продажи.

К материальным запасам относятся:

предметы, используемые в деятельности учреждения в течение периода, не превышающего 12 месяцев, независимо от их стоимости;

предметы, используемые в деятельности учреждения в течение периода, превышающего 12 месяцев, но не относящиеся к основным средствам в соответствии с ОКОФ;

готовая продукция.

Материальные запасы принимаются к бухгалтерскому учёту по фактической стоимости, с учётом сумм налога на добавленную стоимость, предъявленных учреждению поставщиками и подрядчиками (кроме их приобретения (изготовления) в рамках деятельности, приносящей доход, облагаемой НДС, если иное не предусмотрено налоговым законодательством Российской Федерации).

Фактической стоимостью материальных запасов, приобретенных за плату, признаются:

суммы, уплачиваемые в соответствии с договором поставщику (продавцу); суммы, уплачиваемые организациям за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением материальных ценностей; таможенные пошлины и иные платежи, связанные с приобретением материальных запасов; вознаграждения, уплачиваемые посреднической организации, через которую приобретены материальные запасы, в соответствии с условиями договора; суммы, уплачиваемые за заготовку и доставку (транспортные услуги) материальных запасов до места их использования, включая страхование доставки; суммы, уплачиваемые за доведение материальных запасов до состояния, в котором они пригодны к использованию в запланированных целях (подработка, сортировка, фасовка и улучшение технических характеристик полученных запасов, не связанные с их использованием);

иные платежи, непосредственно связанные с приобретением материальных запасов.

Фактическая стоимость материальных запасов определяется (уменьшается или увеличивается) с учётом суммовых разниц, возникающих до принятия материальных запасов к бухгалтерскому учёту в случаях, когда оплата производится в валюте Российской Федерации в сумме, эквивалентной сумме в иностранной валюте (условных денежных единицах). Под суммовой разницей понимается разница между рублевой оценкой фактически произведенной оплаты, выраженной в иностранной валюте (условных денежных единицах), кредиторской задолженности по оплате запасов, исчисленной по официальному или иному согласованному курсу на дату принятия ее к бухгалтерскому учёту, и рублевой оценкой этой кредиторской задолженности, исчисленной по официальному или иному согласованному курсу на дату ее погашения.

Фактическая стоимость материальных запасов при их изготовлении самим учреждением определяется исходя из затрат, связанных с изготовлением данных активов.

Фактическая стоимость материальных запасов, полученных учреждением по договору дарения, а также остающихся от выбытия основных средств и другого имущества, определяется исходя из их текущей рыночной стоимости на дату принятия к бухгалтерскому учёту, а также сумм, уплачиваемых учреждением за доставку материальных запасов и приведение их в состояние, пригодное для использования.

Для целей настоящей Инструкции под текущей рыночной стоимостью понимается сумма денежных средств, которая может быть получена в результате продажи указанных активов на дату принятия к бухгалтерскому учёту.

Безвозмездное поступление материальных запасов от учреждений, подведомственных разным главным распорядителям бюджетных средств одного уровня бюджета (а также от государственных и муниципальных организаций), между учреждениями разных уровней бюджетов, а также между учреждениями, подведомственными одному главному распорядителю (распорядителю) средств бюджета осуществляется по фактической стоимости, а также сумм, уплачиваемых учреждением за доставку материальных запасов и приведение их в состояние, пригодное для использования.

Материальные запасы, не принадлежащие учреждению, но находящиеся в его пользовании или распоряжении в соответствии с условиями договора, принимаются к учёту в размере стоимости, предусмотренной в договоре.

Оценка материальных запасов, стоимость которых при приобретении определена в иностранной валюте, производится в валюте Российской Федерации путем пересчёта суммы в иностранной валюте по курсу Центрального банка Российской Федерации, действующему на дату принятия запасов к бухгалтерскому учёту.

Списание (отпуск) материальных запасов производится по фактической стоимости каждой единицы или по средней фактической стоимости.

Оценка материальных запасов по средней фактической стоимости производится по каждой группе (виду) запасов путем деления общей фактической стоимости группы (вида) запасов на их количество, складывающихся, соответственно, из средней фактической стоимости и количества остатка на начало месяца, и поступивших запасов в течение текущего месяца на дату списания (отпуска).

Аналитический учёт материальных запасов, за исключением посуды, продуктов питания, молодняка животных и животных на откорме, ведется на Карточках количественно-суммового учёта материальных ценностей.

Аналитический учёт продуктов питания ведется в Оборотной ведомости по нефинансовым активам. Записи в Оборотную ведомость по нефинансовым активам производятся на основании данных Накопительной ведомости по приходу продуктов питания и Накопительной ведомости по расходу продуктов питания. Ежемесячно в Оборотной ведомости по нефинансовым активам подсчитываются обороты и выводятся остатки на конец месяца.

Учёт разбитой посуды ведется материально ответственными лицами в Книге регистрации боя посуды (ф. 0504044).

Аналитический учёт молодняка животных и животных на откорме ведется по видам и возрастным группам (животных на откорме только по видам) в Книге учёта животных.

Материально ответственные лица ведут учёт материальных запасов в Книге (Карточке) учёта материальных ценностей по наименованиям, сортам и количеству.

Предметы мягкого инвентаря маркируются материально ответственным лицом в присутствии руководителя учреждения или его заместителя и работника бухгалтерии специальным штампом несмываемой краской без порчи внешнего вида предмета, с указанием наименования учреждения, а при выдаче предметов в эксплуатацию производится дополнительная маркировка с указанием года и месяца выдачи их со склада. Маркировочные штампы должны храниться у руководителя учреждения или его заместителя.

Учёт операций по расходу материальных запасов, их выбытию из эксплуатации, перемещению внутри учреждения ведется в Журнале операций по выбытию и перемещению нефинансовых активов.

Оприходование материальных запасов отражается в регистрах бюджетного учёта на основании первичных учётных документов (накладных поставщика и т. п.).

В тех случаях, когда имеются расхождения с данными документов поставщика, составляется Акт о приемке материалов (ф. 0315004).

Как уже отмечалось, особенностью поступления в бюджетное учреждение материальных запасов является:

принятие к бюджетному учету непосредственно на счете учета материальных запасов по цене приобретения при приобретении у поставщика в рамках одного договора или по цене поступления при централизованной поставке по одному распоряжению (извещению).

формирование фактической стоимости на счете 010604000 при наличии нескольких договоров при приобретении или нескольких распоряжении (извещении) при централизованных поставках с последующим принятием к бюджетному учету с отражением на соответствующем счете материальных запасов уже по фактической (сформированной) стоимости.

Аналитический учет по счету ведется в Многографной карточке в разрезе видов (кодов) затрат по каждому строящемуся (реконструируемому модернизируемому) приобретаемому объекту нефинансовых активов по виду производимой готовой продукции, оказываемой услуге (работе).

**2.2 Учёт вложений в нефинансовые активы**

Приобретение нефинансовых активов по безналичному расчету является основным путем поступления абсолютно всех видов нефинансовых активов в бюджетное учреждение.

На нынешнем этапе исполнения бюджета и в связи со вступлением в силу с 1 января 2006 г. закона № 131-Ф3 «Об общих принципах организации местного самоуправления в Российской Федерации», а точнее — закона № 94-Ф3 «О размещении заказов на поставки товаров, выполнение работ, оказание услуг для государственных и муниципальных нужд» принято ограничение: приобретение нефинансовых активов стоимостью свыше 60 000 руб. должно обязательно осуществляться по безналичному расчету с соблюдением требований закона № 94-Ф3.

Вторым ограничением в рамках казначейского обслуживания исполнения бюджета является предельный объем суммы перечисления аванса поставщикам и подрядчикам — не более 30 % от общей суммы оплаты в соответствии с договором.

Особенностью приобретения нефинансовых активов по безналичному расчету является начисление кредиторской задолженности перед поставщиком в полном объеме всей стоимости приобретаемых нефинансовых активов при поступлении их в бюджетное учреждение независимо от того, перечислялся поставщику аванс или нет на их приобретение.

По данным бухгалтерской службы Министерством строительства и архитектуры КБР заключен договор на приобретение основного средства — компьютера на общую сумму 45 000 руб. Предварительно в рамках договора перечислен аванс в объеме 12000 руб. При доставке компьютера в бюджетное учреждение произведены и оплачены транспортные расходы в сумме 450 руб. Кроме того, оплачено 1 050 руб. за установку на компьютерного программного обеспечения. Компьютер принят к бюджетному учету 31 августа по фактической стоимости, 1 сентября начислена амортизация.

В бюджетном учете операции будут отражены следующими проводками:

заключен договор с поставщиком на поставку компьютера стоимостью 45 000 руб.:

дебет 150103310 кредит 150201310 45000,00

перечислен аванс поставщику в сумме 12 000 руб.:

дебет 120619560 Кредит 130405310 12 000,00

компьютер поступил в бюджетное учреждение (формируется балансовая стоимость компьютера):

дебет **110601310** Кредит 130219730 45 000,00

зачтена сумма перечисленного ранее аванса:

Дебет 130219830 Кредит 120619660 12 000,00

произведен окончательный расчет с поставщиком (45000—12000 = 33000 руб.):

дебет 130219830 Кредит 130405310 33 000,00

принят к учету выставленный счет транспортной организации в сумме 450 руб.:

дебет 110501310 Кредит 130205730 450,00

оплачен счет транспортной организации:

дебет 130205830 Кредит 130405222 450,00

принят к учету выставленный счет IТ-фирмы за установку на компьютер программного обеспечения в сумме 1 050 руб.:

дебет **110601310** Кредит 130218730 1 050,00

оплачен счет IT-фирмы за установку на компьютер программного обеспечения:

дебет 130218830 Кредит 130405290 1 050,00

компьютер принят к бюджетному учету по фактической стоимости (45 000 + 450 + 1 050 = 46 500 руб.):

дебет 110104310 кредит **110601410** 46500,00

начислена сумма амортизации (из расчета: срок полезного использования — 5 лет; годовая норма начисления амортизации — 46 500 / 5 9 300 руб.; ежемесячная норма начисления амортизации —9 300 / 12 = 775 руб.):

дебет 140101271 кредит 110404410 775,00

Объект принимается к учету после формирования фактической стоимости объекта основных средств (учета всех расходов, связанных с его приобретением).

Отличительной особенностью отражения операций в соответствии с Инструкцией №25н является наличие проводки выдачи в эксплуатацию объекта основных средств стоимостью свыше 10 000 руб. как смена материально ответственного лица:

дебет 110104310 кредит 110104310 46500,00

В соответствии со ст.12 Инструкции №25н, при приобретении нефинансовых активов со счетов в иностранной валюте с оплатой в рублях РФ, вложения на приобретение и сооружение основных средств определяются (уменьшаются или увеличиваются) с учетом суммовых разниц.

Министерством строительства и архитектуры КБР денежным в иностранной валюте приобретены:

оборудование стоимостью 1 050 € (по курсу 1 € = 34,5 руб. при принятии к учету), оплата произведена в рублях (по курсу 1 € = 34,6 руб. на дату погашения задолженности);

продукты питания стоимостью 1 200 $ (по курсу 1 $ = 26,9 руб. при принятии к учету), оплата произведена в рублях (по курсу 1 $ = 26,75 руб. на дату погашения задолженности).

В бюджетном учете операции отражены следующими проводками:

приобретенное за средства в иностранной валюте оборудование принято к учету (1 050 \* 34,5 = 36225 руб. — на дату принятия к учету):

дебет **110601310** Кредит 130219730 36225,00

произведен расчет с поставщиком за поставленное оборудование (1 050 - 34,6 = 36 330 руб. — на дату оплаты кредиторской задолженности):

дебет 130219830 Кредит 120107610 36 330,00

суммовая разница (30 330 —30225 = 105 руб.) отнесена на увеличение стоимости приобретенного нефинансового актива:

Дебет **110601310** Кредит 130219730 105,00

приобретенные за средства в иностранной валюте продукты питания приняты к учету (1 200 \* 20,9 = 32290 руб. — на дату принятия к учету):

Дебет 110502340 Кредит 130222730 32 280,00

произведен расчет с поставщиком за поставленные продукты питания (1 200 \* 26,75 = 32 100 руб. — на дату оплаты кредиторский задолженности):

дебет 130222830 Кредит 120107610 32 100,00

суммовая разница (32 100—32 280 = - 180 руб.) отнесена на уменьшение стоимости приобретенного нефинансового актива:

Дебет 110502340 Кредит 130222730 - 180,00

При отражении приведенных операций е учете с расчетом со счета денежных средств учреждения иностранной валюте (или с банковского счета учреждения) суммы выбытий со счета должны быть отражены еще и по забалансовому счету 18 с указанием КОСГУ производимых расходов.

Как уже упоминалось выше, на нынешнем этапе исполнения бюджета за наличный расчет можно приобретать нефинансовые активы на общую сумму до 60 000 руб. При этом органами, осуществляющими кассовое обслуживание исполнения бюджета, дополнительно наложено ограничение: приобретение нефинансовых активов стоимостью свыше 100 000 руб. должно обязательно сопровождаться заключением договора с поставщиком. На приобретаёмые нефинансовые активы стоимостью до 10 000 руб. это требование не распространяется, хотя и не запрещается.

Приобретение нефинансовых активов за наличный расчет осуществляется через подотчетных лиц, которым выдается из кассы подотчётная сумма на приобретение строго определенных активов. После приобретения таких активов подотчетное лицо представляет Авансовый отчет в части реализованной подотчетной суммы, а остаток неиспользованной подотчетной суммы возвращает е кассу.

Особенностью приобретения нефинансовых активов за наличный расчет является погашение дебиторской задолженности подотчетных лиц по приобретению этих активов в объеме всей стоимости приобретаемых нефинансовых активов при поступлении их е бюджетное учреждение.

В рамках заключенного договора с поставщиком на поставку в столовую учреждения продуктов питания на сумму 55 000 руб. из кассы Министерства строительства и архитектуры КБР выданы на руки Иванову А.И. 17500 руб. на приобретение мясомолочной продукции. Иванов А.И. представил Авансовый отчет на сумму 17 125 руб., продукты питания сданы на склад, остатки подотчетной суммы возвращены в кассу.

В бюджетном учете операции будут отражены следующими проводками:

заключен договор с поставщиком на поставку продуктов питания на

55 000 руб.:

дебет 150103340 Кредит 150201340 55 000,00

со счета бюджета в кассу получены 17 500 руб. на приобретение мясомолочной продукции:

дебет 120104510 Кредит 130405340 17 500,00

из кассы выданы 17500 руб. Иванову А.И. на приобретение мясомолочной продукции:

Дебет 120822560 Кредит 120104610 17 500,00

принят к учету Авансовый отчет Иванова А.И. на приобретенную мясомолочную продукцию в сумме 17 125 руб.:

Дебет 110502340 Кредит 120822660 17 125,00

остатки неиспользованной подотчетной суммы возвращены Ивановым А.И. в кассу учреждения (17520—17 125=375 руб.):

дебет 120104510 Кредит 120822660 375,00

Особенностью приобретения нефинансовых активов за наличный расчет стоимостью до 10 000 руб. включительно без заключения договора является необходимость отслеживания израсходованных сумм в части принятия бюджетным учреждением бюджетных обязательств, так как при отсутствии договора принятие бюджетных обязательств бюджетным учреждением необходимо отражать в момент выдачи денежных средств подотчетным лицам, а е случае возврата неиспользованных подотчетных сумм восстанавливать лимиты бюджетных обязательств в части сумм возврата.

Нередко со стороны подотчетных лиц может иметь место приобретение и оплата нефинансовых активов на сумму, превышающую полученную ими е кассе учреждения подотчетную сумму. Такой ситуации желательно избегать. Однако при наличии лимитов бюджетных обязательств сумма переплаты дополнительно может быть выдана подотчетному лицу, и на эту же сумму необходимо дополнительно отразить проводку по принятию бюджетных обязательств.

Если в бюджетном учете эту процедуру по отслеживанию принятых бюджетных обязательств не осуществлять, то существует большая верочтность потери контроля за использованием лимитов бюджетных обязательств, е результате чего бюджетным учреждением могут быть превышены лимиты бюджетных обязательств, а, чаще всего, представленные для оплаты бюджетным учреждением платежные документы останутся неоплаченными, так как органы, осуществляющие кассовое обслуживание исполнения бюджета, контроль использования лимитов бюджетных обязательств каждым бюджетным учреждением вести будут всегда и на допустят превышения предоставленных им лимитов бюджетных обязательств.

Из кассы Министерства строительства и архитектуры КБР выданы на руки Сидорову А.И. 7 850 руб. на приобретение продуктов питания. Сидоров А. И. представил Авансовый отчет на сумму 8 125 руб., продукты питания сданы на склад, сумма переплаты принята к учету и возвращена Сидорову А.И.

В бюджетном учете операции будут отражены следующими проводками:

со счета бюджета е кассу получены 7 850 руб. на приобретение продуктов питания:

дебёт 120104510 Кредит 130405340 7850,00

из кассы выданы 7 650 руб. Сидорову А. И. на приобретение продуктов питания:

дебет 120822560 Кредит 120104610 7850,00

бюджетным учреждением приняты бюджетные обязательства на приобретение материальных запасов е сумме 7 950 руб.:

дебет 150103340 Кредит 150201340 7850,00

принят к учету Авансовый отчет Сидорова А.И. на приобретенные продукты питания е сумме 8 125 руб.:

дебет 110502340 Кредит 120822660 8125,00

со счета бюджета е кассу дополнительно получены 275 руб. (8 125—7 852 = 275 руб.) для выдачи Сидорову А.И. суммы переплаты:

дебет 120104510 Кредит 130405340 275,00

из кассы выданы 275 руб. Сидорову А. И. — сумма переплаты:

Дебет 120822500 Кредит 120104610 275,00

бюджетным учреждением дополнительно приняты бюджетные обязательства на приобретение материальных запасов в сумме переплаты 275 руб.:

дебет 150103340 Кредит 150201340 275,00

В практике бюджетных учреждений довольно часто встречается ситуация, когда требуется приобрести определенный нефинансовый актив именно сейчас, а денег в кассе для выдачи подотчетному лицу нет (либо требуется время на получение денег со счета бюджета, либо, а соответствии с бюджетной росписью, эти денежные средства будут получены через несколько дней).

В такой ситуации, на практике, возможен обратный порядок отражения в учете операций по приобретению нефинансовых активов. Вместе с тем, и это подчеркиваю особенно, а Инструкции № 25н такой ситуации не предусмотрено. В соответствии с Инструкцией № 25н предполагается, что если у бюджетного учреждения есть лимиты бюджетных обязательств, то не существует никаких проблем получить денежные средства со счета бюджета в кассу в пределах предоставленных лимитов и выдать подотчетному лицу для приобретения этих активов. Счета учета кредиторской задолженности с подотчетными лицами в Плане счетов не существует. На практике же такая ситуация встречается довольно часто.

Выход может быть найден именно в обратном порядке отражения операций в бюджетном учете. Однако и на это еще раз следует обратить внимание, у бюджетного учреждения на приобретение нефинансовых активов должны быть лимиты бюджетных обязательств. При отсутствии лимитов бюджетных обязательств речи о приобретении нефинансовых активов и быть не может.

Нередко такая ситуация возникает и по расчетам по командировочным расходам.

Водитель Петров И.Д. на сумму 1 253 руб. приобрел бензин за наличный расчет, о чем предоставил в бухгалтерию Авансовый отчет. Отчет был принят к бюджетному учету, сумма оплаты стоимости ГСМ возвращена Петров И.Д., стоимость бензина списана с учета на основании Акта о списании по данным путевого листа и предоставленному отчету.

В бюджетном учете операции будут отражены следующими проводками:

принят к учету Авансовый отчет Петров И.Д. на сумму 1 250 руб. в части приобретения бензина:

дебет 110503340 Кредит 120822660 1 250,00

приобретенный и израсходованный бензин списан с учета по данным путевых листов и предоставленному отчету на основании Акта о списании материалов:

дебет 140101272 Кредит 110503440 1 250,00

со счета бюджета в кассу получены 1 250 руб. для выплаты израсходованной суммы Петров И.Д. по приобретению материальных запасов:

дебет 120104510 Кредит 130405340 1 250,00

из кассы выданы 1 250 руб. Петров И.Д. в части произведенных расходов:

дебет 120822560 Кредит 120104610 1 250,00

бюджетным учреждением приняты бюджетные обязательства в части произведенных расходов по приобретению материальных запасов:

дебет 150103340 Кредит 150201340 1 250,00

Не исключены и другие варианты приобретения нефинансовых активов бюджетным учреждением и расчетов по ним. Однако обратный порядок отражения операций в бюджетном учете — это скорее исключение из правил, чем правило.

Поступление не финансовых активов в бюджетное учреждение в зависимости от их видов может осуществляться различными путями: путем капитального строительства или хозяйственным способом, путем приобретения по безналичному расчету и за наличный расчет, путем безвозмездной передачи от государственных и негосударственных учреждений, юридических и физических лиц, в результате оприходования излишков, выявленных при инвентаризации и пр. Рассмотрим основные из них.

**2.2.1 Учет капитального строительства объектов основных средств**

Путем капитального строительства в бюджетное учреждение могут поступать исключительно основные средства: жилые помещения, нежилые помещения, сооружения.

Капитальное строительство объектов, как правило, процесс длительный, охватывающий несколько лет. Поэтому, чаще всего, в случае капитального строительства объектов основных средств, бюджетным учреждением заключается долгосрочный договор на выполнение всего объема работ с разбивкой их по этапам и годам выполнения.

Так как бюджет исполняется в рамках одного финансового года. поэтому в рамках каждого бюджетного года уточняется перечень работ, подлежащих выполнению в текущем финансовом году и оплачиваемых за счет средств бюджета текущего финансового года. На этот объем средств бюджета бюджетным учреждением принимаются бюджетные обязательства. Объем средств бюджета, подлежащих оплате подрядчику за выполненные работы, включается в заявку на финансирование за счет бюджета при формировании расходной части бюджета на очередной финансовый год, и по мере выполнения работ подрядчиком и приема каждого выполненного

этапа работ (на основании Акта приема-передачи) оплачиваются из бюджета.

Расходы бюджетного учреждения, обусловленные выполненными объемами работ и принятыми Актами приема-передачи, отражаются на счете учета капитальных вложений в объекты основных средств по каждому такому объекту. В случае перехода капитального строительства объекта на очередной финансовый год (незавершенности строительства объекта в рамках финансового года) счета средств бюджета по суммам расхода на капитальное строительство объекта закрываются в конце отчетного финансового года, а обороты по счету капитальных вложений в основные средства накапливаются в виде остатка по счету капитальных вложений в основные средства на 1 января очередного финансового года, который закрывается только после завершения капитального строительства объекта основных средств и принятия данного объекта к бюджетному учету в бюджетном учреждении либо передачи его в другие структуры.

Операции капитального строительства объекта основных средств в бюджетном учете Министерства строительства и архитектуры КБР отражены следующими проводками:

заключен договор на выполнение работ по капитальному строительству на очередной финансовый год (приняты бюджетные обязательства) на сумму 1 500 000 руб.:

дебет 150103310 Кредит 150201310 1 500 000,00

принят Акт выполненных работ первой очереди э сумме 650 000 руб.:

**110601310** Кредит 130219730 650 000,00

оплачены расходы подрядной организации в объеме выполненных и принятых работ первой очереди:

дебет 130219830 Кредит 130405310 650000,00

перечислен аванс подрядной организации на выполнение работ второй очереди в сумме 150 000 руб.:

120619560 Кредит 130405310 150 000,00

принят Акт выполненных работ второй очереди в сумме 850 000 руб.:

**110601310** Кредит 130219730 850 000,00

Зачтена сумма перечисленного ранее подрядной организации аванса в сумме 150 000руб.:

дебет 130219830 Кредит 120619660 150 000,00

произведены расчеты с подрядной организацией в объеме выполненных работ второй очереди (850 000—150 000 = 700 000 руб.):

дебет 130219830 Кредит 130405310 700 000,00

Операции в конце отчетного финансового года:

закрывается счет платежей из бюджета по оплате расходов капитального строительства объекта (650 000 + 150 000 + 700 000 = 1 500 000 руб.):

дебет 130405310 Кредит 140103000 1 500 000,00

расходы бюджетного учреждения по капитальному строительству объекта основных средств в виде остатка по счету капитальных вложений в основные средства переходят на начало очередного финансового года:

дебет **110601000** Кредит **110601410** 1 500 000,00

В бюджетном учете такой проводки нет, а есть только процедура свертывания сальдо по счету 110601000 и формирования остатка на счете по состоянию на 1 января очередного финансового года.

В рамках очередного финансового года приведенные выше операции будут повторяться.

На завершающем этапе после выполнения всего объема работ по капитальному строительству объекта (например, на сооружение нежилого помещения из бюджета было израсходовано 30000 000 руб.), возможны два пути:

первый — объект основных средств принимается к учету в бюджетном учреждении:

дебет 110102310 Кредит **110601410** 30 000 000,00

Именно на этом этапе находит отражение процедура поступления объекта основного средства в бюджетное учреждение путем капитального строительства со счета капитальных вложений объект основных средств принимается к учету на адекватном ему счете бюджетного учета.

второй — объект основных средств передан другому бюджетному учреждению не своего ведомства (подчиненному другому главному распорядителю):

дебет 140101241 Кредит 110601410 30 000 000,00

Как видно из последней проводки, при передаче объекта основных средств из бюджетного учреждения сумма накопленных капитальных вложений на его сооружение списывается на расходы, тип которых определяется в зависимости от того, кому передается данный объект после завершения капитального строительства.

**2.2.2 Сооружение объектов основных средств хозяйственным способом**

Как представляется, данный способ поступления нефинансовых активов в бюджетное учреждение также приемлем исключительно только для объектов основных средств, преимущественно, сооружений (может быть, как исключение, машин и оборудования, скажем, при сборке компьютера своими силами из комплектующих).

Отличие процесса сооружения объекта основных средств от капитального строительства заключается в том, что отсутствует подрядная организация, а бюджетное учреждение само осуществляет и оплачивает расходы по его сооружению, накапливая их на счете капитальных вложений в основные средства. Кроме того, объем работ, как правило, будет ограничен одним финансовым годом, а по завершении всего объема выполненных работ объект будет приниматься к учету в бюджетном учреждении, а не передаваться другим учреждениям.

Операции сооружения объекта основных средств хозяйственным способом в бюджетном учете могут быть отражены следующими проводками:

Министерством строительства и архитектуры произведены следующие расходы по сооружению объекта хозяйственным способом:

приобретены у поставщика строительные материалы на сооружение объекта основных средств (сооружения) в объеме 21 000 руб.:

дебет **110601310** Кредит 130222730 21 000,00

произведен расчет с поставщиком в части стоимости строительных материалов:

дебет 130222330 Кредит 130405340 21 000,00

отнесены на увеличение стоимости объекта основных средств транспортные расходы по доставке строительных материалов в сумме 1 500 руб.:

дебет **110601310** Кредит 130205730 1 500,00

оплачен выставленный счет транспортной организации в сумме 1 500 руб.:

дебет 130205630 Кредит 130405222 1 500,00

начислена заработная плата строителям по договору подряда в сумме 11 500 руб.:

дебет **110601310** Кредит 130209730 11 500,00

удержан налог на доходы физических лиц из суммы оплаты труда по договору подряда (11 500 \* 13% = 1 495 руб.):

дебет 130209830 Кредит 130301730 1 495,00

начислена сумма единого социального налога и страховых взносов по обязательному пенсионному страхованию на сумму оплаты труда по договору подряда (11 500 \* 26 % = 2 990руб.):

дебет 140101226 Кредит 130302730 2 990,00

начислена сумма расчетов по обязательному социальному страхованию от несчастных случаев на производстве и профзаболеваний (11 51)) \* 13,2% = 23 руб.):

дебет 140101226 Кредит 130306730 23,00

В соответствии с приказом № 152н (приложение № 4, ст.213) оплата работодателем единого социального налога и взносов по страховым тарифам на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний по договорам гражданско-правового характера, заключаемым с физическими лицами, отражается по тем же статьям и подстатьям экономической классификации, где отражаются расходы за оплату услуг по данному договору.

Произведены расчеты с бюджетом:

по сумме единого социального налога и страховых взносов по обязательному пенсионному страхованию:

дебет 130302830 Кредит 130405213 2990,00

по сумме расчетов по обязательному социальному страхованию от несчастных случаев на производстве и профзаболеваний:

дебет 130306830 Кредит 130405213 23,00

по сумме налога на доходы физических лиц:

дебет 130301830 Кредит 130405226 1 495,00

получена со счета бюджета в кассу сумма оплаты труда по договору подряда (11 500 — 1 495 = 10005руб.):

дебет 120104510 Кредит 130405226 10005,00

выплачена сумма оплаты труда по договору подряда:

дебет 130209830 Кредит 120104610 10005,00

объект основных средств (сооружение) принято к бюджетному учету на основании Акта приема-передачи по фактической стоимости

(21 000 + 1 500 + 11 500 = 34 000 руб.):

Дебет 110103310 Кредит **110601410** 34000,00

В случае перехода процесса строительства объекта на очередной финансовый год счета бюджетных средств, как и в предыдущем примере, будут закрыты в конце года, а обороты на счете капитальных вложений в основные средства будут сохранены в виде остатка по счету капитальных вложений в основные средства и закроются только после принятия изготовленного хозяйственным способом объекта к бюджетному учету.

Кроме того, для выполнения работ хозяйственным способом и их оплаты, из бюджета необходимо планировать эти расходы при составлении расходной части бюджета на очередной финансовый год.

**2.3 Учёт вложений в нематериальные активы**

Объекты нематериальных активов должны отвечать следующим требованиям (п. 23 Инструкции № 25н, утвержденной приказом Минфина России от 10 февраля 2006 г. (далее – Инструкция № 25н)):

- у них не должно быть материально-вещественной (физической) структуры;

- их можно выделить, отделить от другого имущества;

- объекты используются в производстве продукции, при выполнении работ или оказании услуг либо для управленческих нужд учреждения;

- срок полезного использования превышает 12 месяцев (или обычный операционный цикл, если он превышает 12 месяцев);

- не предполагается последующая перепродажа данного имущества.

В состав объектов нематериальных активов не включают:

не давшие положительного результата научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы;

незаконченные и не оформленные в установленном законодательством порядке научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы;

материальные объекты (материальные носители), в которых выражены произведения науки, литературы, искусства.

Учреждению понадобится документы, которые подтверждают существование самого актива и исключительное право учреждения на результаты интеллектуальной, научно-технической деятельности (включая потенциально патентоспособные технические решения и секреты производства (ноу-хау)). Здесь важно заметить, что критерии потенциально патентоспособных технических решений нужно определять на основании соответствующих законодательных и нормативных актов, нормативных документов Федеральной службы по интеллектуальной собственности, патентам и товарным знакам (Роспатент). При этом, если получать охранные документы не нужно, то записи в государственном контракте (договоре) на выполнение научно-исследовательских и научно-технических работ о том, что исключительные права на результаты данных работ переходят к учреждению (принадлежат Российской Федерации) и Акта приемки-передачи будет достаточно (письмо Минфина России от 13 сентября 2006 г. № 02-14-10а/2480).

Заметим, при необходимости получения документов, подтверждающих исключительные права (патенты, свидетельства), затраты на их получение отражают по статье 226 «Прочие услуги» ЭКР в рамках средств, предусмотренных лимитами бюджетных обязательств или сметой доходов и расходов по приносящей доход деятельности. Такие траты включают в первоначальную стоимость НМА.

Аналитический учет объектов НМА ведется в Инвентарной карточке учета основных средств. А учет операций по выбытию и перемещению объектов – в Журнале операций по выбытию и перемещению нефинансовых активов.

Поступление и внутреннее перемещение оформляют Актом о приеме-передаче объекта основных средств (кроме зданий, сооружений) (ф. 0306001), Актом о приеме-передаче групп объектов основных средств (кроме зданий, сооружений) (ф. 0306031), накладной на внутреннее перемещение объектов основных средств (ф. 0306032), требованием-накладной (ф. 0315006).

Операции по передаче НМА в эксплуатацию внутри учреждения осуществляются в регистрах аналитического учета путем изменения материально ответственного лица на основании требования-накладной (ф. 0315006), составленного в двух экземплярах. При этом передается лишь материальный носитель информации о НМА. Передавать договор, в котором прописаны исключительные права учреждения, не нужно. При этом делают запись:

Дебет 0 102 01 320

«Увеличение стоимости нематериальных активов» (аналитика – материальное лицо 1)

Кредит 0 102 01 320

«Увеличение стоимости нематериальных активов» (аналитика – материальное лицо 2)

Выбытие нематериальных активов оформляют Актом о списании объекта основных средств (кроме автотранспортных средств) (ф. 0306003), Актом о списании групп объектов основных средств (кроме автотранспортных средств) (ф. 0306033).

Операции, связанные с изменением первоначальной стоимости НМА (при модернизации, частичной ликвидации, переоценке), оформляют Актом о приеме-передаче отремонтированных, реконструированных, модернизированных объектов основных средств (ф. 036002).

Помимо этого понадобятся и такие документы (при пересечении таможенной границы, к примеру) (п. 23 приказа ГТК РФ от 27 октября 2003 г. № 1199):

1) для объектов авторского права и объектов смежных прав: свидетельство о депонировании экземпляров или свидетельство об официальной регистрации программ для ЭВМ и баз данных; нотариальное удостоверение фактов; образец изготовленных или выпущенных в свет экземпляров произведения на территории государства; трудовой договор (гражданско-правовой договор) в отношении служебного произведения; документ, подтверждающий переход авторских прав; авторский договор о передаче исключительных (неисключительных) прав; письменные или вещественные доказательства (рукописи, нотные знаки, изображения, схемы, отзывы, рецензии, учетные данные о движении рукописи и т. п.); заключения экспертов или организаций и объединений, осуществляющих управление правами авторов или профессионально занимающихся защитой авторских прав; образцы носителей произведений;

2) для товарных знаков и знаков обслуживания: свидетельство на товарный знак (знак обслуживания); выписка из Государственного реестра товарных знаков и знаков обслуживания Российской Федерации; выписка из Перечня общеизвестных в Российской Федерации товарных знаков; договор об уступке товарного знака; лицензионные договоры на использование товарного знака; сублицензионные договоры на использование товарного знака; документы, подтверждающие введение товаров, обозначенных товарными знаками, в гражданский оборот на территории Российской Федерации непосредственно правообладателем или с его согласия;

3) для наименований мест происхождения товаров: свидетельство на право пользования наименованием места происхождения товара; выписка из Государственного реестра наименований мест происхождения товаров Российской Федерации.

Объекты НМА принимают к бюджетному учету по первоначальной стоимости (п. 24 Инструкции № 25н). Другими словами, по стоимости фактических расходов на их приобретение (изготовление), с учетом НДС, предъявленных учреждению поставщиками и подрядчиками (кроме приобретения (изготовления) в рамках деятельности, приносящей доход, облагаемой НДС). Сюда включают:

суммы, уплачиваемые в соответствии с договором уступки (приобретения) прав правообладателю (продавцу);

суммы, уплачиваемые организациям за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением объектов нематериальных активов;

таможенные пошлины, регистрационные сборы, патентные пошлины и иные аналогичные платежи, связанные с уступкой (приобретением) исключительных (имущественных) прав правообладателя;

вознаграждения, уплачиваемые посреднической организации, через которую приобретены объекты нематериальных активов, в соответствии с условиями договора;

иные расходы, непосредственно связанные с приобретением объектов нематериальных активов и доведением их до состояния, пригодного к использованию в установленных целях;

расходы по изготовлению (израсходованные учреждением материалы, оплата труда и начисления на оплату труда, услуги сторонних организаций и т. д.).

НМА принимают к учету на основании Акта приема-передачи после того, как право владения на них подтверждено документально. До этого момента все затраты учреждения должны отражаться на счете 0 106 02 000 «Капитальные вложения в нематериальные активы», если иное не предусмотрено контрактом (договором). При этом делают записи:

Дебет **0 106 02 320**

«Увеличение капитальных вложений в нематериальные активы»

Кредит 0 107 02 240 (0 208 20 660, 0 302 20 730)

«Уменьшение стоимости нематериальных активов в пути» («Уменьшение дебиторской задолженности подотчетных лиц по приобретению нематериальных активов», «Увеличение кредиторской задолженности по приобретению нематериальных активов»)

– отражены вложения в объекты НМА.

Ежемесячно, до погашения стоимости объекта НМА, начиная с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором он принят к бухгалтерскому учету как НМА, делают такую запись (п. 40 Инструкции № 25н.):

Дебет 1 401 01 271

«Расходы на амортизацию основных средств и нематериальных активов»

Кредит 1 104 08 420

«Уменьшение стоимости нематериальных активов за счет амортизации»

– 1700 руб.(102 000 руб. : 60 мес.) – начислена амортизация по НМА.

Здесь важно сказать о сроке полезного использования нематериальных активов. Он может определяться исходя из срока действия патента, свидетельства, и т. д. Если срок полезного использования определить невозможно, нормы амортизации устанавливают в расчете на 20 лет (но не более срока деятельности учреждения) (п. 39 Инструкции № 25н).

Если какой-либо нематериальный актив создается сотрудниками, то исключительное право на него принадлежит учреждению. Дело в том, что исключительное право на программу для ЭВМ, базу данных, служебные произведения, созданные работником (автором) в связи с выполнением трудовых обязанностей или по заданию работодателя, принадлежит последнему. Конечно, это только в том случае, если договором между контрагентами не установлено другое (п. 1 ст. 12 Закона от 23 сентября 1992 г. № 3523-1 «О правовой охране программ для электронных вычислительных машин и баз банных» и п. 2 ст. 14 Закона от 9 июля 1993 г. № 5351-1 «Об авторском праве и смежных правах»).

К примеру, работнику учреждения 2 апреля 2007 г. было дано задание создать программное обеспечение. На это ему отвели 3 месяца. 2 июля 2007 г. он передал диск с программой администрации. Заработная плата сотрудника за 3 месяца составляет 30 000 руб., ЕСН – 7800 руб. Регистрация патента обошлась учреждению в 4720 руб. (в т.ч. НДС – 720).

Бухгалтеру учреждения следует сделать такие записи:

Дебет **1 106 02 320**

«Увеличение капитальных вложений в нематериальные активы»

Кредит 1 302 01 730

«Увеличение кредиторской задолженности по заработной плате»

– 30 000 руб. – начислена заработная плата работникам;

Дебет **1 106 02 320**

«Увеличение капитальных вложений в нематериальные активы»

Кредит 1 303 02 730

«Увеличение кредиторской задолженности по еденному социальному налогу и страховым взносам на обязательное пенсионное страхование в Российской Федерации»

– 7800 руб. – начислен ЕСН;

Дебет **1 106 02 320**

«Увеличение капитальных вложений в нематериальные активы»

Кредит 1 302 09 730

«Увеличение кредиторской задолженности по расчетам с поставщиками и подрядчиками по оплате прочих услуг»

– 4720 руб. – отражены затраты, связанные с регистрацией патента;

Дебет 1 102 01 320

«Увеличение стоимости нематериальных активов»

Кредит **1 106 02 420**

«Уменьшение капитальных вложений в нематериальные активы»

– 42 520 руб. (30 000 + 7800 +4720) – принят к учету нематериальный актив.

При безвозмездном получении нематериальных активов их первоначальная стоимость определяется исходя из рыночной стоимости на дату принятия объектов к бухгалтерскому учету.

Операции по вложениям в объекты НМА отражают (п. 72 Инструкции № 25н):

Дебет **0 106 02 320**

«Увеличение капитальных вложений в нематериальные активы»

Кредит 0 304 04 320 (0 401 01 151; 0 401 01 152; 0 401 01 153; 0 401 01 180)

«Внутренние расчеты между главными распорядителями (распорядителями) и получателями средств по приобретению нематериальных активов» («Доходы от поступлений от других бюджетов бюджетной системы Российской Федерации»; «Доходы от перечисления наднациональных организаций и правительств иностранных государств»; «Доходы от перечислений международных финансовых организаций»; «Прочие доходы»).

При этом ранее начисленная амортизация на объекты НМА отражается:

Дебет 0 304 04 320 (0 401 01 151; 0 401 01 152; 0 401 01 153; 0 401 01 180)

«Внутренние расчеты между главными распорядителями (распорядителями) и получателями средств по приобретению нематериальных активов» («Доходы от поступлений от других бюджетов бюджетной системы Российской Федерации»; «Доходы от перечисления наднациональных организаций и правительств иностранных государств»; «Доходы от перечислений международных финансовых организаций»; «Прочие доходы»)

Кредит 0 104 08 420

«Уменьшение стоимости нематериальных активов за счет амортизации».

Срок полезного использования объектов нефинансовых активов, полученных безвозмездно, определяется:

– для объектов, полученных от учреждений, состоящих на бюджетах бюджетной системы Российской Федерации, и от государственных и муниципальных организаций, – 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.

Договор о передаче исключительного права (уступке патента) на запатентованное изобретение, полезную модель, промышленный образец следует зарегистрировать в федеральном органе исполнительной власти по интеллектуальной собственности (п. 5 ст. 10 Патентный закон РФ от 23 сентября 1992 г. № 3517-1). В противном случае договоры считаются недействительными. Правила регистрации таких документов указаны в приказе Роспатента от 29 апреля 2003 г. № 64.

**Глава 3 КОНТРОЛЬ И РЕВИЗИЯ ВЛОЖЕНИЙ В НЕФИНАНСОВЫЕ АКТИВЫ УЧРЕЖДЕНИЯ**

**3.1 Государственный финансовый контроль как важнейший**

**элемент управления бюджетными средствами**

Одним из важнейших направлений совершенствования бюджетного процесса является систематизация государственного финансового контроля со стороны как законодательных органов, так и органов исполнительной власти. Выделение средств из федерального бюджета производится во исполнение федерального закона о федеральном бюджете на соответствующий год, указов и распоряжений Президента РФ, постановлений и распоряжений Правительства РФ, в которых формулируется целевой характер выделяемых средств. Определение особенностей целевого использования средств, выделяемых из федерального бюджета, осуществляется Министерством финансов РФ.

Практически во все времена не подвергался сомнению тот факт, что государственный финансовый контроль - это один из важнейших составных элементов управления страной. Без здоровой и эффективной системы государственных финансов нельзя достичь успехов ни в экономике, ни в социальной сфере, а создание такой системы невозможно без организации государственного финансового контроля (см. пример 3).

Поскольку контроль заключается в выявлении нарушений, то его действенность напрямую зависит от четкости формулировок в нормативных правовых актах содержания каждого вида нарушений и установления в каждом нормативном правовом акте ответственности за его невыполнение с определением санкций, адекватных ущербу, нанесенному в результате неправомерных действий или бездействия должностных лиц.

Пример 3



**Схема 2 - Система организации финансового контроля в развитых странах с рыночной экономикой**

Во многих нормативных правовых актах, регламентирующих деятельность органов ГФК, в качестве одной из задач выделяют контроль за законностью, эффективностью, рациональностью, целесообразностью использования средств бюджета, внебюджетных фондов и государственной собственности. Понятие нецелевого использования средств достаточно четко определено в ст.289 Бюджетного кодекса и нормативных актах Министерства финансов РФ как направление и использование их на цели, не соответствующие условиям получения указанных средств, определенным утвержденным бюджетом, бюджетной росписью, уведомлением о бюджетных ассигнованиях, сметой доходов и расходов либо иным правовым основанием их получения.

Согласно ст. 157 БК РФ предварительный, текущий и последующий контроль за исполнением бюджетов осуществляют органы государственного, муниципального финансового контроля, созданные соответственно федеральными органами исполнительной власти, органами исполнительной власти субъектов Федерации, органами местного самоуправления.

В соответствии со ст. 266 БК РФ органами исполнительной власти, осуществляющими финансовый контроль на федеральном уровне, являются Федеральная служба финансово-бюджетного надзора, Федеральное казначейство, главные распорядители, распорядители бюджетных средств.

Функции Федерального казначейства в части проведения финансового контроля закреплены в ст. 267 БК РФ, согласно которой Федеральное казначейство осуществляет контроль за:

* непревышением лимитов бюджетных обязательств, распределенных главными распорядителями (распорядителями) средств федерального бюджета между нижестоящими распорядителями и получателями средств федерального бюджета, над утвержденными им лимитами бюджетных обязательств;
* непревышением кассовых расходов, осуществляемых получателями средств федерального бюджета, над доведенными им лимитами бюджетных обязательств;
* соответствием содержания проводимой операции коду бюджетной классификации Российской Федерации, указанному в платежном документе, представленном в Федеральное казначейство получателем средств федерального бюджета;
* наличием у получателя средств федерального бюджета документов, подтверждающих возникновение у него денежных обязательств.

Таким образом, Федеральное казначейство осуществляет предварительный и текущий контроль за ведением операций со средствами федерального бюджета главными распорядителями, распорядителями и получателями средств федерального бюджета. Таким образом, текущий контроль, осуществляемый Федеральным казначейством в ходе учета операций по лицевым счетам получателей бюджетных средств, не может полностью исключить возможность нецелевого использования бюджетных средств и, следовательно, не исключает проведения органами Федеральной службы финансово-бюджетного надзора мероприятий по последующему контролю за целевым использованием бюджетных средств.

Последующий контроль за использованием средств федерального бюджета, то есть контроль за целевым использованием бюджетных средств, в соответствии со ст. 268 БК РФ осуществляет Федеральная служба финансово-бюджетного надзора.

В соответствии со ст. 157 БК РФ органы государственного, муниципального финансового контроля, созданные соответственно федеральными органами исполнительной власти, органами исполнительной власти субъектов Федерации, органами местного самоуправления, осуществляют предварительный, текущий и последующий контроль за исполнением бюджетов. Только в ходе последующего контроля можно установить наличие поставленных товаров, выполненных работ или оказанных услуг, оплаченных из федерального бюджета.

Статьей 15.14 Кодекс об административных нарушениях РФ установлена административная ответственность в виде наложения штрафа в случае использования бюджетных средств получателем бюджетных средств на цели, не соответствующие условиям их получения, определенным в утвержденном бюджете, бюджетной росписи, уведомлении о бюджетных ассигнованиях, смете доходов и расходов или в ином документе, являющемся основанием для получения бюджетных средств. В соответствии со ст. 281 БК РФ неисполнение либо ненадлежащее исполнение установленного данным Кодексом порядка составления и рассмотрения проектов бюджетов, утверждения бюджетов, исполнения и контроля за исполнением бюджетов всех уровней бюджетной системы Российской Федерации признается нарушением бюджетного законодательства, которое влечет применение к нарушителю мер принуждения.

Статья 282 Бюджетного кодекса РФ в числе мер, применяемых к нарушителям бюджетного законодательства, предусматривает изъятие бюджетных средств. Изъятие в бесспорном порядке бюджетных средств, использованных не по целевому назначению, предусмотрено ст. 289 Бюджетного кодекса РФ как санкция за выявленный факт нецелевого использования бюджетных средств.

Все меры, применяемые к нарушителям бюджетного законодательства, можно разделить на две большие группы по цели их применения: меры компенсационного характера, направленные на восстановление потерь бюджета, и меры карательного характера, целью которых является наказание нарушителей. С этой точки зрения изъятие средств, использованных не по целевому назначению, является мерой, направленной на компенсацию потерь бюджета в результате неправомерных действий. Чтобы покарать нарушителя бюджетного законодательства за правонарушение, заключающееся в использовании средств бюджета не по целевому назначению, применяются административные санкции, установленные ст. 15.14 Кодекса РФ об административных правонарушениях, и уголовная ответственность, в случае наличия состава преступления, предусмотренного ст. 285.1 Уголовного кодекса РФ.

Изъятие с лицевых счетов получателей бюджетных средств сумм в размере выявленного нецелевого использования по своему содержанию полностью соответствует блокировке расходов. Согласно ст. 166 БК РФ осуществление блокировки расходов и отмена решения о блокировке расходов является исключительным полномочием Минфина России. Из содержания ст. 261 БК РФ также вытекает, что блокировка расходов по различным основаниям вводится распоряжением Минфина России либо, как следует из п. 3 ст. 231 БК РФ, по решению руководителя финансового органа (на уровне субъекта Федерации или органа местного самоуправления).

Порядок осуществления блокировки расходов в случае выявления нецелевого использования в настоящее время установлен Порядком сокращения лимитов бюджетных обязательств главным распорядителям средств федерального бюджета по фактам нецелевого использования средств федерального бюджета, установленным Федеральной службой финансово-бюджетного надзора и Счетной палатой Российской Федерации. Блокировка расходов заключается в сокращении утвержденных лимитов бюджетных обязательств, что влечет невозможность использования соответствующих бюджетных средств.

Блокировка расходов в отношении бюджетного учреждения компенсирует потери бюджета в результате нецелевого использования бюджетных средств и по своим последствиям для бюджетного учреждения совпадает с изъятием бюджетных средств. Об изъятии средств, использованных не по целевому назначению, как об особой, отличающейся от блокировки расходов, мере ответственности можно говорить только в том случае, если бюджетное учреждение в силу каких-либо обстоятельств имеет счет для учета бюджетных средств в коммерческом банке.

**3.2 Контроль механизмов инвестирования**

**в бюджетной сфере**

Для инвестиционного бюджетирования в России характерны несколько особенностей, которые отрицательно сказываются на эффективности данного процесса.

Во-первых, несмотря на то, что процесс инвестиционного бюджетирования тесно увязан с подготовкой годового бюджета, само инвестиционное бюджетирование носит фрагментарный характер. Инвестиционная программа в России состоит из нескольких отдельных программ, каждая из которых предусматривает свои собственные цели, механизмы планирования и финансирования, а также полномочия по реализации. Кроме того, бюджет также включает так называемые непрограммные инвестиции, которые представляют собой неотложные инвестиционные потребности, обусловленные принимаемыми по конкретным поводам решениями Правительства и необходимостью реагировать на катастрофы и стихийные бедствия, если для этого недостаточно средств резервных фондов Президента и Правительства.

В подготовке инвестиционной программы участвуют многие ведомства. Основная ответственность за разработку инвестиционной программы возлагается на Министерство экономического развития и торговли. Министерство финансов отвечает за подготовку плана бюджетного финансирования для инвестиционной программы и за контроль за его реализацией. Министерство финансов стремится обеспечить, чтобы расходы на государственные капиталовложения соответствовали общим ресурсным ограничениям.

Различные отраслевые ведомства на федеральном, региональном и местном уровнях готовят конкретные инвестиционные предложения по тем отраслям, за которые они отвечают. Кроме того, обычно в каждом из этих государственных органов существует несколько не зависимых друг от друга подразделений, отвечающих за отдельные компоненты общей инвестиционной программы; при этом их работа должным образом не координируется. Это приводит к значительной фрагментарности данного процесса, высоким издержкам по координации и рискам параллелизации управления и финансирования.

Во-вторых, проблема фрагментарности усугубляется в силу того, что бюджет не в полной мере удовлетворяет принципам полноты. Хотя налицо положительная тенденция к приданию бюджету более полного характера и включению в него ключевых инвестиционных расходов, которые ранее финансировались за счет внебюджетных и целевых бюджетных фондов (таких, как Федеральный дорожный фонд), значительная часть государственных капитальных расходов все еще остается за пределами бюджета.

В-третьих, политическое вмешательство помогает обойти обычные процедуры, принятые в отношении целевых инвестиционных программы и утверждения и финансирования проектов. Например, инвестиционные проекты, утвержденные принятыми по какому- либо конкретному случаю решениями Президента и Правительства, могут не иметь стандартного пакета проектной документации. Такой субъективный подход является дестимулирующим фактором с точки зрения проведения надлежащей проверки и объективности в процессе подготовки всех инвестиционных проектов.

В-четвертых, Минфин использует метод бюджетирования «от достигнутого», посредством которого все инвестиционные требования сокращаются до приемлемого уровня. Недостатком такого подхода является то, что такое сокращение более или менее пропорционально затрагивает все инвестиционные программы и проекты, оставляя их без достаточного финансирования вне зависимости от их приоритетности и эффективности.

В-пятых, преобладающая часть решений в области инвестиционной политики принимается без проведения серьезного эмпирического анализа. Принятие решений в сфере инвестиционной политики растянуто во времени и не ограничено жесткими временными рамками, установленными бюджетным календарем.

В-шестых, инвестиционные программы и проекты вносятся в бюджет каждый раз только на один год, несмотря на долгосрочный характер этих проектов. Поскольку такие проекты не приносят экономической отдачи до момента своего завершения - за исключением отдачи, обусловленной созданием дополнительных рабочих мест и покупкой оборудования и техники, необходимых для строительства, - задержки, остановки и сбои в финансировании проектов могут привести к большим невозмещаемым затратам, сокращению времени, в течение которого проект будет приносить отдачу, и даже к отрицательной экономической отдаче.

В-седьмых, составление оценок инвестиционных расходов происходит скорее в виде распределения общего объема финансирования расходов по конкретным, заранее установленным периодам, представляющим собой части общего срока реализации проектов, а не исходя из факторов, определяющих потребности, изменчивости макроэкономических и проектных факторов, темпа работ, необходимого для эффективного завершения проектов, и т.д. Кроме того, несмотря на формальные требования, отраслевые министерства не осуществляют надлежащего анализа программ государственных капитальных расходов на предмет их эффективности, а Минэкономразвития не настаивает на этом, а нынешняя практика осуществления контроля за расходами тоже вряд ли является адекватной с точки зрения эффективной реализации инвестиционных программ и проектов.

В целях повышения эффективности государственных расходов особое внимание должно быть уделено особенностям долгосрочных инвестиционных программ. В качестве первого шага по пути совершенствования процесса инвестиционного бюджетирования в Российской Федерации необходимо начать с бюджетирования государственных капитальных расходов на федеральном уровне. В последующем можно было бы принять меры по улучшению инвестиционного бюджетирования также и на региональном и местном уровнях.

Повышение эффективности государственных капитальных расходов (как с точки зрения их распределения между секторами, так и с точки зрения соотношения затрат и результатов) имеет большее значение, чем изменение уровня государственных капитальных расходов. Анализ институциональных механизмов инвестиционного бюджетирования также показывает, что такие механизмы необходимо совершенствовать, особенно в области подготовки бюджета, исполнения его, последующей оценки и отчетности. Можно выделить некоторые сильные стороны и недостатки федеральных инвестиций.

Во-первых, из-за недостаточности данных и информационных проблем очень сложно дать обоснованную оценку федеральных государственных капитальных расходов и проанализировать их состав. Кроме того, подобное отсутствие надлежащей информации представляет собой еще более значимое ограничение для разработчиков политики, которым необходимо своевременно получать ее с тем, чтобы принимать обоснованные экономические решения. Это является столь же серьезным ограничением для общества и его представителей, которым также необходимо иметь доступ к такой информации с тем, чтобы обеспечить надзор и контроль за функциями государства, что необходимо для проведения ответственной демократической политики.

Во-вторых, хотя некоторые инвестиционные программы, такие как федеральные целевые программы, увязаны с конкретной экономической политикой и регулируются нормативными актами Правительства, у других программ нет четкого обоснования с точки зрения экономической политики. Даже в тех случаях, когда такое обоснование существует, оно носит весьма узкий характер и не увязано с более широкими задачами национального развития.

В-третьих, процесс отбора проекта не основывается на объективных критериях. Применительно ко многим программам основания для участия со стороны государства не вполне ясны, равно как и не вполне ясно, почему финансирование за счет государственных средств и владение активами оказалось более предпочтительным вариантом, нежели другие формы государственного участия.

В-четвертых, необходимо усилить мониторинг за реализацией проектов и усовершенствовать системы последующей оценки и отчетности. В рамках мониторинга проектов основное внимание уделяется целевому использованию средств, а не объему выполненной работы, в то время как проверки также в основном осуществляются на основе финансовых критериев, а не критериев, связанных с результатами работы.

И, наконец, можно говорить лишь о зачаточном состоянии служб федерального правительства и соответствующих ведомств, которые призваны начать использование современных инструментов проектного анализа и проверок.

**ЗАКЛЮЧЕНИЕ**

Наше общество пришло к осознанию необходимости разработки и реализации масштабных национальных проектов в социальной сфере. На базе этих проектов должны быть сконцентрированы ресурсы и усилия государства и населения на решение социальных проблем. Проекты рассчитаны на шесть лет и будут осуществляться поэтапно: подготовительный год (2005 г.); первый этап (2006-2007 гг.); второй этап (2008-2010 гг.).

Осуществление Национальных проектов потребует выделения значительных средств за счет всех бюджетов бюджетной системы. Так, только прямые расходы федерального бюджета на эти цели в 2006 году составили 120 млрд. руб., в 2007 г. – более 170 млрд. руб.

Для обеспечения эффективного и рационального использования бюджетных средств необходимо на наш взгляд учесть некоторые выводы и предложения полученные в ходе изучения данной темы. А именно:

1. Составить подробный перечень всех инвестиционных программ (включая федеральные целевые программы, внепрограммную часть инвестиций, отраслевые инвестиции, а также иностранные связанные инвестиционные кредиты), которые в соответствии с действующими нормативными актами финансируются из федерального бюджета. Это было бы первым шагом по пути разработки интегрированного подхода к федеральным инвестициям и способствовало бы осуществлению последующих шагов.
2. Составлять проекты инвестиционного бюджета на 3-5 лет вперед. Среднесрочное бюджетирование может помочь решить эту проблему, если инвестиционные проекты будут вноситься в бюджет сразу на 3-5 лет, с гарантией финансирования в последующие годы при условии достижения удовлетворительных результатов, соответствующих намеченным конкретным показателям, и с учетом ежегодных корректировок.
3. Своевременно и в полном объеме публиковать отчеты о фактическом исполнении бюджета капитальных расходов в соответствии с экономической и функциональной классификацией бюджетных расходов. Необходимо, чтобы такие данные стали общедоступными, для того чтобы население могло получить представление о направлениях использования средств налогоплательщиков, и чтобы разработка бюджета осуществлялась в рамках информированного общества.
4. Включать в бюджет только те инвестиционные программы и проекты, которые могут быть полностью профинансированы, - то есть, применительно к которым финансирование соответствует требуемому объему работ и/или закупок оборудования. Это потребует от государственных заказчиков (отраслевых министерств) составления реалистичных прогнозных оценок объемов работ и соответствующих объемов финансирования.
5. Обеспечить в рамках бюджетных заявок для всех инвестиционных проектов учет последствий их реализации с точки зрения порождаемых ими текущих расходов, а также отражение таких расходов в долгосрочном бюджете утвержденных инвестиционных проектов. Государственные заказчики должны оценивать такие расходы в среднесрочной перспективе, и эти оценки будут впоследствии проверяться Минэкономразвития и учитываться в качестве одного из факторов при принятии решения о финансировании проекта.
6. Установить, что при финансировании капитальных расходов предпочтение должно отдаваться завершению существующих программ и проектов, в частности, тех, которые близки к завершению, а не новым инвестиционным проектам и расходам на капитальный ремонт и закупки оборудования, для чего потребуется увеличение объема выделяемых на эти цели бюджетных средств.

С учетом нынешней фрагментарности процесса принятия решений необходимо внедрить систему, при которой все инвестиционные программы и проекты утверждались бы только по согласованию с Минэкономразвития, а поправки в инвестиционные программы могли бы вноситься только в рамках перечня уже утвержденных программ. Это бы позволило уменьшить возможности для утверждения программ, минуя центральные экономические ведомства и обеспечить соблюдение всех формальных процедур для объективного отбора.

Следует получить данные о характере расходов по основным программам, удельным затратам по различным видам инвестиций, разработать показатели, отражающие результаты работы, и конкретные целевые показатели применительно к различным инвестиционным программам.

Предлагается определять перечень федеральных инвестиционных программ на законодательном уровне. Для этих целей необходимо принять специальный закон (предусматривающий необходимость внесения ежегодных поправок по ходу выполнения программ), в котором определялись бы несколько инвестиционных программ, финансируемых полностью или частично за счет средств федерального бюджета, с определением минимальных и максимальных лимитов инвестирования.

**СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ**

1. Бюджетный кодекс Российской Федерации, с изм. и доп. на 01.01.2008
2. Гражданский кодекс Российской Федерации. Части I,II и III
3. Налоговый кодекс Российской Федерации. Части I и II
4. Федеральный закон от 21 декабря 1996 г. № 129-ФЗ (ред. от 03.11.2006) «О бухгалтерском учете»
5. Федеральный закон от 21 июля 2005 г. № 94-ФЗ (ред. от 08.11.2007) «О размещении заказов на поставку товаров, выполнение работ и оказание услуг для государственных нужд»
6. Федеральный закон от 7 августа 2001 г. № 119-ФЗ. «Об аудиторской деятельности»
7. Федеральный закон от 11.01.1995 г. №4-ФЗ (ред. от 24.07.2007) «О Счетной палате Российской Федерации»
8. Федеральный закон от 21.07.1997 г. №119-ФЗ (ред. от 26.06.2007) «Об исполнительном производстве»
9. Постановление Правительства РФ от 12.02.2001 №100 «О порядке признания безнадежными к взысканию и списания недоимки и задолженности по пеням по федеральным налогам и сборам»
10. Приказ Минфина РФ от 10.06.2003 № 50н (ред. от 12.11.2007) «Об утверждении порядка доведения через федеральное казначейство и его территориальные органы объемов бюджетных ассигнований, лимитов бюджетных обязательств и объемов финансирования расходов федерального бюджета»
11. Письмо Минфина РФ от 16.12.2002 №03-01-01/18-469 «О правах получателей бюджетных средств»
12. Письмо Минфина РФ от 21.07.2005 №02-05-03/2221 «Об администрировании доходов бюджетов бюджетной системы РФ»
13. Инструкция по бюджетному учету, утвержденная приказом Минфина РФ от 10 февраля 2006г. №25н
14. Ивашкевич Л.С., Семенова И.М. Учет и анализ дебиторской и кредиторской задолженности.- М.: Изд-во «Бухгалтерский учет», 2007.-275 с.
15. Панков Д.А., Головкова Е.А., Пашковская Л.В. Анализ хозяйственной деятельности бюджетных организаций: учебное пособие.- М.: Новое знание, 2005.- 631с.
16. [Родионова В.М.](http://www.zone-x.ru/DispetchShowPage.asp?Group_Id=ba340997)**,** [Баятова И.М.](http://www.zone-x.ru/DispetchShowPage.asp?Group_Id=ba340998)**,** [Маркина Е.](http://www.zone-x.ru/DispetchShowPage.asp?Group_Id=ba367982)Бухгалтерский учет и контроль в бюджетных учреждениях.- М.: Изд-во «[ФБК-ПРЕСС](http://www.zone-x.ru/DispetchShowPage.asp?Group_Id=bp53072)», 2007.- 232с.
17. Рябухин С.Н. Аудит эффективности использования государственных ресурсов.- М.: Наука, 2004.- с.65-66
18. Саунин А.Н. Аудит эффективности использования государственных средств: Вопросы теории и практики./ А.Н.Саунин.- М.: Высшая школа, 2005. – 311с.
19. Слива И. Бюджетный учет в бюджетном учреждении. Часть 1. М.: Филиал Воениздата, 2006г.- 256с.
20. Федулова С.Ф. Использование адаптивных моделей при проведении аудита эффективности. Аудит эффективности использования государственных средств: стандарты, методики, практика проведения. Материалы научно- практической конференции. Ижевск, 2005. – с.80-85
21. Чернюк А. Бухгалтерский учет в бюджетной организации. –Минск: Высшая школа.- 2007.- 496с.
22. Безрученко Г.А., Сергеева К.В. Задолженность от А до Я // Бюджетный учет.- 2007.- №11.- с.13-17
23. Васильев Ю. Администрирование доходов // Бюджетные организации.- 2008.- № 6.- с. 25
24. Гаджиев Н.Г. Анализ дебиторской задолженности как инструмент повышения эффективности аудита // Все для бухгалтера.- 2007.- №6.- с.25-29
25. Дмитриев А.Б., Коршунова Р.Н. Списание долгов // Бухгалтерский учет.- 2007.- №11.- с.15-16
26. Зернова И. Списание дебиторской и кредиторской задолженности // Бюджетные организации: бухгалтерский учет и налогообложение.- 2006.- №2.- с.18-19
27. Колесников С.И. О процедуре проведения аудита эффективности использования бюджетных средств // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях.- 2006.- №23.- с.26-28
28. Максимова Л. Администраторы доходов: порядок отражения в бюджетном учете поступлений // Бюджетные организации: бухгалтерский учет и налогообложение.- 2007.- №7.- с.16-19
29. Максимова Л. Закрепление доходов за администраторами поступлений // Бюджетные организации: бухгалтерский учет и налогообложение.- 2007.- №10.- с. 18-20
30. Мездриков Ю.В. Аналитическое обеспечение управления дебиторской задолженностью // Экономический анализ: теория и практика.- 2008.- №5.- с.39-43
31. Петров А.М. Организационный механизм контроля за движением дебиторской и кредиторской задолженности // Экономический анализ: теория и практика.- 2006.- №18.- с.54-63
32. Самойлов И.В. Бюджетный учет дебиторской и кредиторской задолженности // БиНО: Силовые ведомства.- 2007.- №10.- с.23-25
33. Сильвестрова Т. Критерии оценки эффективности использования бюджетных средств при современной модели управления бюджетными ресурсами.- 2007.- №5.- с.26-29
34. Сильвестрова Т. Погашение кредиторской задолженности // Бюджетные организации: бухгалтерский учет и налогообложение.- 2008.- №1.- с.28-31
35. Смачило В., Дубровская Е. Управление дебиторской задолженностью // Финансовый директор.- 2007.- №5.- с. 10-13