**Мичуринский государственный агарный университет**

**Кафедра Бухгалтерского учета, анализа и аудита**

**Краткий курс лекций по дисциплине**

**"Учет в бюджетных организациях"**

**Для специальности 08.01.09**

**"Бухгалтерский учет, анализ и аудит"**

**Составил: Ст. преподав. к.э.н, Курьянов А.В.**

**Мичуринск, Наукоград 2008**

**Содержание**

Тема 1-я лекции. Особенности организации бухгалтерского учета в бюджетных организациях

Тема 2-я лекции. Учет санкционированных расходов бюджетов

Тема 3-я лекции. Учет денежных средств и оплаты принятых обязательств в бюджетных учреждениях

Тема 4-я лекции. Учет основных средств

Тема 5-я лекции. Учет непроизведенных и нематериальных активов

Тема 6-я лекции. Учет материальных запасов

Тема 7-я лекции. Учет доходов и расходов по предпринимательской деятельности

Тема 8-я лекции. Учет расчетов с дебиторами

Тема 9-я лекции. Учет расчетов с кредиторами

Тема 10-я лекции. Учет финансовых результатов

Тема 11-я лекции. Годовая бухгалтерская отчетность бюджетных учреждений

Список использованных литературных источников

**Тема 1-й лекции: Особенности организации бухгалтерского учета в бюджетных организациях**

1. **Источники финансирования бюджетных организаций**

Не только в Российской Федерации, но и впервые в мировой практике вопросы реформы бухгалтерского учета в секторе государственного управления поставлены на самый высокий политический уровень. Многие зарубежные специалисты из международных финансовых организаций и руководители финансовых служб других государств отмечают то обстоятельство, что о потребности и необходимости проведения реформы бухгалтерского учета было заявлено на уровне Послания Президента России.

На самом деле реформа бюджетной сферы и сопровождающая ее реформа бухгалтерского учета нацелены, прежде всего, на создание системы прозрачности, подотчетности и открытости государственных финансов обществу, понятности обществом тех финансовых результатов, которых добивается соответствующая власть на конкретном уровне. Это чрезвычайно важно и вызывает необходимость приближения системы учета государственного сектора к коммерческому, так как позволит каждый раз оценивать себестоимость социальной услуги.

Приказом Минфина России "Об утверждении Инструкции по бюджетному учету" от 26.08.04 № 70н (зарегистрирован в Минюсте России 05.10.04 № 6055) утверждены новые План счетов бюджетного учета и Инструкция по бюджетному учету, которые кардинально отличаются от действующих в настоящее время. Поэтому переход на новые правила бюджетного учета будет осуществляться постепенно по мере организационно-технической готовности в течение 2005 г.

Реформа экономики бюджетного сектора России выдвигает в число первоочередных задачу подготовки специалистов финансово-экономического профиля к ведению бюджетного учета и формированию отчетности в бюджетных учреждениях в соответствии с новой Инструкцией по бюджетному учету. Подготовка специалистов будет проводиться как в рамках повышения квалификации специалистов, так и при обучении студентов вузов финансово-экономического профиля.

К началу 2005 г. отсутствуют учебные и методические материалы по бюджетному учету. В связи с этим чрезвычайно важно оперативно разработать такие пособия и отработать методику обучения специалистов бюджетному учету в соответствии с международными требованиями к финансовой отчетности в секторе государственного управления.

**Бухгалтерский учет в бюджетных организациях в 2004 г.** регламентировался "Инструкцией по бухгалтерскому учету в бюджетных организациях", утвержденной приказом Минфина России 30.12.99 № 107н.

Все **источники финансирования** приобретения активов учреждения разделены на две большие группы:

1. Активы, приобретаемые за счет бюджетного финансирования.

2. Активы, приобретаемые за счет внебюджетных средств:

• целевые средства и безвозмездные поступления;

• средства, полученные от предпринимательской деятельности;

• средства, поступившие во временное распоряжение учреждения;

• средства, полученные от государственных внебюджетных фондов.

В соответствии с Инструкцией №107н все денежные средства (с введением системы Федерального казначейства — ФК) должны поступать на один счет и расходоваться с этого счета.

**Бюджетное учреждение** характеризуется следующими признаками:

учредителями бюджетного учреждения могут являться органы государственной власти Российской Федерации и субъектов Федерации, а также органы местного самоуправления;

бюджетное учреждение создается для осуществления управленческих, социально-культурных, научно-технических и иных функций некоммерческого характера;

деятельность бюджетного учреждения финансируется из соответствующего бюджета или бюджета государственного внебюджетного фонда;

основой для выделения и расходования бюджетных средств является смета доходов и расходов, утверждаемая в установленном порядке.

При организации бюджетного процесса в настоящее время существует **трехуровневая система финансирования,** в соответствии с которой:

Минфин России выделяет объемы финансирования (план) и направляет бюджетные средства главному распорядителю средств бюджета (органу власти);

главный распорядитель распределяет выделенные ассигнования по распорядителям и получателям средств бюджета, находящимся в его ведении;

распорядитель средств бюджета (орган государственной власти, бюджетное учреждение) распределяет ассигнования между получателями средств бюджета, находящимися в его ведении;

получатель средств бюджета непосредственно расходует бюджетные выделенные средства.

Схема финансирования может быть двухуровневой (главный распорядитель-получатель). Кроме того, на каждом этапе часть средств выделяется для содержания соответствующего распорядителя.

**Казначейская система.** Основная часть расходов федерального бюджета осуществляется в форме финансирования, адресатом которого являются бюджетные учреждения.

Банковская система кассового исполнения союзного и республиканских бюджетов характеризовалась открытием кредитов бюджетным организациям вне зависимости от объема поступивших доходов соответствующего бюджета в определенном периоде.

С переходом от банковской к казначейской системе исполнения федерального бюджета исполнение бюджета по расходам осуществляется в меру поступающих доходов и источников финансирования дефицита бюджета.

Недопоступление доходов вызывает недофинансирование расходов федерального бюджета, которое усугубляется их нецелевым использованием.

К **задачам** ФК (Казначейства России) относятся: оптимальное управление средствами на счетах, обеспечение их своевременного аккумулирования и контроль (прежде всего предварительный) за целевым использованием бюджетных средств. Основу нормативного регулирования исполнения федерального бюджета составляет "Бюджетный кодекс РФ", постановления Правительства РФ и др.

В соответствии с ними в Российской Федерации осуществляется переход на казначейскую систему исполнения федерального бюджета на основе принципа единства кассы. Функции по кассовому исполнению федерального бюджета передаются от Центрального банка РФ (Банка России) к органам Федерального казначейства (ОФК).

Так, ОФК представляют собой централизованную систему и имеют трехуровневую структуру (ГУФК1 Минфина России, УФК2 по субъектам РФ, ОФК по районам и городам).

Одним из принципов исполнения федерального бюджета является обеспечение целевого характера средств, заключающееся в их целевом доведении до бюджетополучателя и их целевом использовании.

Целевой характер средств бюджета определяется на основании применения кодов Бюджетной классификации Российской Федерации.

Бюджетные учреждения применяют Бюджетную классификацию как при планировании, так и при составлении отчетов об исполнении сметы расходов учреждений (основного финансового документа бюджетного учреждения).

**Реестровое финансирование.** Финансирование расходов федерального бюджета органами ФК осуществляется по реестрам на финансирование расходов, которые составляются главными распорядителями бюджетных средств.

Реестр содержит сведения о суммах, которые подлежат перечислению на счета получателей средств федерального бюджета. Реестр поступает в УФК из ГУФК, а из управлений ФК - в отделения ФК по районам, районам в городах и городам.

Различаются денежные реестры (доведение которых сопровождается перечислением денежных средств) и безденежные реестры (подлежат исполнению за счет доходов на соответствующей территории).

В ряде случаев возможно безреестровое финансирование, при котором затраты бюджетополучателей авансируются исходя из их объемов за предыдущие периоды; при этом реестры на расходы могут поступить позднее фактических выплат из бюджета. Порядок финансирования регулируется Минфином России и ГУФК.

**Лицевые счета. В** целях реализации принципа единства кассы при исполнении бюджета в РФ осуществляется переход на финансирование распорядителей и получателей бюджетных средств через лицевые счета, открытые в органах ФК, с закрытием бюджетных счетов в банках и иных кредитных учреждениях.

Таким образом, выполняется требование об отделении прав по распоряжению от прав по владению бюджетными средствами. Причем права бюджетных учреждений как распорядителей средств не изменяются.

При системе лицевых счетов все доходы и средства на финансирование расходов аккумулируются на счетах органов ФК, с которых средства перечисляются непосредственно кредиторам бюджетополучателей. Сами же лицевые счета не являются банковскими счетами и представляют собой форму учета объема распорядительных прав бюджетополучателей на поступившие средства бюджетного финансирования.

Если у бюджетного учреждения отсутствует смета, то поступившие бюджетные ассигнования расходовать запрещено.

Получателям бюджетных средств необходимо при заключении контрактов на поставку продукции (работ, услуг) и исполнении иных обязательств за счет средств федерального бюджета исходить из доведенных Минфином России лимитов финансирования.

Государственный финансовый контроль за исполнением бюджета РФ возлагается на Счетную Палату РФ, Банк России, Минфин России (Федеральное казначейство и Федеральная служба финансово-бюджетного надзора — Росфиннадзор), Федеральную налоговую службу (ФНС России), Федеральную таможенную службу (ФТС России), контрольно-ревизионные органы федеральных органов исполнительной власти и т.п. Проверки должны проводиться не реже одного раза в год.

К настоящему времени создана *единая централизован-нал система органов Федерального казначейства Министерства финансов РФ* (далее — ОФК), включающая Казначейство России - ГУФК), 88 УФК по субъектам РФ и 2146 отделений Федерального казначейства по городам (за исключением городов районного подчинения), районам и районам в городах.

В конце 2004 г. был принят ряд документов, регламентирующих деятельность Федерального казначейства.

Прежде всего это постановление Правительства РФ "О Федеральном казначействе" от 01.12.04 № 703, которое утвердило Положение о Федеральном казначействе, его структуру, задачи, круг полномочий, функции руководителя.

Приказом Минфина России от 16.12.04 № 116н был утвержден Порядок учета Федеральным казначейством поступлений в бюджетную систему Российской Федерации и их распределения между бюджетными системами Российской Федерации.

В связи с изменениями, связанными с образованием Федерального казначейства, Минфин России своим приказом от 27.12.04 № 125н внес изменения в приказ Минфина России "Об утверждении Порядка организации работы по доведению через органы Федерального казначейства Министерства финансов Российской Федерации объемов бюджетных ассигнований, лимитов бюджетных обязательств и объемов финансирования расходов федерального бюджета" от 10.08.03 № 50н.

1. **Реформирование системы государственной власти**

**Реформирование системы государственной власти** федерального уровня проводится с целью усиления ее вертикали с анализом, детализацией и передачей несвойственных ей функций на нижестоящие уровни. При этом анализируются не только их функции, но и обязательства с наличием источников их финансирования.

Административная реформа органов исполнительной власти проводится с целью повышения их ответственности за эффективное функционирование базовых отраслей экономики, выделения структур контроля за бюджетным процессом и оказанием бюджетных услуг.

Роль и место системы бюджетного учета в экономической деятельности страны представлены на рис. 1.



Структура бюджетов России в соответствии с реформой бюджетного устройства показана на рис. 2. В настоящее время осуществляется пересмотр всей бюджетной сферы — формируется система, направленная на результативность бюджетирования. Осуществляется переход на среднесрочное планирование, перераспределение налоговых доходов.



**Рис.** 2. Структура бюджетов Российской Федерации

При таком подходе потребовалась реформа бухгалтерского учета в бюджетной сфере. *Стратегическая цель бюджетного учета* — не просто использовать выделенные бюджетные средства, а использовать их как можно эффективнее.

В бюджетном послании Президента России на 2004 г. указано: "...Государство должно отказаться от сметного финансирования бюджетной сети и прямого предоставления значительной части бюджетных услуг и перейти к принципу их оплаты в соответствии с получаемыми обществом результатами".

В силу многоплановости проводимой реформы рассматривают два аспекта преобразований в бюджетной сфере: реформа межбюджетных отношений; реформа системы бюджетного учета.

Основным направлением повышения эффективности использования бюджетных средств является создание механизмов, при которых бюджетные услуги могли бы предоставляться организациями различных организационно-правовых форм. Это определено Концепцией реформирования бюджетного процесса в Российской Федерации в 2004—2006 гг., утвержденной постановлением Правительства РФ "О мерах по повышению результативности бюджетных расходов" от 22.05.04 № 249.

В этой связи рассматривается возможность преобразования государственных (муниципальных) учреждений, способных функционировать в рыночной среде, в организации иной организационно-правовой формы. Цель такого преобразования - освободить государство от обязанности обеспечивать такие организации финансами на основе сметы доходов и расходов, а также от ответственности по их обязательствам, т. е. государство не желает в дальнейшем продолжать финансировать по смете организации, непосредственно не обеспечивающие реализацию управленческих функций государства (организации социальной сферы - образования, культуры, здравоохранения).

1. **Базовые экономические понятия бюджетного учета**

Учет государственных финансов имеет более длинную историю, чем учет в коммерческом секторе. Так, еще в средние века существовали государственные казначеи, следившие за состоянием государственной казны.

Специфичность системы бюджетирования и сектора государственного управления базировалась на учете исполнения бюджета. Последний сводился к учету финансов и строился на тех же принципах, по которым составляется бюджет, т. е. его основной задачей была фактическая оценка степени исполнения бюджета.

В то же время коммерческий учет уже к XX в. был ориентирован на оценку эффективности работы предприятия (организации) с одновременной прогнозной информацией для развития коммерции.

В отличие от коммерческого учета, учет государственных финансов сводился к регистрации кассовых потоков, т. е. кассовых поступлений и кассовых выбытий, к регистрации бюджета казначеями, т. е. лимитов ассигнований, лимитов обязательств и т. д.

После окончания второй мировой войны, в связи с ростом промышленного производства, приведшего к возрастанию роли государства в социальной и экономической жизни, значительно повысилась роль учета государственных финансов. Такое усложнение процесса управления государственными финансами и составляющих его функций (управление экономикой, регулирование экономики, социальное развитие) потребовало поиска и введения новых механизмов и процессов управления государственными финансами.

Иной причиной, вызвавшей необходимость пересмотра основополагающих положений бухгалтерского учета государственных финансов, явилась ограниченность ресурсов.

В связи с этим в середине XX в. появились первые программы бюджета, когда деньги распределялись не просто на содержание государства, а на выполнение определенных задач, решение определенных вопросов и проблем. Появились насущная необходимость получения достаточно долгосрочной информации об активах и обязательствах, а также первые методики анализа отчетности государства.

Наряду с перечисленными причинами потребовалось создать финансовую отчетность государств для анализа и сопоставления состояния их финансов.

Все это послужило предпосылками к пересмотру представлений в сфере государственных финансов и их бухгалтерского учета.

В ходе работы происходили *изменения всех учетных принципов и принципов отчетности* по трем направлениям.

Первое направление — это пересмотр субъектов учета и отчетности. Сформировать достоверную информацию о деятельности самого сектора государственного управления невозможно без знания субъектов финансово-хозяйственной деятельности и их принадлежности (подчиненности) к определенному уровню государственного управления.

Существует основополагающий принцип, который должен быть одинаковым для всех государств, а именно принцип стандартизации общепринятых документов по бухгалтерскому учету и финансовой отчетности. Разделение на субъекты учета и секторы государственного управления ими легло в основу бухгалтерской отчетности. Создаются международные финансовые организации (в частности, Международный валютный фонд — МВФ), занимающиеся изучением и решением данных проблем.

Создается система национальных счетов Организации Объединенных Наций (ООН). В 1986 г. вышло Руководство по статистике государственных финансов. Оно впервые разграничило секторы и выделило именно сектор государственного управления, т. е. включило весь ранее накопленный мировой опыт в данной области.

Второе направление — это пересмотр учетных отчетов и моделей, связанных с расширением охвата учетных систем. Информации, которую давали бухгалтерский учет и отчетность по государственным финансам, было недостаточно для эффективного управления, так как отсутствовала информация об активах и обязательствах, не применялся метод начислений как таковой. Наряду с этим появилась необходимость получения информации о процедурах санкционирования расходов бюджета, т. е. об ассигнованиях, лимитах бюджетных обязательств.

В связи с этим возникли задачи не только уточнения, но и расширения объектов учета, которые позволили бы получить требуемую и полную информацию для управления бюджетным процессом, а также для оценки эффективности этого управления.

На современном этапе крайне необходимо сделать интегрированную систему бухгалтерского учета, позволяющую объединить все активы и обязательства.

Третье направление — стандартизация отчетности, связанная прежде всего с усилением интеграции большинства государств в единое финансовое сообщество.

Рассмотрим кратко эти три направления изменения принципов учета и отчетности.

**Субъекты учета.** Вся экономика страны может быть разделена на пять секторов.

Первый — сектор нефинансовых корпораций. Создается с целью производства товаров и оказания нефинансовых услуг, т. е. таких услуг, которые не связаны с распределением денежных средств (не банковских услуг).

Второй - сектор финансовых корпораций; на рынке они предоставляют финансовые услуги. (К финансовым корпорациям относятся кредитные организации, негосударственные пенсионные фонды или обычные инвестиционные фонды.)

Третий - сектор государственного управления. Объединяет все структуры, занимающиеся в качестве своего основного вида деятельности выполнением государственных функций (сектор государственного управления не занимается производством рыночных услуг).

Четвертый — сектор некоммерческих организаций, оказывающий услуги и включающий политические партии, религиозные объединения и другие общественные организации.

Пятый — сектор так называемых домашних хозяйств, объединяющий все население страны.

В свою очередь, каждый их пяти секторов представляет собой объединение институциональных единиц. *Институциональная единица* — это структура, самостоятельно владеющая своими активами, от своего имени принимающая обязательства, занимающая экономической деятельностью, а также ведущая операции с другими секторами экономики.

*Сектор государственного управления* — практически это одна институциональная единица, состоящая из нескольких подсекторов:

1) подсектор центрального Правительства: федеральный бюджет и бюджеты государственных внебюджетных фондов;

2) подсектор региональных органов управления: в соответствии с Бюджетным кодексом это бюджеты субъектов РФ и бюджеты территориальных внебюджетных фондов;

3) подсектор местных органов управления; к нему относятся местные бюджеты.

Согласно Конституции России только первые два уровня являются органами государственной власти.

**Государственный сектор** - это производное обобщающее понятие, позволяющее представить совокупность определенных организаций.

Состоит из двух частей — сектора государственного управления, делящегося на три подсектора, и сектора, включающего все государственные корпорации, предприятия и организации, занимающиеся продажей услуг на рынке, которые государством не финансируются, но находятся под государственным контролем. К таким предприятиям следует отнести казенные и государственные унитарные предприятия, контрольный пакет акций которых находится у государства. К этой группе относятся финансовые и нефинансовые государственные корпорации. **Объекты учета, методы ведения учета и составления отчетности. В** практике бухгалтерского учета известны **четыре метода учета.** Они выделены международной организацией бухгалтеров, занимающейся разработкой Международных стандартов финансовой отчетности (МСФО) в государственном секторе.

**Кассовый метод** применяется уже несколько столетий и за это время доведен до совершенства. Предусматривает регистрацию всех событий кассовых поступлений на счета бюджетов и кассовых выбытий со счетов бюджетов. При этом в рамках бухгалтерского учета никакие активы и обязательства, кроме средств бюджета, учету не подлежат. Кроме того, в кассовый учет обязательно внедрялся также учет бюджетных обязательств и бюджетных ассигнований, т. е. этапов санкционирования.

**Модифицированный кассовый метод** (вариант) использован в Инструкции об исполнении бюджета № 15н (в дополнение к простой регистрации денежных потоков и остатков средств бюджета введены счета для регистрации некоторых дополнительных активов и для регистрации обязательств).

**Модифицированный метод начислений,** при котором операции регистрируются не по потокам денежных средств, а при их осуществлении сразу (начисляются доходы и расходы, признаются активы и обязательства). Имеет место одна особенность — метод не предусматривает начисления амортизации, т. е. нефинансовые активы либо активы, приобретаемые при модифицированном методе начислений, после их приобретения сразу списываются на расходы. Сделано это было для облегчения учета, однако породило проблему учета фактической стоимости активов.

**Метод начислений,** при котором все операции признаются в момент их возникновения, но все активы списываются на расходы в том периоде, в котором они используются, т. е. пропорционально в течение всего срока полезной службы, что связано с начислением амортизации.

Кассовый метод учета подразумевает признание операций на основе анализа использованных средств, а метод начисления -признание операций либо изменение экономической стоимости активов и обязательств.

В Бюджетном кодексе определено, что **доходы** — это средства, поступающие на счета органов власти, а **расходы** — это операции по списанию средств в оплату рыночных обязательств.

В качестве примера кассового метода можно привести отчет об исполнении бюджета в упрощенном виде, который состоит из трех частей: доходы, расходы и источники финансирования, которые фактически представляют собой изменения остатков денежных средств (доходы и расходы — это поступления и выбытия средств на счетах бюджета).

Метод начислений предоставляет неограниченные возможности для управления, а также полную информацию о государственных активах и обязательствах. Вместе с тем он имеет принципиальный недостаток— сложность и трудоемкость по сравнению с простой регистрацией кассовых потоков, когда последние фиксируются на основании выписок. Метод начислений должен быть жестко регламентирован, так как в этом случае возникают проблемы, связанные с определением доходов и расходов, оценкой нефинансовых и финансовых активов, а также оценкой активов по рыночной и первоначальной стоимости. При кассовом методе учета таких проблем не возникает. Результатом деятельности сектора государственного управления является чистая стоимость активов. Это разница между активами и обязательствами сектора государственного управления.

Ниже приведены примеры оценки доходов и расходов.

1. Начисление налоговых доходов: у нас появляется актив, возникает требование к налогоплательщику не из-за какой-либо сделки, а в силу налогового права (чистая стоимость активов увеличивается, и это доходы).

2. Поступление средств от продажи акций. По методу начислений — это не доходы, потому что уменьшились остатки по акциям, т. е. один актив заменен на другой.

3. Расходы по методу начислений. Например, начисление расходов по оплате электроэнергии. При потреблении электроэнергии возникает обязательство по оплате и никакого актива при этом не возникло. Поэтому по методу начисления расходов получаем увеличение обязательств.

4. Строительство здания. При вложении денег в строительство здания прирастает как бы стоимость незавершенного строительства. С точки зрения кассового метода — это только расходы. По методу начислений — нет расходов, так как один актив преобразуется в другой.

Представленные выше принципы и подходы: разделение по субъектам и определение секторов государственного управления, определение государственного сектора, кассовый метод и метод начислений, основные подходы и принципы формирования отчетности, основные принципы оценки активов и обязательств обязательны и должны быть стандартизированы.

Первым процесс стандартизации осуществил Международный валютный фонд (МВФ). Первое издание Руководства по статистике государственных финансов МВФ увидело свет в 1986 г. Во втором издании Руководства по статистике государственных финансов 2001 г. вводится учет по методу начисления, разработаны балансы активов и пассивов и предусматривается анализ государственной финансовой и экономической деятельности.

Однако данных только одной статистики недостаточно, чтобы Составить реальную картину финансовой и экономической деятельности государства. В последние годы созданы специальные стандарты для государственного (публичного) сектора экономики, о которых мы подробнее расскажем в п. 2.4 "Формирование отчетности в секторе государственного управления".

**Необходимость и задачи реформирования бюджетной сферы**

**Система учета** — это, прежде всего, регистрация экономических событий. Экономическое событие происходит во исполнение экономической политики. Жесткость законов смягчается необязательностью их исполнения.

**Главные задачи** любой системы исполнения бюджета — показать как точно был исполнен бюджет и дать информацию политикам о правильности их решений.

**Система бухгалтерского учета и отчетности** становится стержнем экономической политики: любое экономическое событие, рассматриваемое как следствие экономической политики, должно четко и точно регистрироваться в системе и представлять политикам информацию о наличии и эффективности использования бюджетных средств.

В России до сих пор не соблюдался принцип подведомственности. Известны случаи, когда учреждение, находясь в административном подчинении одного ведомства, получает лимиты\_ бюджетных обязательств от другого ведомства (например, подведомственные санатории).

Для выполнения долгосрочных договоров (например, капитальное строительство) бюджетная система нуждается в долгосрочных и среднесрочных ориентирах (более 1 года). В настоящее время бюджет годовой, что резко осложняет реализацию долгосрочных договоров.

Исполнение бюджета начинается с момента принятия обязательств, а не с момента подписания закона о бюджете. Закон о бюджете — особый акт, который не порождает финансовых последствий, а всего лишь определяет их. Бюджет лишь оформляет кассовую заявку, кассовый поток (сколько в текущем году поступит средств и сколько израсходуется). Бюджет нужен для того, чтобы политики ежегодно анализировали денежные потоки, определяли финансовый результат и принимали новый закон о бюджете.

**Реформа бюджетного сектора**

Особую значимость в плане управления реформой имеют два направления:

опора на среднесрочное бюджетирование;

ориентация бюджетных расходов на результат.

***Среднесрочное бюджетирование* — это такое бюджетирование,** когда объем длительных обязательств становится нормой для включения расходов в бюджет последующего года без обсуждения Парламентом РФ. Остатки неиспользованных бюджетных средств текущего года также переносятся на начало следующего отчетного года.

*Свободная часть бюджета* — разница между кассовыми доходами и расходами для оплаты по уже принятым обязательствам (например, в США объем "новых" обязательств составляет 7-10%).

Оказание индивидуальных бюджетных услуг социального характера может осуществляться различными способами:

оказание индивидуальных услуг социального характера бюджетными учреждениями, финансируемыми по смете доходов и расходов;

приобретение индивидуальных услуг социального характера государством путем размещения социального заказа; создание условий для самостоятельного выбора поставщика потребителем услуг.

Наиболее прогрессивным в настоящее время является последний способ, когда бюджетные деньги следуют за учащимся, пациентом и т.п.

**Бюджетирование и финансирование, ориентированное на результат.** Создание такой системы бюджетирования, в которой большинство объектов будет направлено на формирование программ, так называемый "программно-целевой" метод.

Бюджетирование, ориентированное на конечный результат, базируется на следующих подходах:

целевое использование средств — соответствие целям и результатам;

конкуренция программ ("нулевой бюджет");

ведомственная и программная классификация;

мониторинг результатов.

Главный базовый принцип новой бюджетной классификации — выстроить систему кодирования каждой программы и подпрограммы.

Из этого принципа возникают задачи:

интегрировать систему учета методом начислений по кодам классификации активов, обязательств, доходов и расходов, привязать в эту же систему потоки по кассовым доходам и расходам;

по данным учета вывести финансовые активы и обязательства на конец финансового года для того, чтобы показать, какова у нас "чистая стоимость", какой получен финансовый результат.

Для решения этих задач создан (Минфин России) единый План счетов бюджетного учета, включающий субсчета для классификации хозяйственных операций.

**Стратегическое направление бюджетной реформы** - бюджетные средства должны не просто выделяться в соответствии с лимитами, а целенаправленно под определенные цели и программы и использоваться с максимальной эффективностью.

**Тема 2-й лекции: Учет санкционированных расходов бюджетов**

Учет санкционирования расходов бюджетов — это учет сумм лимитов бюджетных обязательств, принятых бюджетных обязательств и бюджетных ассигнований.

Учет сумм лимитов бюджетных обязательств ведется на счете 050100000 "Лимиты бюджетных обязательств". Учет принятых бюджетных обязательств осуществляется на счете 050201000 "Принятые бюджетные обязательства текущего года". Учет бюджетных ассигнований производится на счете 050301000 "Бюджетные ассигнования".

Учет по данным счетам осуществляется в течение всего финансового (бюджетного) года. По окончании финансового года остатки по счетам на следующий год не переносятся.

Органы, организующие исполнение бюджетов, бюджетные учреждения ведут учет утвержденных сумм лимитов бюджетных обязательств, изменений, вносимых в течение текущего года, переданных и принятых в течение года бюджетных обязательств, учет лимитов бюджетных обязательств в пути на счете 050100000 "Лимиты бюджетных обязательств". Этот счет конкретизирован следующими счетами:

050101000 "Утвержденные лимиты бюджетных обязательств";

050102000 "Лимиты бюджетных обязательств распорядителей бюджетных средств";

050103000 "Лимиты бюджетных обязательств получателей бюджетных средств";

050104000 "Переданные лимиты бюджетных обязательств";

050105000 "Полученные лимиты бюджетных обязательств";

050106000 "Лимиты бюджетных обязательств в пути".

Операции по счету 050100000 отражаются в бюджетном учете на основании первичных документов, предусмотренных Инструкцией (4).

Аналитический учет операций по счету 050100000 "Лимиты бюджетных обязательств" ведется в разрезе органов, организующих исполнение бюджета, распорядителей и получателей средств бюджета в Карточке учета лимитов бюджетных обязательств.

Карточка ведется главными распорядителями (распорядителями), получателями бюджетных средств, органами, организующими исполнение бюджета, осуществляющими кассовое обслуживание исполнения бюджетов. Для данной карточки определен следующий состав обязательных реквизитов и показателей:

в заголовочной части: дата карточки; получатель лимитов бюджетных организаций (ЛБО): наименование органа, организующего исполнение бюджета, осуществляющего кассовое обслуживание исполнения бюджета (главного распорядителя (распорядителя), получателя); наименование бюджета; вид средств; отправитель ЛБО: наименование органа, организующего исполнение бюджета, осуществляющего кассовое обслуживание исполнения бюджета (главного распорядителя (распорядителя), получателя); наименование бюджета; единица измерения (по ОКЕИ);

в содержательной части: номер счета бюджетного учета; лимиты бюджетных обязательств на год (в том числе текущее изменение), полученные и переданные органами, организующими исполнение бюджета, осуществляющими кассовое обслуживание исполнения бюджетов (главными распорядителями (распорядителями) и получателями бюджетных средств);

в оформляющей части: подписи, расшифровки подписей главного бухгалтера, начальника отдела и исполнителя (с указанием должности); дата.

Данные карточки формируются нарастающим итогом с начала года на основании уведомлений о лимитах бюджетных обязательств главного распорядителя (распорядителя) бюджетных средств по кодам Бюджетной классификации Российской Федерации для каждого органа, осуществляющего кассовое обслуживание исполнения бюджета, и на основании расходных расписаний, доведенных органом, осуществляющим кассовое обслуживание исполнения бюджета, до распорядителей и получателей средств бюджета.

Учет полученных и переданных лимитов бюджетных обязательств ведется обособленно (на отдельных карточках).

В качестве справочной информации в графе "Примечание" карточки могут быть отражены сведения об объемах финансирования.

**Счет 050101000 "Утвержденные лимиты бюджетных обязательств"** предназначен для учета утвержденных сумм лимитов бюджетных обязательств главными распорядителями бюджетных средств, органами, организующими исполнение бюджетов и изменений, вносимых в течение текущего года, на основании уведомлений о лимитах бюджетных обязательств (ф. 0504822) по соответствующим счетам Плана счетов бюджетного учета.

По кредиту счета 050101000 отражаются суммы утвержденных лимитов бюджетных обязательств, внесенные изменения (суммы увеличения со знаком плюс, суммы уменьшения со знаком минус) по главным распорядителям бюджетных средств в корреспонденции с дебетом счета 050301000 "Бюджетные ассигнования".

По дебету счета 050101000 учитываются суммы распределенных лимитов бюджетных обязательств, внесенные изменения (суммы увеличения со знаком плюс, суммы уменьшения со знаком минус) по распорядителям, получателям бюджетных средств в корреспонденции с кредитом соответствующих счетов аналитического учета счета 050104000 "Переданные лимиты бюджетных обязательств".

Инструкция по бюджетному учету (4) предусматривает следующие требования по заполнению уведомления о лимитах бюджетных обязательств (ф. 0504822)

Данный документ составляется органом, осуществляющим кассовое обслуживание исполнения бюджета (главным распорядителем (распорядителем), и направляется соответственно главному распорядителю (распорядителю, получателю) бюджетных средств.

В заголовочной части уведомления указывается наименование органа, осуществляющего кассовое обслуживание исполнения бюджета (главного распорядителя, распорядителя);

по строке "Кому" — наименование получателя уведомления; главного распорядителя (распорядителя, получателя);

в строке "Приложения" — наименования документов, являющихся приложениями к уведомлению о лимитах бюджетных обязательств.

Заполнение строки "Специальные указания" осуществляется в случае необходимости. Например, при сокращении главному распорядителю лимитов бюджетных обязательств по фактам нецелевого использования средств бюджета, установленным органами государственного финансового контроля, данному главному распорядителю направляется уведомление на сумму заблокированных лимитов бюджетных обязательств с пометкой в строке "Специальные указания", "Блокировка лимитов бюджетных обязательств".

В графе 1 указываются коды по Бюджетной классификации Российской Федерации лимитов бюджетных обязательств, которые должны быть идентичны кодам бюджетных ассигнований, предусмотренных в сводной бюджетной росписи по главным распорядителям, распорядителям, получателям бюджетных средств;

в графе 2 — объемы лимитов бюджетных обязательств, утверждаемые главному распорядителю (распорядителю), получателю на год с учетом внесенных изменений по состоянию на дату формирования уведомления о лимитах бюджетных обязательств;

в графе 3 — текущее изменение (уменьшение или увеличение) лимитов бюджетных обязательств относительно лимитов бюджетных обязательств, ранее доведенных главному распорядителю (распорядителю), получателю.

В конце документа по графам 2 и 3 указываются итоговые объемы лимитов бюджетных обязательств.

Последняя страница уведомления подписывается руководителем органа, осуществляющего кассовое обслуживание исполнения бюджета (главным распорядителем, распорядителем).

Первый экземпляр уведомления о лимитах бюджетных обязательств остается в органе, осуществляющем кассовое обслуживание исполнения бюджета (у главного распорядителя, распорядителя), второй экземпляр направляется соответствующему главному распорядителю (распорядителю, получателю).

Каждая завершенная страница нумеруется по порядку.

При заполнении уведомления устанавливаются следующие контрольные соотношения: суммы изменения лимитов бюджетных обязательств, указанные в графе 3, не могут быть больше лимитов бюджетных обязательств, указанных в графе 2, в целом и по каждой отдельной строке.

**Счет 050102000 "Лимиты бюджетных обязательств распорядителей бюджетных средств"** предназначен для учета распорядителями бюджетных средств,

органами, организующими исполнение бюджетов, сумм лимитов бюджетных обязательств, доведенных им главными распорядителями бюджетных средств, на основании Уведомлений о лимитах бюджетных обязательств (ф. 0504822) в установленном порядке.

По дебету счета 050102000 учитываются суммы лимитов бюджетных обязательств, а также внесенные изменения (суммы увеличения со знаком плюс, суммы уменьшения со знаком минус), переданные получателю бюджетных средств в корреспонденции с кредитом соответствующих счетов аналитического учета счета 050104000 "Переданные лимиты бюджетных обязательств".

По кредиту счета 050102000 отражаются суммы полученных от главного распорядителя бюджетных средств лимитов бюджетных обязательств, а также внесенные изменения (суммы увеличения со знаком плюс, суммы уменьшения со знаком минус) в корреспонденции с дебетом соответствующих счетов аналитического учета счета 050105000 "Полученные лимиты бюджетных обязательств".

**Счет 050103000 "Лимиты бюджетных обязательств получателей бюджетных средств"** предназначен для учета получателями бюджетных средств (в том числе главными распорядителями и распорядителями как получателями) органами, организующими исполнение бюджетов, доведенных до них главными распорядителями (распорядителями) бюджетных средств сумм лимитов бюджетных обязательств, а также внесенных изменений (сумм увеличения со знаком плюс, сумм уменьшения со знаком минус), на основании Уведомлений о лимитах бюджетных обязательств (ф. 0504822) по соответствующим счетам Плана счетов бюджетного учета.

По дебету счета учитываются суммы принятых обязательств в корреспонденции с кредитом соответствующих счетов аналитического учета счета 050201000 "Принятые бюджетные обязательства текущего года", а по кредиту счета — полученные лимиты бюджетных обязательств в корреспонденции с дебетом соответствующих счетов аналитического учета счета 050105000 "Полученные лимиты бюджетных обязательств".

Счет 050104000 "Переданные лимиты бюджетных обязательств" используется для учета главным распорядителем, распорядителем бюджетных средств, органом, организующим исполнение бюджета, сумм лимитов бюджетных обязательств, а также внесенных изменений (сумм увеличения со знаком плюс, сумм уменьшения со знаком минус), переданных главным распорядителем, распорядителем бюджетных средств соответственно распорядителям, получателям бюджетных средств по соответствующим счетам Плана счетов бюджетного учета.

По кредиту счета отражаются переданные лимиты бюджетных обязательств в соответствии с Уведомлением о лимитах бюджетных обязательств (ф. 0504822) в корреспонденции с дебетом соответствующих счетов аналитического учета счетов 050102000 "Лимиты бюджетных обязательств распорядителей бюджетных средств" распорядителем — получателю бюджетных средств; 050101000 "Утвержденные лимиты бюджетных обязательств" главным распорядителем — распорядителю, получателю бюджетных средств.

На счете 050105000 "Полученные лимиты бюджетных обязательств" распорядители бюджетных средств, получатели бюджетных средств, органы, организующие исполнение бюджетов, учитывают суммы лимитов бюджетных обязательств, а также внесенные изменения (сумм увеличения со знаком плюс, сумм уменьшения со знаком минус), полученные в соответствии с Уведомлением о лимитах бюджетных обязательств (ф. 0504822) главного распорядителя, распорядителя бюджетных средств по соответствующим счетам Плана счетов бюджетного учета.

Полученные лимиты бюджетных обязательств отражаются по дебету счета 050105000 и кредиту соответствующих счетов аналитического учета счетов 050102000 "Лимиты бюджетных обязательств распорядителей бюджетных средств" (распорядителями бюджетных средств), 050103000 "Лимиты бюджетных обязательств получателей бюджетных средств" (получателями бюджетных средств).

**Счет 050106000 "Лимиты бюджетных обязательств в пути"** предназначендля учета распорядителями, получателями бюджетных средств, органами, организующими исполнение бюджетов, сумм лимитов бюджетных обязательств, доведенных главными распорядителями, распорядителями бюджетных средств в отчетном периоде, а полученных распорядителями, получателями бюджетных средств — в периоде, следующем за отчетным, по соответствующим счетам Плана счетов бюджетного учета.

По кредиту счета 050105000 отражаются суммы лимитов бюджетных обязательств в пути в корреспонденции с дебетом соответствующих счетов аналитического учета счета 050105000 "Полученные лимиты бюджетных обязательств". При поступлении документов по доведению лимитов бюджетных обязательств счет 050105000 дебетуют в корреспонденции с кредитом соответствующих счетов аналитического учета счета 050102000 "Лимиты бюджетных обязательств распорядителей бюджетных средств", счета 050103000 "Лимиты бюджетных обязательств получателей бюджетных средств".

**УЧЕТ ПРИНЯТЫХ БЮДЖЕТНЫХ ОБЯЗАТЕЛЬСТВ ТЕКУЩЕГО ГОДА И БЮДЖЕТНЫХ АССИГНОВАНИЙ**

Получатели бюджетных средств, органы, организующие исполнение бюджетов, ведут учет принятых бюджетных обязательств на счете 050201000 "Принятые бюджетные обязательства текущего года".

Суммы принятых бюджетных обязательств отражают по кредиту счета 050201000 в корреспонденции с дебетом соответствующих счетов аналитического учета счета 050103000 "Лимиты бюджетных обязательств получателей бюджетных средств" на основании документов, подтверждающих принятие указанных обязательств (договор или заменяющие его иные документы: счета, кассовые чеки, товарно-транспортные накладные и т. п., расчетно-платежные ведомости и другие аналогичные документы). Аналитический учет принятых бюджетных обязательств ведется в Журнале регистрации бюджетных обязательств. В журнале указываются: наименование, дата и номер документа; номер счета бюджетного учета; сумма; дата постановки и снятия с учета бюджетных обязательств. Счет 050301000 "Бюджетные ассигнования" предназначен для учета главными распорядителями бюджетных средств органами, организующими исполнение бюджетов, утвержденных бюджетных ассигнований по соответствующим счетам Плана счетов бюджетного учета.

**Тема 3-й лекции: Учет денежных средств и оплаты принятых обязательств в бюджетных учреждениях**

**УЧЕТ ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ УЧРЕЖДЕНИЙ НА БАНКОВСКИХ СЧЕТАХ**

Денежные средства учреждений находятся в кассе в виде наличных денег и денежных документов на счетах в банках, в выставленных аккредитивах и открытых особых счетах, чековых книжках и т. п.

Основными задачами бухгалтерского учета денежных средств являются: точный, полный и своевременный учет этих средств и операций по их движению; контроль за наличием денежных средств и денежных документов, их сохранностью и целевым использованием; контроль за соблюдением кассовой и расчетно-платежной дисциплины; выявление возможностей более рационального использования денежных средств.

Для учета учреждением движения денежных средств на банковских счетах, в кассе, а также для учета движения денежных документов предназначен счет 020100000 "Денежные средства учреждения".

Учет операций по движению денежных средств осуществляется на следующих счетах:

020101000 "Денежные средства учреждения на банковских счетах";

020102000 "Денежные средства учреждения во временном распоряжении";

020103000 "Денежные средства учреждения в пути";

020104000 "Касса";

020105000 "Денежные документы";

020106000 "Аккредитивы";

020107000 "Денежные средства учреждения в иностранной валюте".

На счете 020101000 "Денежные средства учреждения на банковских счетах" учитываются операции по движению денежных средств учреждения в случае проведения указанных операций не через органы, осуществляющие кассовое обслуживание исполнения бюджетов. На этом счете учитываются также операции со средствами, полученными от предпринимательской и иной деятельности, приносящей доход.

Учет операций по движению средств на счете ведется в *журнале операций с безналичными денежными средствами.*

Записи в журнале производятся на основании ежедневных выписок со счета и приложенных к ним документов.

В журнале указываются: дата, номер и наименование документа (выписка органа казначейства, банка); наименование показателя (для сумм в иностранной валюте приводится запись "отражается в рублевом эквиваленте"); номер счета бюджетного учета по дебету и кредиту; сумма; итоговые суммы по дебету и кредиту счетов бюджетного учета с входящими и исходящими остатками; количество приложений.

Операции по поступлению денежных средств оформляются следующими бухгалтерскими записями.

Поступление денежных средств главному распорядителю, распорядителю, получателю для осуществления платежей в соответствии с бюджетной росписью отражается по дебету счета 020101510 "Поступления денежных средств учреждения на банковские счета" и кредиту соответствующих счетов аналитического учета счета 030404000 "Внутренние расчеты между главными распорядителями (распорядителями) и получателями средств".

При поступлении денежных средств, связанных с возвратом бюджетных кредитов, дебетуют счет 020101510 "Поступления денежных средств учреждения на банковские счета" и кредитуют счета 020701640 "Уменьшение задолженности по бюджетным кредитам юридическим и физическим лицам, резидентам Российской Федерации", 020702640 "Уменьшение задолженности по бюджетным кредитам другим бюджетам бюджетной системы Российской Федерации", 020703640 "Уменьшение задолженности по государственным кредитам правительствам иностранных государств", 020704640 "Уменьшение задолженности по государственным кредитам иностранным юридическим лицам", 020705640 "Уменьшение задолженности по государственным кредитам международным финансовым организациям".

Поступление на счет учреждения средств от предпринимательской и иной деятельности, приносящей доход, отражают по дебету счета 020101510 с кредита счетов 020104610 "Выбытия из кассы", аналитических счетов счета 020500000 "Расчеты с дебиторами по доходам" (счета 020502660, 020503660, 020509660, 020510660).

По дебету счета 020101510 отражают также следующие поступления денежных средств: связанные с возникновением долговых обязательств (кредитуют счета 030101710 "Увеличение задолженности по внутренним долговым обязательствам" и 030102720 "Увеличение задолженности по внешним долговым обязательствам"); на восстановление расходов в погашение дебиторской задолженности (кредитуют соответствующие счета аналитического учета счета 040101200 "Расходы учреждения", счет 020104610 "Выбытия из кассы", соответствующие счета аналитического учета счета 020600000 "Расчеты по выданным авансам" (020604660—020609660, 020615660, 020615660, 020618660-020624660), соответствующие счета аналитического учета счета 020900000 "Расчеты по недостачам" (020901660—020905660), счета 021003660 "Уменьшение дебиторской задолженности по операциям с наличными денежными средствами получателя бюджетных средств", соответствующие счета аналитического учета счета 030300000 "Расчеты по платежам в бюджеты" (030301730—030306730); связанные с зачислением ад-министрируемых учреждением доходов (кредитуют соответствующие счета аналитического учета счета 020500000 "Расчеты с дебиторами по доходам" (020501660—020510660) и соответствующие счета аналитического учета счета 040101100 "Доходы учреждения").

Операции по выбытию денежных средств с банковских счетов отражаются по кредиту счета 020101610 "Выбытия денежных средств учреждения с банковских счетов". При этом дебетуются соответствующие счета аналитического учета счета 030404000 "Внутренние расчеты между главными распорядителями (распорядителями) и получателями средств" (на суммы денежных средств, перечисленных учреждениям, находящимся в ведении главного распорядителя (распорядителя));

соответствующие счета аналитического учета счета 020600000 "Расчеты по выданным авансам" (020604660—020609660, 020615660, 020616660, 020618660-020624660) (на суммы перечисленных авансов в соответствии с заключенными договорами на закупку товаров, выполнение работ, услуг, осуществление других выплат);

соответствующие счета аналитического учета счета 030200000 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" (030204830—030224830) (на суммы перечисленных денежных средств в оплату счетов поставщиков за поставленные материальные ценности, оказанные услуги);

соответствующие счета аналитического учета счета 020700000 "Расчеты с дебиторами по бюджетным кредитам" (020701540—020705540) (на суммы предоставленных бюджетных кредитов и на перечисление сумм по государственным и муниципальным гарантиям, по которым возникают эквивалентные требования со стороны гаранта к должнику);

соответствующие счета аналитического учета счета 030100000 "Расчеты с кредиторами по долговым обязательствам" (030101810, 030102820) (при погашении долговых обязательств);

счета 020106510 "Поступления средств на аккредитивный счет", 020401550 "Поступления на депозитный счет", соответствующие счета аналитического учета счета 040101100 "Доходы учреждения", соответствующие счета аналитического учета счета ОЗОЗООООО "Расчеты по платежам в бюджеты" (030301830—030306830), счета 030403830 "Уменьшение кредиторской задолженности по удержаниям из оплаты труда" (на суммы, оплаченные учреждением путем безналичных расчетов); счета 020104510 "Поступления в кассу" (на суммы полученных наличных денежных средств в кассу учреждения).

Перечисление в бюджет средств, поступивших в возмещение причиненного учреждению ущерба на лицевой счет, по операциям со средствами, полученными от деятельности, приносящей доход, открытый в органе, осуществляющем кассовое обслуживание исполнения бюджета, или на счет по учету средств бюджета, открытый в кредитной организации, отражается по дебету соответствующих счетов аналитического учета счета 021002000 "Расчеты по поступлениям в бюджет с органами, организующими исполнение бюджетов" (021002410-021002440, 021002620, 021002130 (при возврате сумм в возмещение недостачи денежных средств)), 040101100 "Доходы учреждения" и кредиту счета 020101610 "Выбытия денежных средств учреждения с банковских счетов".

Операции по конвертации валюты Российской Федерации в иностранную валюту отражаются по кредиту счетов 020101610 "Выбытия денежных средств учреждения с банковских счетов", 020103610 "Выбытия денежных средств учреждения в пути" в корреспонденции с дебетом счетов 020103510 "Поступления денежных средств учреждения в пути", 020107510 "Поступления денежных средств учреждения на счета в иностранной валюте", а по конвертации иностранной валюты в валюту Российской Федерации — по кредиту счетов 020107610 "Выбытия денежных средств учреждения со счетов в иностранной валюте", 020103610 "Выбытия денежных средств учреждения в пути" в корреспонденции с дебетом счетов 020103510 "Поступления денежных средств учреждения в пути", 020101510 "Поступления денежных средств учреждения на банковские счета".

Расходы за оказанные услуги по конвертации отражаются по кредиту счета 020101610 "Выбытия денежных средств учреждения с банковских счетов" и дебету счета 040101226 "Расходы на прочие услуги".

При перечислении процентов штрафных санкций по обслуживанию долговых обязательств кредитуют счет 020101610 и дебетуют счета 030101810 "Уменьшение задолженности по внутренним долговым обязательствам" и 030102820 "Уменьшение задолженности по внешним долговым обязательствам".

**УЧЕТ ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ УЧРЕЖДЕНИЯ ВО ВРЕМЕННОМ РАСПОРЯЖЕНИИ И В ПУТИ**

К денежным средствам, поступившим во временное распоряжение организаций, относят денежные средства, изъятые в ходе дознания, предварительного следствия и не являющиеся вещественными доказательствами, при наложении ареста на имущество обвиняемого (подозреваемого), на которые может быть обращено взыскание в целях возмещения причиненного материального ущерба или исполнения приговора в части конфискации имущества, а также денежные средства, полученные на ответственное хранение.

Учет денежных средств в валюте Российской Федерации и в иностранной валюте, поступивших во временное распоряжение учреждения, осуществляется на счете 020102000 "Денежные средства учреждения во временном распоряжении".

Поступление указанных денежных средств оформляется бухгалтерской записью по дебету счета 020102510 "Поступления денежных средств во временное распоряжение учреждения" и кредиту счета 030401730 "Увеличение кредиторской задолженности по средствам, полученным во временное распоряжение".

Денежные средства учреждения во временном распоряжении при наступлении определенных условий подлежат возврату владельцу или передаче по назначению в установленном порядке. Возврат денежных средств владельцу или передача их по назначению в установленном порядке отражается по кредиту счета 020102610 "Выбытия денежных средств учреждения, поступивших во временное распоряжение" и дебету счета 030401830 "Уменьшение кредиторской задолженности по средствам, полученным во временное распоряжение".

Учет операций по движению денежных средств учреждения во временном распоряжении ведется в **журнале операций с безналичными денежными средствами** на основании документов, приложенных к выпискам со счетов.

К денежным средствам в пути относят денежные средства, перечисленные учреждению, но полученные им в следующем месяце, а также средства, переведенные с одного счета в банке на другой счет.

Для учета движения денежных средств учреждения в валюте Российской Федерации и в иностранной валюте в пути используют счет 020103000 "Денежные средства учреждения в пути".

Операции по увеличению денежных средств в пути отражают по дебету счета 020103510 "Поступления денежных средств учреждения в пути" и кредиту счетов: 020101610 "Выбытия денежных средств учреждения с банковских счетов", 020107610 "Выбытия денежных средств учреждения со счетов в иностранной валюте" (на суммы денежных средств, перечисленных на конвертацию); соответствующих счетов аналитического учета счета 030404000 "Внутренние расчеты между главными распорядителями (распорядителями) и получателями средств" (на денежные средства, предоставленные из бюджета, но не поступившие на отчетную дату получателями).

Операции по выбытию денежных средств учреждения в пути оформляются следующими бухгалтерскими записями.

Поступление средств по конвертации отражаются по кредиту счета 020103610 "Выбытия денежных средств учреждения в пути" в корреспонденции с дебетом счетов 020101510 "Поступления денежных средств учреждения на банковские счета".

Поступление денежных средств в иностранной валюте получателю, а также главному распорядителю, распорядителю как получателю, для осуществления платежей в соответствии с бюджетной росписью отражается по дебету счета 020107510 "Поступления денежных средств учреждения на счета в иностранной валюте" и кредиту счета 020103610 "Выбытия денежных средств учреждения в пути".

Учет операций по движению денежных средств учреждения в пути ведется в **журнале операций с безналичными денежными средствами.**

**УЧЕТ КАССОВЫХ ОПЕРАЦИЙ**

Порядок хранения, расходования и учета денежных средств в кассе установлен Инструкцией Центрального банка РФ [7] и Инструкцией по бюджетному учету [4].

В соответствии с первым документом организации независимо от организационно-правовых форм и сферы деятельности обязаны хранить свободные денежные средства в учреждениях банков.

Учреждения производят расчеты по своим обязательствам с другими организациями, как правило, в безналичном порядке через банки или применяют другие формы безналичных расчетов, устанавливаемые Центральным банком РФ в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Для осуществления расчетов наличными деньгами каждая организация должна иметь кассу и вести кассовую книгу по установленной форме.

Наличные деньги, полученные организациями в банках, расходуются на цели, указанные в чеке.

Ведение кассовых операций возложено на кассира, который несет полную материальную ответственность за сохранность принятых ценностей. В кассе можно хранить небольшие денежные суммы в пределах установленного банком лимита для оплаты мелких хозяйственных расходов, выдачи авансов на командировки и других небольших платежей. Превышение установленных лимитов в кассе допускается лишь в течение трех рабочих дней в период выплаты заработной платы работникам учреждения, пособий по временной нетрудоспособности, стипендий, пенсий и премий (в районах Крайнего Севера — пяти дней).

Поступление денег в кассу и выдачу из кассы оформляют *приходными и расходными кассовыми ордерами* (ф. 0310001 и 0310002). Суммы операций записывают в ордерах не только цифрами, но и прописью. Приходные ордера подписывает главный бухгалтер или лицо, им уполномоченное, а расходные — руководитель организации и главный бухгалтер или лица, ими уполномоченные. В случаях, когда на прилагаемых к расходным кассовым ордерам документах, заявлениях имеется разрешительная подпись руководителя организации, подпись руководителя на расходных кассовых ордерах необязательна.

Прием в кассу наличных денежных средств от физических лиц производится по бланкам строгой отчетности — *квитанциям* (ф. 0504510) и *приходным кассовым ордерам* (ф. 0310001). В случае приема наличных денежных средств уполномочены

УЧЕТ ДЕНЕЖНЫХ ДОКУМЕНТОВ

К денежным документам относят оплаченные талоны на бензин и масла, на питание и т. п., оплаченные путевки в дома отдыха, санатории, турбазы, полученные извещения на почтовые переводы, почтовые марки и марки государственной пошлины и т. п. Денежные документы хранятся в кассе учреждения.

Прием в кассу и выдача из кассы денежных документов оформляются приходными кассовыми ордерами (ф. 0310001) и расходными кассовыми ордерами (ф. 0310002). Приходные и расходные кассовые ордера регистрируются в *журнале регистрации приходных и расходных кассовых документов* (ф. 0310003) отдельно от операций по денежным средствам.

Для учета движения денежных документов используют счет 020105000 "Денежные документы".

При поступлении денежных документов в кассу дебетуют счет 020105510 "Поступления денежных документов" и кредитуют соответствующие счета аналитического учета счета 030200000 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" (030203730—030205730, 030209730, 030215730—030218730, 030222730).

Выдача из кассы денежных документов отражается по дебету соответствующих аналитических счетов счета 020800000 "Расчеты с подотчетными лицами" (020803560—020805560, 020809560, 020815560—020818560, 020822560) и кредиту счета 020105610 "Выбытия денежных документов".

Аналитический учет денежных документов ведется по их видам в карточке учета средств и расчетов. Учет операций с денежными документами ведется в журнале по прочим операциям. В журнале записываются: дата, номер и наименование документа; наименование показателя; содержание операции; номер счета бюджетного учета по дебету и кредиту; сумма; количество приложений. В карточке учета средств и расчетов указываются: дата; номер журнала операций; содержание операции; сумма операции (по дебету и кредиту); сумма остатка (по дебету и кредиту).

УЧЕТ АККРЕДИТИВОВ

Аккредитивная форма расчетов применяется в двух случаях: когда она установлена договором и когда поставщик переводит покупателя на эту форму расчетов в соответствии с положениями о поставках продукции производственно-технического назначения и товаров народного потребления.

Особенность аккредитивной формы расчетов состоит в том, что оплату платежных документов производят по местонахождению поставщика сразу после отгрузки им продукции.

Аккредитив — это условное денежное обязательство, принимаемое банком-эмитентом по поручению плательщика произвести платежи в пользу получателя средств по предъявлении последним документов, соответствующих условиям аккредитива, или предоставить полномочия другому банку произвести такие платежи.

Банки могут открывать следующие виды аккредитивов:

покрытые (депонированные) и непокрытые (гарантированные);

отзывные и безотзывные (могут быть подтвержденными).

При открытии покрытого аккредитива банк-эмитент перечисляет за счет средств плательщика или предоставленного ему кредита сумму аккредитива в распоряжение исполняющего банка на весь срок действия аккредитива.

При открытии непокрытого аккредитива банк-эмитент предоставляет исполняющему банку право списывать средства с ведущегося у него корреспондентского счета в пределах суммы аккредитива в порядке, определенном соглашением между банками.

Отзывным является аккредитив, который может быть изменен или отменен банком-эмитентом на основании письменного распоряжения плательщика без предварительного согласования с получателем средств. Безотзывный аккредитив может быть отменен только с согласия получателя средств.

Порядок расчетов по аккредитиву устанавливается в основном договоре, в котором отражаются основные условия (наименование банков, получатель средств, сумма аккредитива, его вид, сроки действия, способ извещения получателя средств об открытии аккредитива, полный перечень и точная характеристика документов, представляемых получателем средств, и др.).

Аккредитив предназначен для расчетов с одним получателем средств. Условиями аккредитива может быть предусмотрен акцепт уполномоченного плательщиком лица. Форма аккредитива установлена Положением Центрального банка РФ.

Выплаты по аккредитиву производят в течение срока его действия в банке поставщика в полной сумме аккредитива или по частям против представленных поставщиком реестров счетов и транспортных или приемосдаточных документов, удостоверяющих отгрузку товара. Реестры счетов должны сдаваться поставщиком в обслуживающее его учреждение банка, как правило, на следующий день после отгрузки (отпуска) товара.

Использование аккредитива оформляется бухгалтерской записью по кредиту счета 020106610 "Выбытия денежных средств с аккредитивного счета" и дебету соответствующих счетов аналитического учета счета 020600000 "Расчеты по выданным авансам" (020619560—020622560) (при переходе права собственности на имущество получателю в момент его получения); соответствующих счетов аналитического учета счета 010700000 "Нефинансовые активы в пути" (010701310—010703430) (при переходе права собственности на имущество получателю в момент его отгрузки поставщиком); соответствующих счетов аналитического учета счета 030200000 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" (030204830—030209830) (при оплате приобретения услуг).

Неиспользованные суммы аккредитивов отражаются по кредиту счета 020106610 "Выбытия денежных средств с аккредитивного счета" и дебету счета 020101510 "Поступления денежных средств учреждения на банковские счета", 020107510 "Поступления денежных средств учреждения на счета в иностранной валюте", соответствующих счетов аналитического учета счета 030405000 "Расчеты по платежам из бюджета с органами, организующими исполнение бюджетов".

Аналитический учет по счету 020106000 "Аккредитивы" ведется по каждому выставленному аккредитиву на **карточке учета средств и расчетов.** Учет операций по движению аккредитивов ведется в **журнале операций с безналичными денежными средствами** на основании документов, приложенных к выпискам с аккредитивного счета.

**УЧЕТ ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ УЧРЕЖДЕНИЯ В ИНОСТРАННОЙ ВАЛЮТЕ**

Для учета операций по движению денежных средств учреждения в иностранной валюте в случае проведения указанных операций не через органы, осуществляющие кассовое обслуживание исполнения бюджетов, применяется счет 020107000 "Денежные средства учреждения в иностранной валюте". На этом счете учитываются также операции со средствами в иностранной валюте, полученными от предпринимательской и иной деятельности, приносящей доход.

Учет операции по движению денежных средств в иностранных валютах ведется в валюте Российской Федерации по курсу Центрального банка РФ на дату совершения операций в иностранной валюте. Переоценка денежных средств в иностранных валютах осуществляется на дату совершения операций в иностранной валюте и на отчетную дату.

Операции по поступлению денежных средств в иностранной валюте оформляются бухгалтерскими записями по дебету счета 020107510 "Поступления денежных средств учреждения на счета в иностранной валюте" и кредиту счетов:

020103510 "Поступления денежных средств учреждения в пути" (на поступление денежных средств главному распорядителю (распорядителю), получателю для осуществления платежей в соответствии с бюджетной росписью);

020701640 "Уменьшение задолженности по бюджетным кредитам юридическим и физическим лицам, резидентам Российской Федерации", 020702640 "Уменьшение задолженности по бюджетным кредитам другим бюджетам бюджет

**УЧЕТ РАСЧЕТОВ С КРЕДИТОРАМИ ПО ДОЛГОВЫМ ОБЯЗАТЕЛЬСТВАМ**

Учет указанных расчетов осуществляется на счете 030100000 "Расчеты с кредиторами по долговым обязательствам". На данном счете учреждения ведут учет операций по обязательствам в рамках государственного и муниципального долга. Задолженность по долговым обязательствам отражается по номинальной стоимости государственного и муниципального долга по выпущенным в обращение ценным бумагам, заключенным кредитным соглашениям (договорам) и иным видам долговых обязательств, кроме государственных и муниципальных гарантий.

Счет 030100000 используют также для учета расчетов по обслуживанию долговых обязательств.

Учет операций по долговым обязательствам в иностранных валютах ведется в валюте Российской Федерации по курсу Центрального банка РФ на дату совершения операций в иностранной валюте. Переоценка долговых обязательств в иностранных валютах осуществляется на дату совершения операций в иностранной валюте и на отчетную дату.

В соответствии с классификацией операций сектора государственного управления учет расчетов с кредиторами по долговым обязательствам ведется на следующих счетах счета 030100000 "Расчеты с кредиторами по долговым обязательствам": 030101000 "Расчеты с кредиторами по внутренним долговым обязательствам"; 030102000 "Расчеты с кредиторами по внешним долговым обязательствам".

При возникновении долговых обязательств кредитуют соответствующие счета аналитического учета счета 030100000 "Расчеты с кредиторами по долговым обязательствам" (030101710, 030102720) и дебетуют счет 020101510 "Поступления денежных средств учреждения на банковские счета", соответствующие счета аналитического учета счета 021002700 "Расчеты с органами, организующими исполнение бюджетов по поступлениям в бюджет от заимствований" (021002710, 021002720).

Погашение задолженности отражается по дебету соответствующих счетов аналитического учета счета 030100000 "Расчеты с кредиторами по долговым обязательствам" (030101810, 030102820) и кредиту счетов 020101610 "Выбытия денежных средств учреждения с банковских счетов", 020107610 "Выбытия денежных средств учреждения со счетов в иностранной валюте", 030405800 "Расчеты по платежам из бюджета с органами, организующими исполнение бюджетов, по погашению долговых обязательств" (030405810, 030405820).

Начисление суммы исполнения государственной (муниципальной) гарантии, по которой не возникает эквивалентных требований к должнику, отражается по дебету счета 040101273 "Чрезвычайные расходы по операциям с активами" и кредиту соответствующих счетов аналитического учета счета 030100000 "Расчеты с кредиторами по долговым обязательствам" (030101710, 030102720).

Исполнение государственной (муниципальной) гарантии, по которой не возникает эквивалентных требований к должнику, отражается по дебету соответствующих счетов аналитического учета счета 030100000 "Расчеты с кредиторами по долговым обязательствам" (030101810, 030102820) и кредиту счетов 020101610 "Выбытия денежных средств учреждения с банковских счетов", 020107610 "Выбытия денежных средств учреждения со счетов в иностранной валюте", соответствующих счетов аналитического учета счета 030405000 "Расчеты по платежам из бюджета, с органами, организующими исполнение бюджетов" (030405810, 030405820).

На суммы начисленных процентов, штрафных санкций по долговым обязательствам дебетуют соответствующие счета аналитического учета счета 040101230 "Расходы на обслуживание долговых обязательств" (040101231, 040101232) и кредитуют соответствующие счета аналитического учета счета 030100000 "Расчеты с кредиторами по долговым обязательствам" (030101710, 030102720).

Перечисление начисленных процентов и штрафных санкций отражается по дебету соответствующих счетов аналитического учета счета 030100000 "Расчеты с кредиторами по долговым обязательствам" (030101810, 030102820) и кредиту счетов 020101610 "Выбытия денежных средств учреждения с банковских счетов", 020107610 "Выбытия денежных средств учреждения со счетов в иностранной валюте", соответствующих счетов аналитического учета счета 030405230 "Расчеты по платежам из бюджета с органами, организующими исполнение бюджетов по обслуживанию долговых обязательств" (030405231, 030405232).

Сумма превышения номинальной стоимости над ценой размещения долговых обязательств отражается по дебету соответствующих счетов аналитического учета счета 040101230 "Расходы на обслуживание долговых обязательств" (040101231, 040101232) и кредиту соответствующих счетов аналитического учета счета 030100000 "Расчеты с кредиторами по долговым обязательствам" (030101710, 030102720), а сумма превышения цены размещения долговых обязательств над их номинальной стоимостью — по дебету соответствующих счетов аналитического учета счета 030100000 "Расчеты с кредиторами по долговым обязательствам" (030101810, 030102820) и кредиту соответствующих счетов аналитического учета счета 040101230 "Расходы на обслуживание долговых обязательств" (040101231, 040101232).

Переоценка задолженности по внешним долговым обязательствам производится один раз в месяц в последний день отчетного месяца. Результаты положительной переоценки отражаются по дебету счета 030102820 "Уменьшение задолженности по внешним долговым обязательствам" и кредиту счета 040101171 "Доходы от переоценки активов", а результаты отрицательной переоценки — по дебету счета 040101171 "Доходы от переоценки активов" и кредиту счета 030102720 "Увеличение задолженности по внешним долговым обязательствам".

Аналитический учет по счету 03010000 ведется в *карточке учета государственного долга Российской Федерации по полученным кредитам и предоставленным гарантиям и в карточке учета государственного долга Российской Федерации в ценных бумагах.*

В разделе "Показатели по государственному долгу" первой карточки указываются: дата; содержание операции; наименование документа (платежное поручение, инкассовое поручение, справка-расчет курсовой разницы по основному долгу и т.д.) и его номер; остаток на начало периода, привлечено, погашено в рублях и в иностранной валюте; сумма по прочим операциям в рублях и иностранной валюте (списание задолженности, курсовая разница и т. д.); остаток задолженности на конец периода в рублях и иностранной валюте.

В разделе "Расходы по обслуживанию государственного долга" отражаются: дата; содержание операции; наименование документа (справка-расчет начисленных процентов и штрафных санкций, справка-расчет курсовой разницы по начисленным процентам и т.д.); номер счета бюджетного учета; остаток на начало периода, начислено, уплачено, прочие операции и остаток на конец периода (в рублях и иностранной валюте).

В разделе "Показатели по государственному долгу" второй карточки указываются: дата; содержание операции; наименование документа и его номер; наименование ценных бумаг, серия, номер; остаток на начало периода, привлечено и погашено, с указанием номера счета бюджетного учета, остаток на конец периода (по цене размещения и номинальной стоимости, в рублях и иностранной валюте); прочие операции, с указанием номера счета бюджетного учета (в рублях и иностранной валюте). В разделе "Расходы по обслуживанию государственного долга" указываются: дата; содержание операции; наименование и номер документа; номер счета бюджетного учета, остаток на начало периода, начислено, уплачено, прочие операции и остаток на конец периода (в рублях и иностранной валюте).

УЧЕТ РАСЧЕТОВ С ПОСТАВЩИКАМИ И ПОДРЯДЧИКАМИ

Учет расчетов учреждения с поставщиками за поставленные материальные ценности и оказанные услуги, с подрядчиками за выполненные работы, а также начисление и выплата сумм заработной платы, денежного довольствия и стипендий, оплаты пенсий, пособий и иных социальных выплат осуществляют на счете 030200000 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками".

В соответствии с классификацией операций сектора государственного управления учет расчетов с поставщиками и подрядчиками ведется на следующих счетах счета 030200000 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками":

030201000 "Расчеты по заработной плате";

030202000 "Расчеты по прочим выплатам";

030203000 "Расчеты по начислениям на оплату труда";

030204000 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками по оплате услуг связи";

030205000 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками по оплате транспортных услуг";

030206000 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками по оплате коммунальных услуг";

030207000 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками по оплате арендной платы за пользование имуществом";

030208000 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками по оплате услуг по содержанию имущества";

030209000 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками по оплате прочих услуг";

030210000 "Расчеты по безвозмездным и безвозвратным перечислениям государственным и муниципальным организациям";

030211000 "Расчеты по безвозмездным и безвозвратным перечислениям организациям, за исключением государственных и муниципальных организаций";

030212000 "Расчеты по перечислениям другим бюджетам бюджетной системы Российской Федерации";

030213000 "Расчеты по перечислениям наднациональным организациям и правительствам иностранных государств";

030214000 "Расчеты по перечислениям международным организациям";

030215000 "Расчеты по пенсиям, пособиям и выплатам по пенсионному, социальному и медицинскому страхованию населения";

030216000 "Расчеты по пособиям по социальной помощи населению";

030217000 "Расчеты по пенсиям, пособиям, выплачиваемым организациями сектора государственного управления";

030218000 "Расчеты по прочим расходам";

030219000 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками по приобретению основных средств";

030220000 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками по приобретению нематериальных активов";

030221000 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками по приобретению непроизведенных активов";

030222000 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками по приобретению материальных запасов";

030223000 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками по приобретению ценных бумаг, кроме акций";

030224000 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками по приобретению акций и иных форм участия в капитале".

На суммы поставленных поставщиками материальных ценностей и оказанных услуг кредитуют соответствующие счета аналитического учета счета 030200000 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" (030204730—030209730, 030218730—030224730) и дебетуют соответствующие счета аналитического учета счета 010500000 "Материальные запасы" (010501340—010506340), 010600000 "Вложения в нефинансовые активы" (010601310—010603330, 010604340), соответствующих счетов аналитического учета счета 040101200 "Расходы учреждения" (040101221—040101226, 040101290).

Суммы начисленных субсидий, субвенций, трансфертов отражаются по дебету соответствующих счетов аналитического учета счета 040101200 "Расходы учреждения" (040101241, 040101242, 040101251, 040101252, 040101253) и кредиту соответствующих счетов аналитического учета счета 030200000 (030210730—030214730).

Перечисление средств в оплату приобретенного имущества и оказанных услуг отражается по дебету соответствующих счетов аналитического учета счета 030200000 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" (030204830—030209830, 030218830—030224830) и кредиту счетов 020101610 "Выбытия денежных средств учреждения с банковских счетов", 020107610 "Выбытия денежных средств учреждения со счетов в иностранной валюте", 020106610 "Выбытия денежных средств с аккредитивного счета", соответствующих счетов аналитического учета счета 030405000 "Расчеты по платежам из бюджета с органами, организующими исполнение бюджетов" (030405221—030405226, 030405290, 030405310—030405340, 030405520, 030405530).

При получении материальных ценностей и услуг в счет перечисленных ранее авансов кредитуют соответствующие счета аналитического учета счета 020600000 "Расчеты по выданным авансам" (020604660—020609660, 020615660, 020616660, 020618660—020624660) и дебету соответствующих счетов аналитического учета счета 030200000 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" (030204830—030209830, 030215830, 030216830, 030218830—030224830).

Перечисленные суммы субсидий, субвенций, трансфертов отражаются по дебету соответствующих счетов аналитического учета счета 030200000 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" (030210830—030214830) и кредиту соответствующих счетов аналитического учета счета 030405000 "Расчеты по платежам из бюджета с органами, организующими исполнение бюджетов" (030405241, 030405242, 030405251—030405253).

Бухгалтерские записи по счету 030200000 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" по операциям начисления заработной платы, стипендий, пенсий, пособий, иных социальных выплат рассмотрены в главе 4 (§ 4.4; 4 5; 4.6).

Аналитический учет расчетов с поставщиками за поставленные материальные ценности, оказанные услуги ведется в **журнале операций по расчетам с поставщиками и подрядчиками** либо **карточке учета средств и расчетов**

**УЧЕТ РАСЧЕТОВ ПО ПЛАТЕЖАМ В БЮДЖЕТ**

**Налоги и платежи, уплачиваемые бюджетными учреждениями.** Бюджетные учреждения могут являться плательщиками налога на добавленную стоимость, налога на прибыль, налога на добычу полезных ископаемых, земельного налога, платежей за пользование лесным долгом. Они являются плательщиками единого социального налога, страховых взносов на обязательное пенсионное страхование и на обязательное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний, налога на доходы физических лиц, налога на имущество организаций, транспортного налога.

**Налог на добавочную стоимость (НДС).** Бюджетные учреждения признаются плательщиками налога на добавленную стоимость и налога на прибыль, если они не перешли на уплату единого сельскохозяйственного налога, единого налога на внесенный доход для отдельных видов деятельности и не применяют упрощенную систему налогообложения.

030405211—030405213, 030405221—030405226, 030405261—030405263, 030405290 (в части недостачи денежных средств)),

списание в конце отчетного года произведенных платежей (кредитуют счет 040103000 "Финансовый результат прошлых отчетных периодов").

7.6. УЧЕТ РАСЧЕТОВ В ОРГАНАХ, ОСУЩЕСТВЛЯЮЩИХ КАССОВОЕ ОБСЛУЖИВАНИЕ ИСПОЛНЕНИЯ БЮДЖЕТОВ

Учет расчетов в органах, осуществляющих кассовое обслуживание исполнения бюджетов, осуществляется на счетах

030500000 "Расчеты по невыясненным поступлениям в органах, осуществляющих кассовое исполнение бюджетов";

030600000 "Расчеты по выплате наличных денег";

030700000 "Расчеты по операциям единого счета бюджета в органах, осуществляющих кассовое обслуживание исполнения бюджетов";

030800000 "Внутренние расчеты по поступлениям в бюджет";

030900000 "Внутренние расчеты по выбытиям из бюджета".

Счет 030500000 "Расчеты по невыясненным поступлениям в органах, осуществляющих кассовое обслуживание исполнения бюджетов" предназначен для учета операций, предусмотренных специальными указаниями.

На счете 030600000 "Расчеты по выплате наличных денег" учитывают расчеты, возникающие по средствам бюджета на счетах органов, осуществляющих кассовое обслуживание исполнения бюджетов для выплаты наличных денег.

На суммы поступлений на банковский счет органа, организующего исполнение бюджетов, и органа, осуществляющего кассовое обслуживание исполнения бюджетов, для выплаты наличных денег кредитуют счет 030600730 "Увеличение кредиторской задолженности по выплате наличных денег" и дебетуют счет 020304510 "Поступления средств на счета для выплаты наличных денег".

Выплаты наличных денег на основании банковских документов на выдачу наличных денег по чекам отражаются по дебету счета 030600830 "Уменьшение кредиторской задолженности по выплате наличных денег" и кредиту счета 020304610 "Выбытия средств со счетов для выплаты наличных денег".

Аналитический учет по счету 030600000 ведется в разрезе лицевых счетов получателей бюджетных средств в многографной карточке.

На счете 030700000 "Расчеты по операциям единого счета бюджета в органах, осуществляющих кассовое обслуживание исполнения бюджетов" органы, осуществляющие кассовое обслуживание исполнения бюджетов, учитывают расчеты по операциям, производимым по единому счету бюджета.

По дебету счета 020302510 "Поступления средств на единый счет бюджетов в органах, осуществляющих кассовое обслуживание исполнения бюджетов" и кредиту соответствующих счетов аналитического учета счета 030700000 отражаются следующие операции:

поступление сумм налогов, сборов и платежей в бюджет (кредитуется счет 030700100 "Расчеты по операциям единого счета бюджета в органах, осуществляющих кассовое обслуживание исполнения бюджетов, по доходам");

поступление от реализации нефинансовых активов (кредитуются соответствующие счета аналитического учета счета 030700400 "Расчеты по операциям единого счета бюджета в органах, осуществляющих кассовое обслуживание исполнения бюджетов, по реализации нефинансовых активов");

поступление средств в погашение предоставленных бюджетных кредитов, от погашения (реализации) ценных бумаг и реализации иных финансовых активов (кредитуются соответствующие счета аналитического учета счета 030700600 "Расчеты по операциям единого счета бюджета в органах, осуществляющих кассовое обслуживание исполнения бюджетов, по реализации финансовых активов");

поступление средств при возникновении долговых обязательств (кредитуют соответствующие счета аналитического учета счета 030700700 "Расчеты по операциям единого счета бюджета в органах, осуществляющих кассовое обслуживание исполнения бюджетов, по заимствованиям");

возврат средств на восстановление произведенных платежей за счет средств бюджета (кредитуются соответствующие счета аналитического учета счетов 030700200 "Расчеты по операциям единого счета бюджета в органах, осуществляющих кассовое обслуживание исполнения бюджетов, по расходам", 030700300 "Расчеты по операциям единого счета бюджета в органах, осуществляющих кассовое обслуживание исполнения бюджетов, по приобретению нефинансовых активов", 030700500 "Расчеты по операциям единого счета бюджета в органах, осуществляющих кассовое обслуживание исполнения бюджетов, по приобретению финансовых активов", 030700800 "Расчеты по операциям единого счета бюджета в органах, осуществляющих кассовое обслуживание исполнения бюджетов, по погашению долговых обязательств").

По дебету соответствующих аналитических счетов счета 030700000 "Расчеты по операциям единого счета бюджета в органах, осуществляющих кассовое обслуживание исполнения бюджетов" и по кредиту счета 020302610 "Выбытия средств с единого счета бюджета в органах, осуществляющих кассовое обслуживание исполнения бюджетов" отражаются следующие операции:

предоставление средств бюджета главным распорядителям бюджетных средств на банковские счета (дебетуются соответствующие счета аналитического учета счетов 030700200 "Расчеты по операциям единого счета бюджета в органах, осуществляющих кассовое обслуживание исполнения бюджетов, по расходам", 030700300 "Расчеты по операциям единого счета бюджета в органах, осуществляющих кассовое обслуживание исполнения бюджетов, по приобретению нефинансовых активов", 030700500 "Расчеты по операциям единого счета бюджета в органах, осуществляющих кассовое обслуживание исполнения бюджетов, по приобретению финансовых активов", 030700800 "Расчеты по операциям единого счета бюджета в органах, осуществляющих кассовое обслуживание исполнения бюджетов, по погашению долговых обязательств");

оплата расходов со счетов бюджетов (дебетуются соответствующие счета аналитического учета счета 030700200 "Расчеты по операциям единого счета бюджета в органах, осуществляющих кассовое обслуживание исполнения бюджетов, по расходам");

перечисление средств в оплату нефинансовых активов (дебетуются соответствующие счета аналитического учета счета 030700300 "Расчеты по операциям единого счета бюджета в органах, осуществляющих кассовое обслуживание исполнения бюджетов, по приобретению нефинансовых активов");

**Тема 4-й лекции: Учет основных средств**

**Счет 101.00 "Основные средства"** предназначен для учета объектов основных средства (ОС), к которым относятся материальные объекты, используемые в процессе деятельности учреждения при выполнении работ или оказании услуг, либо для управленческих нужд учреждения, 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 ОС ежегодно в сумме вложений, относящихся к принятым в эксплуатацию площадям, независимо от окончания всего комплекса работ.

Основные средства принимаются к бухгалтерскому учету по их первоначальной стоимости. **Первоначальной стоимостью ОС Выбытие ОС** оформляется такими первичными документами, как:

акт о списании объекта ОС;

акт о списании групп объектов ОС;

акт о списании автотранспортных средств и др.

Учет ОС ведется в соответствии с классификацией, установленной **Общероссийским классификатором основных фондов (ОКОФ)** на следующих счетах Плана счетов бюджетного учета:

101.01 "Жилые помещения"; 101.02 "Нежилые помещения"; 101.03 "Сооружения"; 101.04 "Машины и оборудование"; 101.05 "Транспортные средства"; 101.06 "Производственный и хозяйственный инвентарь"; 101.07 "Библиотечный фонд"; 101.08 "Мягкий инвентарь"; 101.09 "Драгоценности и ювелирные изделия"; 101.10 "Прочие основные средства".

**Учет операций по выбытию и перемещению объектов нефинансовых активов** ведется в Журнале операций по выбытию и перемещению НФА. Для контроля за соответствием учетных данных по объектам ОС у материально ответственных лиц и данных по соответствующим счетам аналитического учета счета 101.00 "Основные средства" составляется Оборотная ведомость по нефинансовым активам.

***Бухгалтерские записи по учету основных средств***

**Ввод в эксплуатацию ОС:**

сумма вложений в ОС (первоначальная стоимость ОС) —

Д-т сч. 101.00 "Основные средства"

К-т сч. 106.01 "Капитальные вложения в основные средства".

**Оприходование излишков ОС:**

сумма первоначальной стоимости ОС — Д-т сч. 101.00 "Основные средства"

К-т сч. 401.01 "Финансовый результат текущей деятельности".

**Выдача объектов ОС (учетной стоимостью до 1000 руб.) в эксплуатацию:**

сумма первоначальной стоимости ОС — Д-т сч. 401.01 "Финансовый результат текущей деятельности" К-т сч. 101.06 "Производственный и хозяйственный инвентарь"; 101.10 "Прочие основные средства".

***Переоценка объектов ОС* 1) дооценка:**

сумма увеличения первоначальной стоимости ОС —

Д-т сч. 101.00 "Производственный и хозяйственный инвентарь"

К-т сч. 401.03 "Финансовый результат прошлых отчетных периодов";

сумма увеличения накопленной амортизации ОС —

Д-т сч. 401.03 "Финансовый результат прошлых отчетных периодов"

К-т сч. 104.00 "Амортизация";

**2)уценка:**

сумма уменьшения первоначальной стоимости ОС —

Д-т сч. 401.03 "Финансовый результат прошлых отчетных периодов"

К-т сч. 101.00 "Производственный и хозяйственный инвентарь";

сумма уменьшения накопленной амортизации ОС —

Д-т сч. 104.00 "Амортизация"

К-т сч. 401.03 "Финансовый результат прошлых отчетных периодов".

**Списание объекта ОС (из-за негодности, при недостаче и дарении):**

сумма накопленной амортизации —

Д-т сч. 104.00 "Амортизация"

К-т сч. 101.00 "Основные средства";

сумма остаточной стоимости —

Д-т сч. 401.01 "Финансовый результат текущей деятельности"

К-т сч. 101.00 "Основные средства".

**Списание при вложении в уставный капитал объекта ОС:**

сумма накопленной амортизации —

Д-т сч. 104.00 "Амортизация"

К-т сч. 101.00 "Основные средства";

сумма остаточной стоимости —

Д-т сч. 204.02 "Акции и иные формы участия в капитале"

К-т сч. 101.00 "Основные средства".

§ 2. Задачи учета, классификация и оценка основных средств и других долгосрочных вложений

Бухгалтерский учет основных средств и других долгосрочных вложений должен обеспечивать правильное документальное оформление и своевременное отражение в регистрах бухгалтерского учета поступления основных средств, приобретенных за счет средств бюджетов, принадлежащих учреждению на праве оперативного управления, а также средств, полученных от предпринимательской деятельности, целевых средств и безвозмездных поступлений, их перемещения внутри учреждения и выбытия, контроль за сохранностью и правильным использованием каждого объекта, а также поступления и выбытия других долгосрочных вложений.

К основным средствам относятся материально - вещественные ценности, срок эксплуатации которых превышает 12 месяцев и стоимостью на дату приобретения за единицу свыше 50-кратного минимального размера оплаты труда, установленного действующим законодательством.

На основании Общероссийского классификатора основных фондов, утвержденного постановлением Госстандарта РФ от 26.12.94 года в составе основных средств учитываются: здания, сооружения, передаточные устройства, рабочие и силовые машины и оборудование, измерительные и регулирующие приборы и устройства, вычислительная и оргтехника, транспортные средства, инструмент, производственный и хозяйственный инвентарь, рабочий и продуктивный скот, многолетние насаждения, внутрихозяйственные дороги и прочие основные средства.

К основным средствам относятся также капитальные вложения на улучшение земель (мелиоративные, осушительные, ирригационные и другие работы) и в арендованные здания, сооружения, оборудование и другие объекты, относящиеся к основным средствам

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

Законченные капитальные вложения в арендованные здания, сооружения, оборудование и другие объекты, относящиеся к основным средствам, зачисляются арендатором в собственные основные средства в сумме фактических расходов, если иное не предусмотрено договором аренды.

Основные средства отражаются в бухгалтерском учете и отчетности по первоначальной стоимости, т.е по фактическим расходам на их приобретение, сооружение и изготовление, включая налог на добавленную стоимость (кроме их приобретения за счет средств от предпринимательской деятельности), а объекты, которые подвергались переоценке. - по восстановительной стоимости. Изменение первоначальной стоимости основных средств допускается лишь в случаях переоценки, достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации и частичной ликвидации соответствующих объектов.

Основные средства, приобретаемые в иностранной валюте, отражаются в учете в рублях путем пересчета иностранной валюты по курсу Центрального банка Российской Федерации на дату совершения операции. При этом курсовая разница, возникшая в связи с изменением курса рубля с даты принятия на учет объектов основных средств до даты окончательною расчета (доплаты) за них, относится на увеличение (уменьшение) стоимости объектов основных средств.

Расходы по капитальному ремонту на увеличение стоимости основных средств не относятся.

Книги, учебники и другие издания, включенные в фонд библиотек, учитываются по номинальной цене, включая стоимость первоначального их переплета. Расходы на ремонт и реставрацию книг, в том числе и вторичный переплет, на увеличение стоимости книг не относятся и списываются на соответствующие статьи расходов по смете доходов и расходов учреждения.

На основные средства учреждения амортизационные начисления не производятся, а начисляется износ.

Поступление основных средств, внутреннее перемещение, выдача их со склада оформляются следующими первичными документами:

акт приемки - передачи основных средств в бюджетных учреждениях ф. ОС-1 бюдж.;

накладная на внутреннее перемещение основных средств ф. ОС-2:

акт приемки - сдачи отремонтированных, реконструированных и модернизированных объектов ф. ОС-3 (0306002),

накладная (требование) ф. 434.

При поступлении основных средств от других учреждений и организаций комиссией, назначенной руководителем учреждения, составляется акт приемки - передачи основных средств ф. ОС-1 бюдж в двух экземплярах. К акту прилагается техническая документация, относящаяся к данному объекту (паспорт, чертежи и др) Акт утверждается руководителем учреждения.

Объекты основных средств, приобретенные у поставщиков, приходуются на балансе по документам поставщика, на которых материально ответственное лицо должно расписаться в получении этих ценностей с указанием даты оприходования.

Накладная на внутреннее перемещение основных средств ф. ОС-2 применяется при передаче объектов основных средств от одного материально ответственного лица другому внутри учреждения или при централизованном учете - от одного учреждения другому.

Приемка законченных работ по достройке и дооборудованию объекта, производимых в порядке капитальных вложений, оформляется актом ф. ОС-3 (0306002) В акте указывается изменение технической характеристики и первоначальной стоимости объекта, вызванное реконструкцией и модернизацией. Акт подписывается ответственными лицами, производящими работу и принимающими работу.

Выдача основных средств со склада производится по накладным (требованиям) ф. 434, которые утверждаются руководителем учреждения. При этом накладная (требование) ф. 434 выписывается в двух экземплярах.

Основные средства, полученные и переданные учреждениями безвозмездно, отражаются в бухгалтерском учете по рыночной стоимости.

Единицей бухгалтерского учета 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.

Учет основных средств ведется в полных рублях, кроме библиотечных фондов. Суммы копеек регулируются соответствующими субсчетами счетов 14, 24, 27.

Инвентарным объектом по субсчету "Здания" является каждое отдельно стоящее здание. В состав здания входят все коммуникации внутри здания, необходимые для его эксплуатации, как-то: система отопления внутри здания, включая и котельную установку для отопления (если последняя находится в самом здании), внутренняя сеть водогазопровода и канализации со всеми устройствами, внутренняя сеть силовой и осветительной электропроводки со всей осветительной арматурой, внутренние телефонные и сигнализационные сети и вентиляционные устройства общесанитарного значения, подъемники (лифты).

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, ограждения и другие надворные сооружения, обслуживающие здание (сарай, забор, колодец и др.), составляют вместе с ним один инвентарный объект. Если эти постройки и сооружения обслуживают два 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 г.д.) являются самостоятельными инвентарными объектами.

Для организации учета и обеспечения контроля за сохранностью основных средств каждому объекту, кроме библиотечных фондов, независимо от того, находится ли он в эксплуатации, в запасе или на консервации, присваивается инвентарный номер, который состоит из восьми знаков. Первые три знака обозначают субсчет, четвертый - группу и последние четыре знака - порядковый номер предмета в группе. По тем субсчетам, по которым не выделены группы, четвертый знак обозначается нулем. Например, инвентарный номер 01010001 обозначает; субсчет 010 "Здания", группа 1 - здания производственного назначения, порядковый номер объекта 0001; инвентарный номер 01630005 обозначает: субсчет 016, группа 3 - хозяйственный инвентарь, порядковый номер предмета 0005

Когда инвентарный 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.

Присвоенный инвентарному объекту номер может быть обозначен путем прикрепления металлического жетона, нанесен краской или иным способом. В тех случаях, когда инвентарный объект имеет несколько частей, имеющих разный срок полезного использования и учитывающихся как самостоятельные инвентарные объекты, каждой части присваивается отдельный инвентарный номер. Если по объекту, состоящему из нескольких частей, установлен общий для объекта срок полезного использования, указанный объект числится за одним инвентарным номером.

Кроме того, при автоматизированной системе учета основных средств объектам присваиваются коды основных средств в соответствии с Общероссийским классификатором основных фондов (ОКОФ).

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

Инвентарные номера списанных с бухгалтерского учета объектов основных средств не присваиваются вновь принятым к бухгалтерскому учету объектам

Арендованные основные средства учитываются у арендаторов на забалансовом счете 01 "Арендованные основные средства" под инвентарными номерами, присвоенными им арендодателем.

К нематериальным активам относятся права, возникающие:

из авторских и иных договоров на создание научных разработок, а также на произведения науки, литературы, искусства и объекты смежных прав, на программы для ЭВМ, базы данных и др.;

из патентов на изобретения, промышленные образцы, селекционные достижения, из свидетельств на полезные модели, товарные знаки и знаки обслуживания или лицензионных договоров на их использование;

из прав на "ноу-хау", отдельные квартиры, приобретенные для учреждений в объектах жилого фонда, находящихся на балансах других организаций.

Кроме того, к нематериальным активам могут относиться организационные расходы (расходы, связанные с образованием юридического лица).

§ 3. Документальное оформление движения основных средств и других долгосрочных вложений

Поступление основных средств, внутреннее перемещение, выдача их со склада оформляются следующими первичными документами

акт приемки - передачи основных средств в бюджетных учреждениях ф ОС-1 бюдж.,

накладная на внутреннее перемещение основных средств ф. ОС-2;

акт приемки - сдачи отремонтированных, реконструированных и модернизированных объектов ф. ОС-3 (0306002);

накладная (требование) ф. 434.

При поступлении основных средств от других учреждений и организаций комиссией, назначенной руководителем учреждения, составляется акт приемки - передачи основных средств ф. ОС-1 бюдж. в двух экземплярах. К акту прилагается техническая документация.

относящаяся к данному объекту (паспорт, чертежи и др.). Акт утверждается руководителем учреждения.

Объекты основных средств, приобретенные у поставщиков, приходуются на балансе по документам поставщика, на которых материально ответственное лицо должно расписаться в получении этих ценностей с указанием даты оприходования

Накладная на внутреннее перемещение основных средств ф. ОС-2 применяется при передаче объектов основных средств от одного материально ответственного лица другому внутри учреждения или при централизованном учете - от одного учреждения другому

Приемка законченных работ по достройке и дооборудованию объекта, производимых в порядке капитальных вложений, оформляется актом ф. ОС-3 (0306002). В акте указывается изменение технической характеристики и первоначальной стоимости объекта, вызванное реконструкцией и модернизацией. Акт подписывается ответственными лицами, производящими работу и принимающими работу.

Выдача основных средств со склада производится по накладным (требованиям) ф. 434, которые утверждаются руководителем учреждения. При этом накладная (требование) ф. 434 выписывается в двух экземплярах. Выбытие основных средств производится учреждением в установленном действующем законодательном порядке (письмо Минфина РФ от 14.04.94 № 3-2-5/64).

Для оформления списания пришедших в негодность основных средств применяются: акты о списании основных средств в бюджетных учреждениях ф. ОС-4 бюдж.; акты о списании транспортных средств в бюджетных учреждениях ф. ОС-4а бюдж.; акты о списании исключенной из библиотеки литературы в бюджетных учреждениях ф. 444 Указанные акты составляются постоянно действующей комиссией, назначенной приказом руководителя учреждения.

Разборка и демонтаж основных средств до утверждения актов о их списании не допускаются

Детали и узлы, изготовленные с применением драгоценных металлов, а также детали и узлы, изготовленные из черных и цветных металлов и не используемые для нужд учреждения, подлежат реализации соответствующим организациям, имеющим лицензии на данный вид деятельности. Списанные с баланса детали и узлы, изготовленные с применением драгоценных металлов, учитываются учреждением в соответствии с нормативными правовыми актами федеральных органов исполнительной власти, согласованными с Министерством финансов Российской Федерации.

Стоимость материалов, полученных от разборки отдельных объектов основных средств и остающихся в распоряжении учреждения, относится:

по предметам, приобретенным за счет бюджетных средств, - на целевые средства на содержание учреждения и другие мероприятия (субсчет 270);

по предметам, приобретенным за счет средств, полученных от предпринимательской деятельности, - на увеличение средств на содержание и развитие материально - технической базы (субсчет 241),

по предметам, приобретенным за счет целевых средств и безвозмездных поступлений, -на целевые средства на содержание учреждения и другие мероприятия (субсчет 270).

Суммы, вырученные учреждением от реализации неиспользуемого оборудования и других объектов основных средств, а также материалов, полученных от разборки основных среде IB, остаются в распоряжении учреждения и относятся:

а) в размере балансовой (первоначальной или восстановительной) стоимости.

по предметам, приобретенным за счет бюджетных средств, - на целевые средства на содержание учреждения и другие мероприятия (субсчет 270);

по предметам, приобретенным за счет средств, полученных от предпринимательской деятельности, - на увеличение средств на содержание и развитие материально - технической базы (субсчет 241);

по предметам, приобретенным за счет целевых средств и безвозмездных поступлений, -на прочие целевые средства на содержание учреждения и другие мероприятия (субсчет 270);

б) в размере превышения между продажной ценой и балансовой стоимостью за вычетом расходов, связанных с реализацией и налогом на добавленную стоимость, - на субсчет 400 "Доходы отчетного периода".

Суммы, полученные учреждениями от реализации зданий, сооружений, передаточных устройств, находящихся в оперативном управлении, а также от реализации материалов, полученных от разборки этих основных средств, полностью перечисляются в доход соответствующего бюджета.

В случае нарушения порядка списания с баланса основных средств, а также бесхозяйственного отношения к материальным ценностям виновные в этом лица привлекаются к ответственности в установленном порядке

Передача зданий и сооружений производится в установленном действующим законодательством порядке

При списании нематериальных активов используются формы документов, установленные для списания объектов основных средств.

§ 4. Синтетический и аналитический учет основных средств и других долгосрочных вложений

Учет основных средств ведется на счете 01 "Основные средства", который подразделяется на субсчета:

**010** "Здания";

**011** "Сооружения";

**012** "Передаточные устройства";

**013** "Машины и оборудование";

**015** "Транспортные средства";

**016** "Инструменты, производственный (включая принадлежности) и хозяйственный инвентарь";

**017** "Рабочий и продуктивный скот";

**018** "Библиотечный фонд";

**019** "Прочие основные средства".

Учет основных средств, принадлежащих учреждению на праве оперативного управления, а также приобретенных за счет средств от предпринимательской деятельности, целевых средств и безвозмездных поступлений, ведется на инвентарных карточках ф. ф. ОС-6 бюдж., ОС-8, ОС-9 и раздельных оборотных ведомостях по основным средствам ф. 326.

На субсчете 010 "Здания" учитываются с выделением следующих групп:

номер 1 - здания производственно - хозяйственного назначения, здания, занимаемые органами управления, социально - культурными (здания учебных заведений, больниц, поликлиник и амбулаторий, домов - интернатов для престарелых и инвалидов, детских учреждений, библиотек, клубов, музеев, научно - исследовательских институтов, лабораторий и г д ) и другими учреждениями,

номер 2 - здания, полностью или преимущественно предназначенные под жилье ^общая полезная площадь жилых помещений которых занимает не менее 50% всей полезной жилой и нежилой площади).

На субсчете 011 "Сооружения" учитываются: водокачки, стадионы, бассейны, дороги, мосты, памятники, ограждения парков, скверов и общественных садов; специальные (военные) сооружения и др.

На субсчете 012 "Передаточные устройства" учитываются" линии электропередачи, трансмиссии и трубопроводы со всеми промежуточными устройствами, необходимыми для трансформации (преобразования) и передачи энергии и для перемещения по трубопроводам жидких и газообразных веществ до потребителя; специальные (военные) передаточные устройства.

Здания электростанций, газокомпрессорных, насосных и других станций учитываются на субсчете 010, а находящееся в них оборудование - на субсчете 013.

На субсчете 013 "Машины и оборудование" учитываются: силовые машины и оборудование, рабочие машины и оборудование, измерительные приборы, регулирующие приборы и устройства, лабораторное оборудование, вычислительная техника, оргтехника, медицинское оборудование, прочие машины и оборудование с выделением следующих групп:

номер 1 - силовые машины и оборудование, машины - генераторы, производящие тепловую и электрическую энергию, и машины - двигатели, превращающие разного рода энергию (энергию воды, ветра, тепловую, электрическую энергию и т.д.) в механическую, т.е. в энергию движения;

номер 2 - рабочие машины и оборудование, машины, аппараты и оборудование, предназначенные для механического, термического и химического воздействия на предмет труда в процессе создания продукта или услуг производственного характера и перемещения предмета труда в производственном процессе при помощи механических двигателей, силы человека и животных;

номер 3 - измерительные приборы - дозаторы, амперметры, барометры, ваттметры, водомеры, вакуумметры, вапориметры, вольтметры, высотомеры, гальванометры, геодезические приборы, гигроскопы, индикаторы, компасы, манометры, хронометры, специальные весы, мерники, кассовые аппараты и др.;

номер 4 - регулирующие приборы и устройства - кислородно - дыхательные приборы, регулирующие устройства электрические, пневматические и гидравлические, пульты автоматического управления, аппаратура централизации и блокировки, линейные устройства диспетчерского контроля и др.;

номер 5 - лабораторное оборудование - пирометры, регуляторы, калориметры, приборы для определения влажности, перегонные кубы, лабораторные копры, приборы для испытания на газонепроницаемость, приборы для испытания прочности образцов на разрыв, микроскопы, термостаты, стабилизаторы, вытяжные шкафы и т.п.;

номер 6 - вычислительная техника, оргтехника - компьютеры и компьютерные локальные сети, принтеры, модемы, копировальные аппараты, факсимильные аппараты, аппараты сотовой и мобильной связи, электронно - вычислительные, управляющие и аналоговые машины, цифровые вычислительные машины и устройства (клавишные вычислительные машины и др.);

номер 7 - медицинское оборудование - медицинское оборудование (зубоврачебные кресла, операционные столы, кровати со специальным оборудованием и др.), специальное дезинфекционное и дезинсекционное оборудование, оборудование молочных кухонь и молочных станций, станций переливания крови и др.;

номер 8 - прочие машины и оборудование - машины, аппараты и другое оборудование, не поименованные в перечисленных группах 1 - 7, 9. К прочим машинам и оборудованию относятся: оборудование стадионов, спортплощадок и спортивных помещений (в том числе спортивные снаряды и инвентарь), оборудование кабинетов и мастерских в учебных заведениях, киноаппаратура, осветительная аппаратура, оборудование сцен, музыкальные инструменты, телевизоры, радиоаппаратура, специальное оборудование научно - исследовательских учреждений и других учреждений, занимающихся научной работой, оборудование АТС, пожарные машины на автомобильном и конном ходу, пожарные автоцистерны, механические пожарные лестницы, стиральные и швейные машины, холодильники, пылесосы и др.;

номер 9 - все виды специальных (военных) машин и оборудования.

На субсчете 015 "Транспортные средства" учитываются все виды средств передвижения, предназначенные для перемещения людей и грузов, с выделением следующих групп: номер 1 - подвижной состав железнодорожного, водного, автомобильного транспорта (электровозы, тепловозы, паровозы, мотовозы, мотодрезины, вагоны, платформы, цистерны, теплоходы, пароходы, дизель - электроходы, буксиры, баржи и барки, лодки и суда служебно - вспомогательные, спасательные, пристани плавучие, парусные суда, автомобили грузовые и легковые, прицепы, автосамосвалы, автоцистерны, автобусы, тракторы и др.);

номер 2 - подвижной состав воздушного транспорта (самолеты, вертолеты);

номер 3 - гужевой транспорт (телеги, сани и др.);

номер 4 - производственный транспорт (электрокары, мотоциклы, мотороллеры, велосипеды, тележки и др.);

номер 5 - все виды спортивного транспорта;

номер 6 - все виды специального (военного) транспорта.

Транспортные и спортивные лошади и другие транспортные животные учитываются на субсчете 017 "Рабочий и продуктивный скот".

На субсчете 016 "Инструменты, производственный (включая принадлежности) и хозяйственный инвентарь" учитываются с выделением следующих групп:

номер 1 - инструменты - механизированные и немеханизированные орудия труда общего назначения, а также прикрепляемые к машинам предметы, служащие для обработки материалов. К ним относятся: режущие, ударные, давящие и уплотняющие орудия ручного труда, включая ручные механизированные орудия, работающие посредством электроэнергии, сжатого воздуха и т.п. (электродрели, краскопульты, электровибраторы, гайковерты и др.), а также всякого рода приспособления для обработки материалов, производства монтажных работ и т.п. (тиски, патроны, делительные головки, приспособления для установки двигателей и для проворачивания карданного вала на автомобилях и др.);

номер 2 - производственный инвентарь и принадлежности - предметы производственного назначения, которые служат для облегчения производственных операций во время работы: рабочие столы, верстаки, кафедры, парты и т.п.; оборудование, способствующее охране труда; вместилища для хранения жидких и сыпучих тел (баки, лари, чаны, закрома и т.п.); шкафы торговые и стеллажи; инвентарная тара; предметы технического назначения, которые не могут быть отнесены к рабочим машинам;

номер 3 - хозяйственный инвентарь - предметы конторского и хозяйственного обзаведения, конторская обстановка, переносные барьеры, вешалки, гардеробы, шкафы разные, диваны, столы, кресла, шкафы и ящики несгораемые, пишущие машины, переносные юрты, палатки (кроме кислородных), кровати (кроме кроватей со специальным оборудованием), ковры, портьеры и другой хозяйственный инвентарь, а также предметы противопожарного назначения - гидропульты, стендеры, лестницы ручные и т.п. (кроме насосов пожарных на автомобильном и конном ходу и механических пожарных лестниц, учитываемых по субсчету 013 "Машины и оборудование");

номер 4 - все виды специальных (военных) инструментов.

На субсчете 017 "Рабочий и продуктивный скот" учитываются с выделением следующих групп:

номер 1 - рабочий скот - лошади, волы, верблюды, ослы и другие рабочие животные (включая транспортных и спортивных лошадей и других транспортных животных);

номер 2 - продуктивный и племенной скот - коровы, быки - производители, буйволы и яки (кроме рабочих), жеребцы - производители и племенные кобылы (нерабочие), кобылы, переведенные на табунное содержание, верблюды - производители и матки (нерабочие), олени - матки и самцы (рогачи), хряки - производители и свиноматки, овцематки, козы, бараны и др.;

номер 3 - животные, применяемые для служебных целей.

На субсчете 018 "Библиотечный фонд" учитываются библиотечные фонды, независимо от стоимости отдельных экземпляров книг. В библиотечный фонд включаются: научная, художественная и учебная литература, специальные виды литературы и другие издания.

На субсчете 019 "Прочие основные средства" учитываются объекты, независимо от стоимости, с выделением следующих групп:

номер 1 - многолетние насаждения. К многолетним насаждениям относятся насаждения вне зависимости от их возраста: плодово - ягодные насаждения всех видов (деревья и кустарники), озеленительные и декоративные насаждения на улицах, площадях, в парках, садах, скверах, на территории учреждений, во дворах жилых домов, живые изгороди, снегозащитные и полезащитные полосы, насаждения по укреплению песков и берегов рек, овражно - балочные насаждения и т.п.; насаждения ботанических садов и других научно - исследовательских учреждений и учебных заведений для научных целей и другие многолетние насаждения.

Молодые насаждения всех видов учитываются отдельно от насаждений, достигших полного развития, т.е. возраста начала плодоношения, смыкания крон и т.п.;

номер 2 - капитальные расходы по улучшению земель. К капитальным расходам по улучшению земель относятся расходы неинвентарного характера (не связанные со строительством сооружений) на культурно - технические мероприятия по поверхностному улучшению земель для сельскохозяйственного пользования, производимые за счет капитальных вложений (планировка земельных участков, корчевка площадей под пашню, очистка полей от камней и валунов, срезание кочек, расчистка зарослей, очистка водоемов и др.);

номер 3 - музейные ценности, кроме музейных экспонатов (предметов искусства и естествознания, старины и народного быта и экспонатов научного, исторического и технического значения), которые учитываются в порядке, установленном Министерством культуры Российской Федерации или другими органами исполнительной власти; художественные ценности, предметы изобразительного и прикладного искусства учреждений;

номер 4 - экспонаты животного мира в зоопарках и других аналогичных учреждениях независимо от их стоимости, наглядные пособия и экспонаты образовательных и научных учреждений;

номер 5 - сценическо - постановочные средства: декорации, мебель и реквизит, бутафория, театральные и национальные костюмы, головные уборы, белье, обувь, парики;

номер 6 - документация по типовому проектированию;

номер 7 - кинофильмы;

номер 8 - прочий инвентарь: детские игры и др.;

номер 9 - прочие виды специальных (военных) основных средств.

Учреждения, имеющие в наличии музейные ценности, лабораторное оборудование, приборы, инструмент и другие предметы из драгоценных металлов и драгоценных камней, должны учитывать их в порядке, установленном Министерством финансов Российской Федерации и соответствующими федеральными органами исполнительной власти.

Все основные средства должны находиться на ответственном хранении должностных лиц, назначенных приказом руководителя учреждения.

Лица, ответственные за хранение основных средств, ведут инвентарные списки основных средств ф. ОС-13. Ответственные лица следят за сохранностью основных средств и ведут по ним учет всех изменений.

При смене ответственного лица производится инвентаризация основных средств, находящихся на его хранении, о чем составляется приемо - сдаточный акт. Акт утверждается руководителем учреждения.

Стоимость приобретенных основных средств записывается в дебет соответствующих субсчетов счета 01 и кредит соответствующих субсчетов главы "Средства учреждений" или главы "Расчеты". Одновременно делается запись по дебету соответствующего субсчета счетов 20, 22 и кредиту субсчета 250.

На сумму выбывших из эксплуатации основных средств производится запись по кредиту соответствующих субсчетов счета 01 и дебету субсчетов 020, 250.

Учет операций по выбытию и перемещению основных средств ведется в накопительной ведомости ф. 438 (мемориальный ордер 9). Записи в накопительную ведомость производятся по каждому документу. При этом в графе "Итого" записывается сумма выбывших и перемещенных объектов основных средств, которая должна равняться сумме записей по дебету субсчетов. По окончании месяца итоги по субсчетам записываются в книгу "Журнал - главная"

Аналитический учет основных средств ведется на инвентарных карточках:

инвентарная карточка учета основных средств в бюджетных учреждениях - ф ОС-6 бюдж.;

инвентарная карточка учета основных средств в бюджетных учреждениях (для животных, многолетних насаждений и капитальных расходов по улучшению земель) - ф. ОС-8,

инвентарная карточка группового учета основных средств - ф ОС-9.

Карточки ведутся по каждому инвентарному объекту.

Инвентарные карточки ф. ф. ОС-6 бюдж., ОС-8, ОС-9 регистрируются в описи инвентарных карточек по >чету основных средств ф. ОС-10. Опись ведется в одном экземпляре. Записи в ней производятся в разрезе групп основных средств с указанием года открытия карточек. Для каждой группы отводится соответствующее количество страниц Нумерация ведется по каждой группе, начиная с номера 1. В централизованных бухгалтериях описи ведутся в таком же порядке по каждому обслуживаемому учреждению. При выбытии и перемещении основных средств в графе "Примечание" описи указывается дата (число, месяц, год) и номер мемориального ордера.

Карточка ф. ОС-6 бюдж. предназначена для учета зданий, сооружений, передаточных устройств, машин и оборудования, инструментов, производственного (включая принадлежности) и хозяйственного инвентаря, транспортных средств и др. Записи в ней производятся на основании первичных учетных документов: актов приемки о вводе в эксплуатацию, технических паспортов заводов - изготовителей и других документов. В карточке указываются характерные признаки объектов: инвентарный номер объекта, чертеж, модель, тип, марка, заводской номер, дата выпуска (изготовления), дата и номер акта ввода основных средств в эксплуатацию, сведения об износе и др. Кроме того, записывается краткая индивидуальная характеристика для всех объектов основных средств. В тех случаях, когда в составе оборудования, приборов, вычислительной техники и т.д. имеются драгоценные металлы, указывается перечень деталей, в составе которых имеется драгоценный металл, наименование детали и масса металла, указанная в паспорте.

При перемещении основных средств внутри учреждения производится запись на лицевой стороне этой карточки.

Карточка ф. ОС-8 служит для учета рабочего, продуктивного и племенного скота, а также для учета многолетних насаждений и капитальных расходов по улучшению земель (без сооружений)

В карточке приводится индивидуальная характеристика животного с указанием возраста, масти, тавра, клички и т.п.

Многолетние насаждения учитываются по инвентарным объектам с указанием вида насаждения, количества высаженных единиц и площади. В стоимость объекта включается сумма всех расходов, относящихся к принятым в эксплуатацию площадям, независимо от окончания всего комплекса работ.

Учет капитальных расходов по улучшению земель ведется в разрезе мероприятий: планировка земельных участков, корчевка площадей под пашню, расчистка зарослей, очистка водоемов с указанием занимаемой площади и стоимости выполненных работ по каждому мероприятию.

Карточка ф ОС-9 предназначена для учета библиотечных фондов и сценическо - постановочных средств.

Для библиотечных фондов открывается одна карточка. Учет в ней ведется только в денежном выражении общей суммой. Учет сценическо - постановочных средств ведется на карточках в количественном и суммовом выражении. Учет библиотечных фондов ведется в порядке, установленном Министерством культуры Российской Федерации и соответствующими федеральными органами исполнительной власти по coгласованию с Министерством финансов Российской Федерации, а сценическо - постановочных средств - Министерством культуры Российской Федерации по согласованию с Министерством финансов Российской Федерации.

На счете 03 учитываются долгосрочные финансовые вложения (субсчет 030) и нематериальные активы (субсчет 031).

На субсчете 030 "Долгосрочные финансовые вложения" учитывается движение вложений (инвестиций) учреждения на срок более одного года в ценные бумаги, в уставные капиталы хозяйственных обществ и товариществ на вере, в процентные облигации государственных и местных займов, производимых за счет средств, полученных от предпринимательской деятельности. При этом вложения средств отражаются по дебету субсчета 030 и кредиту субсчетов счета 01, субсчета 031 (одновременно производится вторая запись по дебету субсчетов 020, 250, 251 и кредиту субсчета 241) и субсчетов 111,118.

Реализация и погашение облигаций и других ценных бумаг по учетной стоимости отражаются по дебету субсчетов 111, 118 и кредиту субсчета 030; на сумму, превышающую учетную стоимость, отражаются по дебету субсчетов 111, 118 и кредиту субсчета 400; на сумму, понижающую учетную стоимость, отражаются по дебету субсчета 400 и кредиту субсчета 030.

Аналитический учет по субсчету 030 ведется по видам финансовых вложений и по объектам, в которые осуществлены эти вложения, на моногографных карточках ф. 283 или ф. 0512026

На субсчете 031 "Нематериальные активы" учитываются нематериальные активы, использование которых в хозяйственной деятельности осуществляется в течение периода, превышающего 12 месяцев.

Нематериальные активы отражаются в учете по дебету субсчета 031 и кредиту соответствующих субсчетов средств учреждения, расчетов в сумме расходов на приобретение и расходов по их доведению до состояния, в котором они пригодны к использованию. Одновременно с их оприходованием производится запись в кредит субсчета 251 и дебет соответствующих субсчетов счетов 20, 22. При выбытие нематериальных активов производится запись по дебету субсчета 251 и кредиту субсчета 031. Износ по нематериальным активам не начисляется.

Аналитический учет по субсчету 031 ведется по объектам нематериальных активов в инвентарной карточке ф. ОС-6 бюдж.

§ 5. Учет износа основных средств

На счете 02 Износ основных средств" отражается движение износа основных средств, числящихся на балансе учреждения. Износ определяется и учитывается по зданиям и сооружениям, передаточным устройствам, машинам и оборудованию, рабочему скоту, транспортным средствам, производственному (включая принадлежности) и хозяйственному инвентарю, многолетним насаждениям, достигшим эксплуатационного возраста.

Износ не определяется по следующим основным средствам.

по зданиям и сооружениям, являющимся уникальными памятниками архитектуры и искусства; оборудованию, экспонатам, образцам, моделям действующим и недействующим, макетам и другим наглядным пособиям, находящимся в кабинетах и лабораториях и используемым для учебных и научных целей; продуктивному скоту, буйволам, волам, оленям, экспонатам животного мира (в зоопарках и других аналогичных учреждениях); многолетним насаждениям, не достигшим эксплуатационного возраста; библиотечным фондам, фильмофонду, сценическо - постановочным средствам, музейным и художественным ценностям, по основным средствам учреждений, находящихся за границей. Износ объектов основных средств определяется за полный календарный год (независимо от того, в каком месяце отчетного года они приобретены или построены) в соответствии с установленными нормами.

В инвентарных карточках учета основных средств ф. ф. ОС-6 бюдж., ОС-8 записываются годовая норма и сумма износа в рублях, шифр годовой нормы износа и год, в котором последний раз начисляется износ. Годовые нормы износа по объектам основных средств, приобретенным как за счет бюджетных средств, так и за счет средств, полученных от предпринимательской деятельности, а также целевых средств и безвозмездных поступлений, определяются согласно нормативным методическим актам, разработанным в установленном порядке.

Начисление износа не может производиться свыше 100% стоимости основных средств Ежегодно из карточек сумма износа записывается в оборотную ведомость ф 326 по субсчету 020. На общую сумму износа, начисленного за отчетный год по основным средствам, приобретенным за счет бюджетных средств и средств, полученных за счет внебюджетных источников, в последний рабочий день декабря составляется мемориальный ордер ф. 274 с отражением по дебет>' субсчета 250 и кредиту субсчета 020.

Начисленный износ в размере 100% стоимости на объекты, которые пригодны для дальнейшей эксплуатации, не может служить основанием для списания их по причине полного износа.

При выбытии объектов в связи с их ликвидацией или безвозмездной передачей по соответствующей карточке определяется общая сумма износа за время нахождения объекта в эксплуатации и на эту сумму уменьшается износ по субсчету 020.

Для аналитического учета по субсчету 020 применяется оборотная ведомость по основным средствам ф. 326. Записи в оборотной ведомости производятся путем отражения входящего сальдо по начисленному износу в разрезе каждого объекта основных средств и движения сумм износа по его начислению и списанию.

**Тема 5-й лекции: Учет непроизведенных и нематериальных активов**

УЧЕТ НЕПРОИЗВЕДЕННЫХ АКТИВОВ

Под непроизведенными активами понимают активы, не являющиеся продуктами производства, используемые в процессе деятельности учреждения, права собственности на которые должны быть установлены и законодательно закреплены (земля, ресурсы недр и проч.).

Непроизведенные активы отражаются по их первоначальной стоимости в момент вовлечения их в экономический (хозяйственный) оборот. Первоначальной стоимостью этих активов признаются фактические вложения учреждения в их приобретение, за исключением объектов, впервые вовлекаемых в экономический оборот, первоначальной стоимостью которых признается их текущая рыночная стоимость на дату принятия к бухгалтерскому учету.

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

Учреждения проводят переоценку стоимости объектов непроизведенных активов по состоянию на начало отчетного года путем пересчета их первоначальной стоимости или текущей (восстановительной) стоимости, если данные объекты переоценивались ранее.

Результаты проведенной по состоянию на 1-е число отчетного года переоценки объектов непроизведенных активов подлежат отражению в бухгалтерском учете обособленно. Результаты переоценки не включаются в данные бухгалтерской отчетности предыдущего отчетного года и принимаются при формировании данных бухгалтерского баланса на начало отчетного года.

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 учета и не обозначается на объектах.

Аналитический учет объектов непроизведенных активов ведется в **Инвентарной карточке** учета **основных средств.**

Учет 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 приемке-передаче объекта основных средств (кроме зданий, сооружений)* (ф. 0306001), *актом о приемке-передаче групп объектов основных средств (кроме зданий, сооружений)* (ф. 0306031).

Выбытие объектов непроизведенных активов, находящихся на учете в учреждении, производится на основании *акта о списании объекта основных средств (кроме автотранспортных средств)* (ф. 0306003), *акта о списании групп объектов основных средств (кроме автотранспортных средств)* (ф. 0306033).

Учет объектов непроизведенных активов ведется на следующих счетах Плана счетов бюджетного учета:

010301000 "Земля";

010302000 "Ресурсы недр";

010303000 "Прочие непроизведенные активы".

На счете 010301000 "Земля" учитываются объекты непроизведенных активов в виде земельных участков, а также неотделимые от земельных участков капитальные расходы, к которым относятся расходы неинвентарного характера (не связанные со строительством сооружений) на культурно-технические мероприятия по поверхностному улучшению земель для сельскохозяйственного пользования, производимые за счет капитальных вложений (планировка земельных участков, корчевка площадей под пашню, очистка полей от камней и валунов, срезание кочек, расчистка зарослей, очистка водоемов, мелиоративные, осушительные, ирригационные и другие работы, которые неотделимы от земли), за исключением зданий и сооружений, построенных на этой земле, насаждений, подземных водных или биологических ресурсов.

Счет 010302000 "Ресурсы недр" предназначен для учета объектов непроизведенных активов в виде природных ресурсов, которые включают в себя подтвержденные запасы ресурсов недр (нефть, природный газ, уголь, запасы полезных рудных и нерудных ископаемых, залегающие под землей или на ее поверхности, включая морское дно), некультивируемые биологические ресурсы (животные и растения, находящиеся в государственной и муниципальной собственности), водные ресурсы (водоносные пласты и другие ресурсы подземных вод).

На счете 010303000 "Прочие непроизведенные активы" учитываются объекты непроизведенных активов, не учитываемые на других счетах по учету объектов непроизведенных активов, например радиочастотный спектр.

Операции по поступлению объектов непроизведенных активов оформляются следующими бухгалтерскими записями.

Принятие к бухгалтерскому учету объектов непроизведенных активов при их приобретении, безвозмездном получении, осуществлении капитальных вложений по улучшению объектов непроизведенных активов, неотделимых от этих непроизведенных активов, отражается по дебету счетов 010301330 "Увеличение стоимости земли", 010302330 "Увеличение стоимости ресурсов недр", 010303330 "Увеличение стоимости прочих непроизведенных активов" и кредиту счета 010603430 "Уменьшение капитальных вложений в непроизведенные активы".

Оприходование излишков объектов непроизведенных активов, выявленных при инвентаризации, отражается по текущей рыночной стоимости на дату принятия их к бухгалтерскому учету по дебету счетов 010301330 "Увеличение стоимости земли", 010302330 "Увеличение стоимости ресурсов недр", 010303330 "Увеличение стоимости прочих непроизведенных активов" и кредиту счета 040101180 "Прочие доходы".

Суммы дооценки (уценки) стоимости объектов непроизведенных активов, полученные в результате переоценки, принимаются на учет по кредиту (дебету) счета 040103000 "Финансовый результат прошлых отчетных периодов" и дебету (кредиту) соответствующих счетов аналитического учета счета 010300000 "Непроизведенные активы".

Выбытие объектов непроизведенных активов оформляется следующими бухгалтерскими записями.

Списание объектов непроизведенных активов при их продаже, вследствие недостачи отражается по балансовой стоимости по дебету счета 040101172 "Доходы от реализации активов" и кредиту счетов 010301430 "Уменьшение стоимости земли", 010302430 "Уменьшение стоимости ресурсов недр", 010303430 "Уменьшение стоимости прочих непроизведенных активов".

Безвозмездная передача объектов непроизведенных активов учитывается по дебету счетов 030404330 "Внутренние расчеты между главными распорядителями (распорядителями) и получателями средств по приобретению непроизведенных активов" (в рамках движения объектов между учреждениями, подведомственными одному главному (распорядителю) средств бюджетов), 040101241 "Расходы на безвозмездные и безвозвратные перечисления государственным и муниципальным организациям" (в рамках движения объектов между учреждениями, подведомственными разным главным распорядителям (распорядителям) средств бюджетов одного уровня, а также при их передаче государственным и муниципальным организациям), 040101242 "Расходы на безвозмездные и безвозвратные перечисления организациям, за исключением государственных и муниципальных организаций", 040101251 "Расходы на перечисления другим бюджетам бюджетной системы Российской Федерации" (в рамках движения объектов между учреждениями бюджетов разных уровней), 040101252 "Расходы на перечисления наднациональным организациям и правительствам иностранных государств", 040101253 "Расходы на перечисления международным организациям" и кредиту счетов 010301430 "Уменьшение стоимости земли", 010302430 "Уменьшение стоимости ресурсов недр", 010303430 "Уменьшение стоимости прочих непроизведенных активов".

Списание объектов непроизведенных активов, пришедших в негодность, отражают по дебету счета 040101172 "Доходы от реализации активов" и кредиту счетов 010301430 "Уменьшение стоимости земли", 010302430 "Уменьшение стоимости ресурсов недр", 010303430 "Уменьшение стоимости прочих непроизведенных активов".

При списании объектов непроизведенных активов, пришедших в негодность вследствие стихийных бедствий и других чрезвычайных ситуаций, дебетуют счет 040101273 "Чрезвычайные расходы по операциям с активами" и кредитуют счета 010301430 "Уменьшение стоимости земли", 010302430 "Уменьшение стоимости ресурсов недр", 010303430 "Уменьшение стоимости прочих непроизведенных активов".

**Учет нематериальных активов**

Счет 103.01 "Нематериальные активы" предназначен для учета нематериальных активов (НМА), которые удовлетворяют одновременно таким условиям, как: 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.).

Объекты НМА отражаются в бюджетном учете и отчетности по **первоначальной стоимости,** т. е. по стоимости фактических вложений на их приобретение (изготовление), а объекты, которые подвергались переоценке, по восстановительной стоимости.

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

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

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

**Поступление** НМА, внутреннее перемещение должны оформляться такими первичными документами, как:

акт о приеме-передаче объекта ОС;

акт о приеме-передаче групп объектов ОС;

накладная на внутреннее перемещение объектов ОС;

требование-накладная.

Отражение в учете операции по передаче НМА в эксплуатацию внутри учреждения осуществляется в регистрах аналитического учета путем изменения материально ответственного лица на основании требования-накладной, составленной в двух экземплярах.

**Выбытие нематериальных активов** оформляется актом о списании объекта ОС.

***Бухгалтерские записи по учету нематериальных активов (НМА)***

**Принятие к бухгалтерскому учету НМА. Ввод в эксплуатацию НМА:и**сумма первоначальной стоимости (сформированной при их приобретении, безвозмездном получении, изготовлении хозяйственным способом, модернизации) —

Д-т сч. 103.01 "Нематериальные активы"

К-т сч. 106.02 "Капитальные вложения в нефинансовые активы".

**Оприходование излишков НМЛ, выявленных при инвентаризации:**

сумма рыночной стоимости —

Д-т сч. 103.01 "Нематериальные активы"

К-т сч. 401.01 "Финансовый результат текущей деятельности".

**Списание нематериальных активов при их продаже, вследствие недостачи, отнесенной за счет виновных лиц:**

сумма накопленной амортизации —

Д-т сч. 104.07 "Амортизация нематериальных активов"

К-т сч. 103.01 "Нематериальные активы";

сумма остаточной стоимости —

Д-т сч. 401.01 "Финансовый результат текущей деятельности"

К-т сч. 103.01 "Нематериальные активы".

**Тема 6-й лекции: Учет материальных запасов**

**СИНТЕТИЧЕСКИЙ УЧЕТ МАТЕРИАЛЬНЫХ ЗАПАСОВ**

Для учета материальных запасов, предназначенных для использования в процессе деятельности учреждения, а также для перепродажи, предназначен счет 010500000 "Материальные запасы".

Учет материальных запасов ведется на следующих счетах Плана счетов бюджетного учета:

010501000 "Медикаменты и перевязочные средства";

010502000 "Продукты питания";

010503000 "Горюче-смазочные материалы";

010504000 "Строительные материалы";

010505000 "Мягкий инвентарь";

010506000 "Прочие материальные запасы";

010507000 "Готовая продукция".

На счете 010501000 "Медикаменты и перевязочные средства" учитываются медикаменты, компоненты, эндопротезы, бактерийные препараты, сыворотки, вакцины, кровь и перевязочные средства и т. п. в больницах, лечебно-профилактических, лечебно-ветеринарных и других учреждениях.

На счете 010502000 "Продукты питания" учитываются продукты питания, продовольственные пайки, молочные смеси, лечебно-профилактическое питание и т.д.

Счет 010503000 "Горюче-смазочные материалы" предназначен для учета всех видов топлива, горючего и смазочных материалов: дров, угля, торфа, бензина, керосина, мазута, автола т. д.

На счете 010504000 "Строительные материалы" учитываются все виды строительных материалов:

силикатные материалы (цемент, песок, гравий, известь, камень, кирпич, черепица), лесные материалы (лес круглый, пиломатериалы, фанера и т. п.), строительный металл (железо, жесть, сталь, цинк листовой и т. п.), металлоизделия (гвозди, гайки, болты, скобяные изделия и т. п.), санитарно-технические материалы (краны, муфты, тройники и т. п.), электротехнические материалы (кабель, лампы, патроны, ролики, шнур, провод, предохранители, изоляторы и т. п.), химико-москательные (краска, олифа, толь и т. п.) и другие аналогичные материалы; готовые к установке строительные конструкции и детали (металлические, железобетонные и деревянные конструкции, блоки и сборные части зданий и сооружений, сборные элементы); оборудование для отопительной, вентиляционной, санитарно-технической системы (отопительные котлы, радиаторы и т. п.);

оборудование, требующее монтажа и предназначенное для установки. К оборудованию, требующему монтажа, относится оборудование, которое может быть введено в действие только после сборки его частей и прикрепления к фундаменту или опорам зданий и сооружений, а также комплекты запасных частей такого оборудования. При этом в состав оборудования включается и контрольно-измерительная аппаратура или другие приборы, предназначенные для монтажа в составе установленного оборудования, и другие материальные ценности, необходимые для строительства.

На счете 010505000 "Мягкий инвентарь" учитываются следующие виды мягкого инвентаря:

белье (рубашки, сорочки, халаты и т. п.);

постельное белье и принадлежности (матрацы, подушки, одеяла, простыни, пододеяльники, наволочки, покрывала, мешки спальные и т. п.);

одежда и обмундирование, включая спецодежду (костюмы, пальто, плащи, полушубки, платья, кофты, юбки, куртки, брюки и т. п.);

обувь, включая специальную (ботинки, сапоги, сандалии, валенки и т. п.);

спортивная одежда и обувь (костюмы, ботинки и т. п.);

прочий мягкий инвентарь.

На счете 010506000 "Прочие материальные запасы" учитываются материальные запасы:

специальное оборудование для научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ, приобретенное по договорам с заказчиками для обеспечения выполнения условий договоров, до передачи его в научное подразделение;

молодняк всех видов животных и животные на откорме, птицы, кролики, пушные звери, семьи пчел независимо от их стоимости;

приплод молодняка при наличии в учреждениях рабочего скота;

посадочный материал;

реактивы и химикаты, стекло и химпосуда, металлы, электроматериалы, радиоматериалы и радиодетали, фотопринадлежности, подопытные животные и прочие материалы для учебных целей и научно-исследовательских работ, драгоценные и другие металлы для протезирования, а также инвалидная техника и средства передвижения для инвалидов;

хозяйственные материалы (электрические лампочки, мыло, щетки и др.), используемые для текущих нужд учреждений, канцелярские принадлежности (бумага, карандаши, ручки, стержни и др.);

посуда;

возвратная или обменная тара (бочки, бидоны, ящики, банки стеклянные, бутылки и т. п.), как свободная (порожняя), так и находящаяся с материальными ценностями;

корма и фураж (сено, овес и другие виды кормов и фуража для животных), семена, удобрения;

книжная, иная печатная продукция, в том числе печатная сувенирная продукция, предназначенная для продажи, кроме библиотечного фонда и бланочной продукции;

запасные части, предназначенные для ремонта и замены изношенных частей в машинах и оборудовании, транспортных средствах, объектах производственного и хозяйственного инвентаря;

материалы специального назначения;

иные материальные запасы.

Счет 010507000 "Готовая продукция" предназначен для учета изготовленной в учреждениях продукции в рамках предпринимательской и иной деятельности, приносящей доход.

Операции по принятию к учету материальных запасов оформляются следующими бухгалтерскими записями.

Приобретение и безвозмездное получение материальных запасов отражается по дебету счетов 010501340 "Увеличение стоимости медикаментов и перевязочных средств", 010502340 "Увеличение стоимости продуктов питания", 010503340 "Увеличение стоимости горюче-смазочных материалов", 010504340 "Увеличение стоимости строительных материалов", 010505340 "Увеличение стоимости мягкого инвентаря", 010506340 "Увеличение стоимости прочих материальных запасов" и кредиту соответствующих счетов аналитического учета счета 030200000 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками", счетов 020822660 "Уменьшение дебиторской задолженности подотчетных лиц по приобретению материалов", 030404340 "Внутренние расчеты между главными распорядителями (распорядителями) и получателями средств по приобретению материальных запасов" (в рамках движения объектов между учреждениями, подведомственными одному главному распорядителю (распорядителю) средств бюджетов, в том числе по централизованному снабжению), 040101180 "Прочие доходы" (в рамках движения объектов между учреждениями, подведомственными разным главным распорядителям (распорядителям) средств бюджетов одного уровня, от государственных и муниципальных организаций), 040101151 "Доходы от поступлений от других бюджетов бюджетной системы Российской Федерации" (в рамках движения объектов между учреждениями бюджетов разных уровней).

При оприходовании материальных запасов на основании фактической стоимости, сформированной при их приобретении и (или) безвозмездном получении в рамках нескольких договоров, изготовлении хозяйственным способом, дебетуют соответствующие счета аналитического учета счета 010500000 "Материальные запасы" (010501340—010506340) и кредитуют счет 010604440 "Уменьшение стоимости изготовления *материалов, готовой продукции (работ,* услуг)".

Оприходование материальных запасов, полученных от ликвидации основных средств и остающихся в распоряжении учреждения, отражается по дебету счетов 010501340 "Увеличение стоимости медикаментов и перевязочных средств", 010502340 "Увеличение стоимости продуктов питания", 010503340 "Увеличение стоимости горюче-смазочных материалов", 010504340 "Увеличение стоимости строительных материалов", 010505340 "Увеличение стоимости мягкого инвентаря", 010506340 "Увеличение стоимости прочих материальных запасов" и кредиту счета 040101172 "Доходы от реализации активов".

Излишки материальных ценностей, выявленные при инвентаризации, принимают на учет по дебету счетов 010501340 "Увеличение стоимости медикаментов и перевязочных средств", 010502340 "Увеличение стоимости продуктов питания", 010503340 "Увеличение стоимости горюче-смазочных материалов", 010504340 "Увеличение стоимости строительных материалов", 010505340 "Увеличение стоимости мягкого инвентаря", 010506340 "Увеличение стоимости прочих материальных запасов" и кредиту счета 040101180 "Прочие доходы" (на стоимость излишков по рыночным ценам).

Приобретение спецоборудования для выполнения научно-исследовательских работ по договорам отражают по дебету счета 010506340 "Увеличение стоимости прочих материальных запасов" и кредиту счета 030222730 "Увеличение кредиторской задолженности по приобретению материальных запасов". Спецоборудование, не возвращенное заказчику после завершения темы и используемое в качестве материалов, принимается на учет по рыночной стоимости по дебету счета 010506340 с кредита счета 040101180 "Прочие доходы". Одновременно производится запись по списанию этого оборудования с забалансового счета 12 "Спецоборудование для7 выполнения научно-исследовательских работ по договорам с заказчиками".

При списании материальных запасов осуществляют следующие бухгалтерские записи.

Списание израсходованных материальных запасов, потерь в объеме норм естественной убыли материальных запасов, а также пришедших в негодность предметов мягкого инвентаря и посуды на основании оправдательных документов отра жается по дебету счетов 040101272 "Расходование материальных запасов", 010604340 "Увеличение стоимости изготовления материалов, готовой продукции (работ, услуг)" и кредиту счетов 010501440 "Уменьшение стоимости медикаментов и перевязочных средств", 010502440 "Уменьшение стоимости продуктов питания", 010503440 "Уменьшение стоимости горюче-смазочных материалов", 010504440 "Уменьшение стоимости строительных материалов", 010505440 "Уменьшение стоимости мягкого инвентаря", 010506440 "Уменьшение стоимости прочих материальных запасов".

Списание израсходованных материальных запасов, а также естественной их убыли на основании оправдательных документов отражается по дебету счета 040101272 "Расходование материальных запасов" и кредиту счетов 010501440 "Уменьшение стоимости медикаментов и перевязочных средств", 010502440 "Уменьшение стоимости продуктов питания", 010503440 "Уменьшение стоимости горюче-смазочных материалов", 010504440 "Уменьшение стоимости строительных материалов", 010505440 "Уменьшение стоимости прочих материальных запасов". Передача материальных запасов для изготовления нефинансовых активов отражается по дебету счетов 010601310 "Увеличение капитальных вложений в основные средства", 010602320 "Увеличение капитальных вложений в нематериальные активы", 010603340 "Увеличение капитальных вложений в непроизведенные активы", 010604340 "Увеличение стоимости изготовления материалов, готовой продукции (работ, услуг)" и кредиту счетов 010501440 "Уменьшение стоимости медикаментов и перевязочных средств", 010502440 "Уменьшение стоимости продуктов питания", 010503440 "Уменьшение стоимости горюче-смазочных материалов", 010504440 "Уменьшение стоимости строительных материалов", 010505440 "Уменьшение стоимости мягкого инвентаря", 010506440 "Уменьшение стоимости прочих материальных запасов".

При реализации материальных запасов они списываются в дебет счета 040101172 "Доходы от реализации активов" с кредита счетов 010501440 "Уменьшение стоимости медикаментов и перевязочных средств", 010502440 "Уменьшение стоимости продуктов питания", 010503440 "Уменьшение стоимости горюче-смазочных материалов", 010504440 "Уменьшение стоимости строительных материалов", 010505440 "Уменьшение стоимости мягкого инвентаря", 010506440 "Уменьшение стоимости прочих материальных запасов". Начисление доходов от реализации по цене реализации отражают по дебету счета 020509560 "Увеличение дебиторской задолженности по доходам от реализации активов" и кредиту счета 040101172 "Доходы от реализации активов".

Списание недостач и потерь от порчи материальных запасов, принятых за счет учреждения, отражается по дебету счета 040101172 "Доходы от реализации активов" и кредиту счетов 040501440 "Уменьшение стоимости медикаментов и перевязочных средств", 010502440 "Уменьшение стоимости продуктов питания", 010503440 "Уменьшение стоимости горюче-смазочных материалов", 010504440 "Уменьшение стоимости строительных материалов", 010505440 "Уменьшение стоимости мягкого инвентаря", 010506440 "Уменьшение стоимости прочих материальных запасов" (по балансовой стоимости).

Списание потерь материальных запасов, отнесенных за счет виновных лиц, оформляется следующими двумя бухгалтерскими записями: начисление доходов по платежам в бюджет в связи с недостачей, хищениями, отнесенными за счет виновных лиц по рыночной стоимости, отражают по дебету счета 020904560 "Увеличение дебиторской задолженности по недостачам материальных запасов" и кредиту счета 040101172 "Доходы от реализации активов"; списание с баланса стоимости материальных запасов учитывают по дебету счета 040101172 и кредиту счетов 010501440—010506440.

Вложение объектов материальных запасов в уставной капитал организаций *отражается в размере их балансовой* стоимости по дебету счета 020402530 "Увеличение стоимости акций и иных форм участия в капитале" и кредиту счета 010500000 "Материальные запасы" (010501440, 010502440, 010503440, 010504440, 010505440, 010506440, 010507440).

Списание потерь материальных запасов при чрезвычайных обстоятельствах отражается по дебету счета 040101273 "Чрезвычайные расходы по операциям с активами" и кредиту счетов 010501440 "Уменьшение стоимости медикаментов и перевязочных средств", 010502440 "Уменьшение стоимости продуктов питания", 010503440 "Уменьшение стоимости горюче-смазочных материалов", 010504440 "Уменьшение стоимости строительных материалов", 010505440 "Уменьшение стоимости мягкого инвентаря", 010506440 "Уменьшение стоимости прочих материальных запасов".

**АНАЛИТИЧЕСКИЙ УЧЕТ МАТЕРИАЛЬНЫХ ЗАПАСОВ**

Аналитический учет материальных запасов, за исключением посуды, продуктов питания, молодняка животных и животных на откорме, ведется на *карточках количественно-суммового учета материальных ценностей.*

В заголовной части карточек отражаются наименование учреждения, структурного подразделения; фамилия, имя, отчество материально ответственного лица, номер счета бюджетного учета; наименование продукции (вида оборудования, детали и материала).

В содержательной части указываются дата и номер журнала операции, содержание операции, цена, количество и сумма по дебету, кредиту, остаток (количество и сумма), а в оформительной части — должность, подпись, расшифровка подписи лица, заполнившего карточку, дата.

Аналитический учет 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.

Аналитический учет молодняка животных и животных на откорме ведется по видам и возрастным группам (животных на откорме только по видам) в *книге учета животных.* В книге указываются вид животного, код вида, возрастная группа, код группы, дата и номер журнала операций, дата поступления животного, сведения о животном (откуда поступило, куда выбыло, привес и др.); инвентарный номер; количество, вес; сумма (по дебету и кредиту).

Учет молодняка животных ведется по видам и возрастным группам, а животных на откорме — только по видам, с выделением отдельных листов в книге. Учет обеспечивает возможность получения сведений о поступлении и выбытии, поголовье и живом весе, привесе, приросте животных и проч.

Для учета боя посуды используют *книгу регистрации боя посуды.* В ней указываются: фамилия, имя, отчество материально ответственного лица, дата открытия и закрытия книги, наименование предмета (битой посуды), количество, должность, подпись, расшифровка подписи должностного лица и подпись, расшифровка подписи главного бухгалтера.

Книга ведется для списания разбитой посуды в учреждениях, имеющих в своем составе столовые и пищеблоки. Записи в книге производятся соответствующими должностными лицами. Постоянно действующая комиссия следит за правильным ведением книги.

Материально ответственные лица ведут учет материальных запасов в *книге (карточке) учета материальных ценносте.* В книге (карточке) указываются фамилия, имя, отчество материально ответственного лица и его код; номер склада, стеллажа, ячейки; наименование и код единицы измерения; цена; марка; сорт; профиль; размер; норма запаса; наименование и код материала; дата записи; дата и номер документа; от кого получено и кому отпущено; приход; расход; остаток; контроль (дата выдачи и подпись); результаты проверок (дата проведения проверки, замечания и предложения, должность и подпись проверяющего).

Количество страниц в книге должно быть заверено главным бухгалтером. Бухгалтерия систематически осуществляет контроль за поступлением и расходованием материальных ценностей, находящихся на складе, а также производит сверку данных по учету материалов с записями, ведущимися на складе.

О результатах проверок должны быть сделаны соответствующие записи на отведенной для этого странице в конце книги.

При ограниченном объеме наименований материальных ценностей учет можно вести в карточке учета материальных ценностей.

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.

Учет операций по расходу материальных запасов, их выбытию из эксплуатации, перемещению внутри учреждения ведется в *журнале операций по выбытию и перемещению нефинансовых активов.*

**УЧЕТ ВЛОЖЕНИЙ В МАТЕРИАЛЬНЫЕ ЗАПАСЫ**

Учет вложений в материальные запасы осуществляют на счете 010604000 "Изготовление материалов, готовой продукции (работ, услуг)". Операции по вложениям в изготовление материалов и готовой продукции, выполнение работ и оказание услуг отражают по дебету счета 010604340 "Увеличение стоимости изготовления материалов, готовой продукции (работ, услуг)" и кредиту счетов 030201730 "Увеличение кредиторской задолженности по заработной плате", 030302730 "Увеличение кредиторской задолженности по единому социальному налогу и страховым взносам на обязательное пенсионное страхование в Российской Федерации", 030206730 "Увеличение кредиторской задолженности по расчетам с поставщиками и подрядчиками по оплате коммунальных услуг", 030207730 "Увеличение кредиторской задолженности по расчетам с поставщиками и подрядчиками по оплате арендной платы за пользование имуществом", 030208730 "Увеличение кредиторской задолженности по расчетам с поставщиками и подрядчиками по оплате услуг по содержанию имущества", 030209730 "Увеличение кредиторской задолженности по расчетам с поставщиками и подрядчиками по оплате прочих услуг", 010501440 "Уменьшение стоимости медикаментов и перевязочных средств", 010502440 "Уменьшение стоимости продуктов питания", 010503440 "Уменьшение стоимости горюче-смазочных материалов", 010504440 "Уменьшение стоимости строительных материалов", 010505340 "Увеличение стоимости мягкого инвентаря", 010506440 "Уменьшение стоимости прочих материальных запасов" и других счетов.

Изготовленные материалы на основании актов о приемке материалов (ф. 0315004), требований-накладных (ф. 0315006) отражаются по дебету счетов 010501340 "Увеличение стоимости медикаментов и перевязочных средств", 010502340 "Увеличение стоимости продуктов питания", 010504340 "Увеличение стоимости строительных материалов", 010505340 "Увеличение стоимости мягкого инвентаря", 010506340 "Увеличение стоимости прочих материальных запасов" и кредиту счета 010604440 "Уменьшение стоимости изготовления материалов, готовой продукции (работ, услуг)".

Выполненные работы и оказанные услуги отражают по дебету счета 040101130 "Доходы от рыночных продаж товаров, работ, услуг" и кредиту счета 010604440 "Уменьшение стоимости изготовления материалов, готовой продукции (работ, услуг)".

Изготовленные объекты готовой продукции по фактической себестоимости отражаются по дебету счета 010507340 "Увеличение стоимости готовой продукции" и кредиту счета 010604440 "Уменьшение стоимости изготовления материалов, готовой продукции (работ, услуг)".

УЧЕТ МАТЕРИАЛОВ В ПУТИ

Стоимость материалов, отгруженных поставщиками, но не поступивших к концу отчетного периода в учреждение, при осуществлении расчетов по аккредитиву, а также при движении по централизованному снабжению учитывают на счете 010703000 "Материалы в пути".

Суммы, отраженные на этом счете, должны быть подтверждены оформленными в установленном порядке накладными поставщика, требованием-накладной (ф. 0315006) со штампами транспортного узла (станции, порта и др.), удостоверяющими отправку груза, а при централизованном снабжении — *извещениями* (ф. 0504805).

На стоимость материалов, не поступивших на отчетную дату, учреждением-получателем дебетуется счет 010703340 "Увеличение стоимости материалов в пути" и кредитуются счета 030404340 "Внутренние расчеты между главными распорядителями (распорядителями) и получателями средств по приобретению материальных запасов" и 020106610 "Выбытия средств с аккредитивного счета".

По получении материалов дебетуются счета 010501340 "Увеличение стоимости медикаментов и перевязочных средств", 010502340 "Увеличение стоимости продуктов питания", 010503340 "Увеличение стоимости горюче-смазочных материалов", 010504340 "Увеличение стоимости строительных материалов", 010505340 "Увеличение стоимости мягкого инвентаря", 010506340 "Увеличение стоимости прочих материальных запасов" и кредитуется счет 010703440 "Уменьшение стоимости материальных запасов в пути".

Аналитический учет материалов в пути ведется по отдельным поставщикам на **карточке количественно-суммового учета материальных ценностей.**

ИНВЕНТАРИЗАЦИЯ МАТЕРИАЛЬНЫХ ЗАПАСОВ

Материальные запасы заносятся в описи по каждому отдельному наименованию с указанием вида, группы, количества и других необходимых данных (артикула, сорта и др.).

Инвентаризация материальных запасов должна, как правило, проводиться в порядке расположения ценностей в данном помещении.

При хранении материальных запасов в разных изолированных помещениях у одного материально ответственного лица инвентаризация проводится последовательно по местам хранения. После проверки ценностей вход в помещение пломбируется, и комиссия переходит для работы в следующее помещение.

Материальные запасы, поступающие во время проведения инвентаризации, принимают материально ответственные лица в присутствии членов инвентаризационной комиссии и приходуют их по реестру или товарному отчету после инвентаризации.

Эти ценности заносят в отдельную опись. В ней указывают дату поступления, наименование поставщика, дату и номер приходного документа, наименование товара, количество, цену и сумму. Одновременно на приходном документе за подписью председателя инвентаризационной комиссии (или по его поручению члена комиссии) делается отметка "После инвентаризации" со ссылкой на дату описи, в которую записаны эти ценности.

При длительном проведении инвентаризации в исключительных случаях и только с письменного разрешения руководителя и главного бухгалтера организации материальные запасы в процессе инвентаризации могут отпускаться материально ответственным лицам в присутствии членов инвентаризационной комиссии.

Эти запасы заносят в отдельную опись под наименованием "Материальные запасы, отпущенные во время инвентаризации". Оформляется опись по аналогии с документами на поступившие материальные запасы во время инвентаризации. В расходных документах делают отметку за подписью председателя инвентаризационной комиссии или (по его поручению) члена комиссии.

В описях на материальные запасы, переданные в переработку другой организации, указывают наименование перерабатывающей организации, наименование ценностей, количество, фактическую стоимость по данным учета, дату передачи ценностей в переработку, номера и даты документов.

Предметы спецодежды и столового белья, отправленные в стирку и ремонт, должны записываться в инвентаризационную опись на основании ведомостей-накладных или квитанций организаций, осуществляющих эти услуги.

Материальные ценности, пришедшие в негодность и несписанные, в инвентаризационную опись не включаются, а составляется *акт о списании материальных запасов* (ф. 0504230) с указанием времени эксплуатации, причин списания, возможности использования этих предметов в хозяйственных целях.

Тару заносят в описи по видам, целевому назначению и качественному состоянию (новая, бывшая в употреблении, требующая ремонта и др.).

На тару, пришедшую в негодность, инвентаризационная комиссия составляет акт на списание с указанием причин порчи.

При проведении инвентаризации материальных запасов следует обратить внимание на оборудование и строительные материалы для капитального строительства, которые очень часто остаются не охваченными инвентаризацией, поскольку не участвуют непосредственно в основной хозяйственной деятельности учреждения. С переходом на новую инструкцию эти материалы будут учитываться на счете "Строительные материалы" наряду с другими видами стройматериалов.

Необходимо также учитывать, что в соответствии с новой Инструкцией списание (отпуск) материальных запасов может производиться по средней фактической стоимости. Оценку материальных запасов по средней фактической стоимости надо производить 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 данного месяца.

Кроме того, следует обратить внимание на то, что инвентаризации подлежат и материальные запасы, учитываемые на забалансовых счетах (переходящие спортивные призы, кубки, бланки строгой отчетности и др.).

Результаты проведенной инвентаризации материальных запасов отражают в *инвентаризационной описи (сличительной ведомости) по объектам нефинансовых активов* (ф. 0511832).

Оприходование излишков материальных ценностей, выявленных при инвентаризации, отражается по дебету счетов 010501340 "Увеличение стоимости медикаментов и перевязочных средств", 010502340 "Увеличение стоимости продуктов питания", 010503340 "Увеличение стоимости горюче-смазочных материалов", 010504340 "Увеличение стоимости строительных материалов", 010505340 "Увеличение стоимости мягкого инвентаря", 010506340 "Увеличение стоимости прочих материальных запасов", 010507340 "Увеличение стоимости готовой продукции" и кредиту счета 040101180 "Прочие доходы".

Списание естественной убыли материальных запасов в пределах установленных норм на основании оправдательных документов отражают по дебету счета 040101272 "Расходование материальных запасов" и кредиту счетов 010501440—010507440.

Списание потерь материальных запасов, отнесенных за счет виновных лиц, оформляют бухгалтерскими записями:

начисление доходов по платежам в бюджет в связи с недостачей, хищениями, отнесенными за счет виновных лиц по рыночной стоимости, отражают по дебету аналитического счета 020904560 "Увеличение дебиторской задолженности по недостачам материальных запасов" счета 020904000 "Расчеты по недостачам материальных запасов" и кредиту счета 040101172 "Доходы от реализации активов";

списание с баланса стоимости материальных запасов отражают по дебету счета 040101172 и кредиту аналитических счетов материальных запасов (010501440—010506440).

Списание недостач и потерь от порчи материальных запасов, принятых за счет учреждения по балансовой стоимости, отражают по дебету счета 040101172 "Доходы от реализации активов" и кредиту аналитических счетов материальных запасов (010501440—010506440).

Списание с баланса суммы недостачи в связи с неустановлением виновных лиц отражают по дебету счета 040101172 "Доходы от реализации активов" с кредита аналитических счетов счета 020900000 "Расчеты по недостачам" (020901660—020906660).

**КОНТРОЛЬ ЗА СОСТОЯНИЕМ И РАЦИОНАЛЬНЫМ ИСПОЛЬЗОВАНИЕМ** **МАТЕРИАЛЬНЫХ ЗАПАСОВ И ОСНОВНЫЕ НАПРАВЛЕНИЯ** **СОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ ИХ УЧЕТА**

Материальные запасы составляют существенную часть стоимости имущества организации, а затраты материальных ресурсов составляют значительную долю в расходах бюджетных учреждений и в себестоимости производимой ими продукции и оказываемых услуг. Поэтому усиление контроля за состоянием материальных запасов и рациональным их использованием оказывает существенное влияние на финансовое положение организации.

Основным направлением повышения эффективности использования материальных запасов является внедрение ресурсосберегающих, малоотходных и безотходных технологий.

Рациональное использование материальных запасов зависит также от полноты сбора и использования отходов и обоснованной их оценки.

Большое значение для сохранности материальных запасов имеет наличие технически оснащенных складских помещений с современными весоизмерительными приборами и устройствами, позволяющими механизировать и автоматизировать складские операции и складской учет.

Важное условие повышения эффективности использования материальных запасов — усиление личной и коллективной ответственности и материальной заинтересованности рабочих, руководителей и специалистов структурных подразделений в рациональном использовании указанных ресурсов.

Одно из условий рационального использования материальных запасов — нормирование складских запасов и материальных затрат.

Под нормой производственного запаса понимают средний в течение года запас каждого вида материалов, принимаемый как переходящий запас на конец планируемого года. Эта норма измеряется в днях среднесуточного потребления каждого вида материалов.

Организации должны стремиться к соблюдению норм материальных запасов каждого вида материалов, поскольку их излишек приводит к замедлению оборачиваемости оборотных средств, а недостаток — к срыву деятельности организации.

Существенно улучшить учет материальных запасов можно, совершенствуя применяемые документы и учетные регистры, т. е. более широко использовать накопительные документы (лимитно-заборные карты, ведомости и др.), предварительную выписку документов по движению материалов и оперативных документов на вычислительных машинах и др.

ОСОБЕННОСТИ УЧЕТА ДРАГОЦЕННЫХ МЕТАЛЛОВ, МЕДИКАМЕНТОВ, ТОПЛИВА, ГОРЮЧЕ-СМАЗОЧНЫХ МАТЕРИАЛОВ, МАЛОЦЕННЫХ

ПРЕДМЕТОВ

**Учет драгоценных металлов.** В состав драгоценных металлов включают золото, серебро, платину и металлы платиновой группы (палладий, иридий, родий, рутений и осмий) в любом виде и состоянии, за исключением ювелирных и других бытовых изделий, а также лом таких изделий. Драгоценные камни — это природные алмазы, изумруды, рубины, сапфиры, александриты, жемчуг. Они могут находиться в сыром и обработанном виде, в приборах, оборудовании, инструментах, изделиях технического назначения, а также в ювелирных и иных бытовых изделиях.

Порядок учета драгоценных металлов и камней регламентирован Правилами учета и хранения драгоценных металлов, драгоценных камней и продукции из них, а также ведения соответствующей отчетности, установленными постановлением Правительства РФ от 28 сентября 2000 г. № 731 и Инструкцией о порядке учета и хранения драгоценных металлов, драгоценных камней, продукции из них и ведения отчетности при их производстве, использовании и обращении, утвержденной приказом Минфина России от 29 августа 2001 г. № 68н.

В соответствии с указанными нормативными документами организации должны осуществлять оперативный учет драгоценных металлов, содержащихся в составе основных средств, покупных изделий, приборов, полуфабрикатов, материалов, оборудования, в том числе используемых в научной, производственной, строительной и других видах хозяйственной деятельности.

Данные о количестве драгоценных металлов, содержащихся в соответствующих объектах учета, отражаются в первичных учетных документах типовых межведомственных форм на основании сведений о содержании драгоценных металлов, приведенных в технической документации. При отсутствии указанных сведений запись производят на основе аналогов по данным предприятий-разработчиков, изготовителей или по решению инвентаризационной комиссии.

**Тема 7-й лекции: Учет доходов и расходов по предпринимательской деятельности**

**УЧЕТ РАСХОДОВ ПО ВЫПУСКУ ПРОДУКЦИИ, ВЫПОЛНЕННЫМ РАБОТАМ И ОКАЗАННЫМ УСЛУГАМ**

Бюджетные учреждения могут осуществлять предпринимательскую деятельность, не противоречащую их уставу. Например, образовательные учреждения могут оказывать платные образовательные услуги в соответствии с лицензией, в рамках послевузовского профессионального образования, по повышению квалификации и переподготовке кадров, в рамках дополнительных образовательных программ и т.п. Учреждения здравоохранения вправе осуществлять консультации специалистов, комплексные программы наблюдения, платное амбулаторное и стационарное лечение в соответствии с лицензиями, платную диагностику и т. д.

Во многих бюджетных организациях имеются подсобные хозяйства, призванные, прежде всего обслуживать учреждения, при которых они состоят (производственные или учебные мастерские, подсобные сельские и учебно-опытные хозяйства, типографии, для заготовки и переработки материалов).

Расходы по указанным видам деятельности осуществляются за счет средств внебюджетных источников. В соответствии с п. 4 ст. 254 БК РФ средства, полученные бюджетными учреждениями, от предпринимательской деятельности и использования государственной собственности, зачисляются на единый счет федерального бюджета в соответствующем территориальном органе Федерального казначейства (ОФК). Порядок открытия и ведения лицевых счетов для учета операций со средствами, полученными от предпринимательской и иной деятельности, приносящей доход, установлен приказом Минфина России от 21 июня 2001 г. № 46н (9) и приказом Минфина России и Федерального казначейства от 3 марта 2006 г. № 36н/4н (8). В соответствии со ст. 42, 161, 221 БК РФ бюджетные учреждения обязаны составлять сметы по предпринимательской и иной, приносящей доход деятельности. Составленные сметы утверждаются либо главным распорядителем, либо самим бюджетополучателем (по разрешению главного распорядителя). Утвержденные сметы учреждения обязаны представлять в ОФК.

Планирование сметы доходов и расходов, а также ее исполнение по видам деятельности осуществляются по Кодам экономической классификации расходов бюджетов Российской Федерации.

Бухгалтерский учет исполнения сметы доходов и расходов по бюджетным средствам и средствам, полученным за счет внебюджетных источников, ведется по Плану счетов бюджетных учреждений.

При отражении операции по предпринимательской деятельности 18-й разряд счетов бухгалтерского учета принимает значение "2".

Расходы за счет средств внебюджетных источников подразделяются на прямые и накладные (косвенные).

К *прямым* расходам относятся расходы, связанные с производством продукции, выполнением работ, оказанием услуг, которые можно прямо и непосредственно включать в стоимость продукции, работ, услуг: материалы, заработная плата производственных рабочих, научных сотрудников и т. п., отчисления в государственные внебюджетные фонды, электроэнергия, расходы прошлых лет, относимые на стоимость продукции отчетного года, и прочие прямые расходы.

К *накладным (косвенным)* расходам относятся расходы, связанные с организацией и управлением производством продукции, выполнением работ, оказанием услуг, относящихся к деятельности организации в целом: содержание аппарата управления и обслуживающего персонала, включая заработную плату, отчисления в государственные внебюджетные фонды, аренда помещений, отопление, освещение, водоснабжение, текущий ремонт и прочие косвенные расходы.

Распределение накладных расходов на производственную продукцию, выполненные работы и услуги производится ежемесячно, а в подсобных сельских и учебно-опытных хозяйствах — в конце года.

Накладные расходы в зависимости от конкретных условий распределяются учреждениями по отдельным видам продукции, изделий, работ, услуг пропорционально заработной плате производственных рабочих, научных сотрудников и т. п., или израсходованным материалам, или совокупности прямых расходов.

Для учета расходов, планируемых по сметам доходов и расходов по предпринимательской деятельности на производство продукции, выполнение работ, оказание услуг, используют счет 210604000 "Изготовление материалов, готовой продукции (работ, услуг)".

На данном счете формируются затраты:

— по производству готовой продукции для продажи и для собственных нужд;

— изготовлению материальных запасов для использования в основной деятельности;

— выполнению работ и оказанию услуг в рамках предпринимательской деятельности;

— вспомогательным и обслуживающим производствам;

— обслуживающим и подсобным предприятиям и хозяйствам;

— объектам социальной сферы, выделенным на отдельные балансы.

Учет затрат и калькулирование себестоимости готовой продукции, выполненных работ и оказанных услуг во многом зависит от отраслевой принадлежности бюджетных учреждений. Поэтому при организации учета затрат и калькулировании себестоимости готовой продукции (работ, услуг) по счету 210604000 целесообразно использовать отраслевые нормативные документы.

В рамках предпринимательской деятельности, приносящей доход, наиболее распространенными являются следующие бухгалтерские записи.

В дебет счета 210604340 "Увеличение стоимости изготовления материалов, готовой продукции (работ, услуг)" относятся все расходы по изготовлению продукции, выполнению работ и оказанию услуг: стоимость израсходованных материалов, суммы начисленной амортизации по основным средствам и нематериальным активам, суммы начисленной заработной платы работникам, занятым в предпринимательской деятельности, и др. (кредитуются счета 210502440—210506440, 210401000—210407000, 210408000, 230201730—230207730, 230202730, 230306730 и др.).

Вместе с тем Инструкцией предусмотрена возможность учета некоторых расходов по деятельности, приносящей доход, на счетах, открываемых к счету 040101200 "Расходы учреждения".

По дебету счета 040101271 "Расходы на амортизацию основных средств и нематериальных активов" могут отражаться суммы начисленной амортизации по амортизируемым активам, используемым и в основной, и в предпринимательской деятельности (в корреспонденции со счетами 010401410—010407410, 010408420). Впоследствии суммы начисленной амортизации распределяются между видами деятельности, видами продукции, работ, услуг.

На счете 040101272 "Расходование материальных запасов" учитываются материальные запасы, используемые в основной и предпринимательской деятельности (кредитуются аналитические счета 010500000 "Материальные запасы"). По окончании месяца стоимость израсходованных материальных запасов по предпринимательской деятельности списывается с кредита счета 040101272 в дебет счета 210604340.

На счете 040101290 "Прочие расходы" могут учитываться относящиеся к основной и предпринимательской деятельности расходы на уплату:

— налогов и сборов в бюджеты всех уровней, включаемые в состав расходов;

— разного рода платежей, сборов, государственных пошлин;

— штрафов, пеней за несвоевременную уплату налогов, сборов, платежей и другие экономические санкции;

— отчислений денежных средств профсоюзным органам на культурно-массовую и физкультурную работу;

— возмещение морального ущерба по решению судебных органов;

— расходов на прием и обслуживание делегаций (представительские расходы), и некоторых других расходов.

После распределения часть расходов, относящихся к бюджетной деятельности, списывается со счетов счета 040101200 "Расходы учреждения" на соответствующие счета раздела 4 Плана счетов бюджетного учета, а другая часть расходов, относящаяся к предпринимательской деятельности, — в дебет счета 210604340 "Увеличение стоимости изготовления материалов, готовой продукции (работ, услуг)".

При выпуске готовой продукции и передаче ее на склад (кладовую) фактическая себестоимость готовой продукции списывается с кредита счета 210604440 "Уменьшение стоимости изготовления материалов, готовой продукции (работ, услуг)" в дебет счета 210507340 "Увеличение стоимости готовой продукции".

Для определения фактической себестоимости выпущенной продукции на основании данных учета о расходах составляется отчетная калькуляция. Для этого к стоимости незавершенного производства на начало месяца по каждому виду продукции прибавляют расходы отчетного месяца и из совокупной суммы вычитают стоимость незавершенного производства на конец месяца. Себестоимость единицы каждого вида выпущенной продукции определяют делением себестоимости всей продукции на количество выпущенной продукции.

Переданные заказчиком выполненные работы и услуги списываются по фактической себестоимости работ и услуг с кредита счета 210604440 "Уменьшение стоимости изготовления материалов, готовой продукции (работ, услуг)" в дебет счета 240101130 "Доходы от рыночных продаж товаров, работ, услуг".

ГОТОВАЯ ПРОДУКЦИЯ И ЕЕ ОЦЕНКА. УЧЕТ ПОСТУПЛЕНИЯ ГОТОВОЙ ПРОДУКЦИИ

Готовая продукция — это изделия и полуфабрикаты, полностью законченные обработкой, соответствующие действующим стандартам или утвержденным техническим условиям, принятые на склад или заказчиком.

Основными задачами бухгалтерского учета готовой продукции являются:

правильный и своевременный учет наличия и движения готовой продукции на складах, холодильниках и в других местах хранения продукции;

контроль за выполнением планов по объему, ассортименту, качеству выпущенной продукции и обязательств по ее поставкам;

контроль за сохранностью готовой продукции и соблюдением установленных лимитов;

контроль за выполнением плана по реализации продукции и своевременностью оплаты за реализованную продукцию;

выявление рентабельности всей продукции и ее отдельных видов.

Готовая продукция, как правило, должна быть сдана на склад под отчет мате риально ответственному лицу. Крупногабаритные изделия и продукция, которая не может быть сдана на склад по техническим причинам, принимаются представителем заказчика на месте изготовления, комплектации и сборки.

Планирование и учет готовой продукции ведут в натуральных, условно-натуральных и стоимостных показателях.

Условно-натуральные показатели используют для получения обобщенных данных об однородной продукции. Например, количество выработанных подсобными сельскими хозяйствами консервов выражается в условных банках.

Готовая продукция принимается к учету по фактической себестоимости на основании требования-накладной (ф. 0315006) и отражается по дебету счета 210507340 "Увеличение стоимости готовой продукции" и кредиту счета 210604440 "Уменьшение стоимости изготовления материалов, готовой продукции (работ, услуг)".

Списание готовой продукции при ее продаже отражается по фактической себестоимости на основании требования-накладной (ф. 0315006), накладной на отпуск материалов на сторону (ф. 0315007) по кредиту счета 210507440 "Уменьшение стоимости готовой продукции" и дебету счета 240101130 "Доходы от рыночных продаж готовой продукции, работ, услуг".

Естественная убыль готовой продукции на основании оправдательных документов отражается по дебету счетов 010604340 "Увеличение стоимости изготовления материалов, готовой продукции (работ, услуг), 040101272 "Расходование материальных запасов" и кредиту счета 010507440 "Уменьшение стоимости готовой продукции".

Счет 21060430 дебетуют в случае, если потери готовой продукции произошли на стадии ее изготовления, а счет 240101272 — если потери готовой продукции выявлены после ее оприходования.

При списании недостач готовой продукции дебетуют счет 040101172 "Доходы от реализации активов" и кредитуют счет 010507440 "Уменьшение стоимости готовой продукции".

Потери готовой продукции при чрезвычайных обстоятельствах учитываются по дебету счета 040101273 "Чрезвычайные расходы по операциям с активами" и кредиту счета 010507440 "Уменьшение стоимости готовой продукции".

Аналитический учет готовой продукции ведется на **карточках количественно-суммового учета материальных ценностей.**

Материально ответственные лица ведут учет готовой продукции в книге (карточке) учета материальных ценностей по наименованиям, сортам и количеству.

Учет операций по перемещению внутри учреждения ведется в журнале операций по выбытию и перемещению нефинансовых активов.

**Оценка готовой продукции.** Готовые продукция и изделия учитываются по фактической себестоимости, определенной по данным фактических расходов на ее изготовление, кроме продукции подсобных (учебных) сельских хозяйств.

Продукция подсобных сельских хозяйств в течение года приходуется по плановой себестоимости по дебету счета 210507340 и кредиту счета 210604440. По окончании года исчисляют фактическую себестоимость оприходованной готовой продукции, определяют отклонение фактической себестоимости продукции от плановой.

**УЧЕТ РЕАЛИЗАЦИИ ПРОДУКЦИИ, ВЫПОЛНЕННЫХ РАБОТ И ОКАЗАННЫХ УСЛУГ**

Реализация продукции осуществляется в соответствии с заключенными договорами или путем свободной продажи через розничную торговлю.

В договорах на поставку готовой продукции указывают: поставщика и покупателя; необходимые показатели по изделиям; цены; скидки; порядок расчетов; сумму налога на добавленную стоимость и другие реквизиты.

Реализация продукции производится организациями по отпускным ценам.

При установлении отпускных цен указывается франко, т. е. за чей счет производится оплата расходов по доставке продукции от поставщика до покупателя. Франко-станция назначения означает, что расходы по доставке продукции покупателю оплачивает поставщик и они включаются в отпускную цену. Франко-станция отправления означает, что поставщик оплачивает расходы только до погрузки готовой продукции в вагоны. Все же остальные расходы по перевозке готовой продукции (оплата железнодорожного тарифа, водного фрахта и т. д.) должны оплачиваться покупателем.

Основанием для отгрузки готовой продукции покупателям или отпуска ее со склада служат обычно приказы отдела сбыта организации.

На основании требований-накладных (ф. 0315006), накладных на отпуск материалов на сторону (ф. 0315007), товарно-транспортных накладных, железнодорожных накладных и других документов на отпуск продукции на сторону в бухгалтерии выписывают в нескольких экземплярах платежные требования для расчетов с покупателями через банк.

В платежном требовании указывают: наименование и местонахождение поставщика и покупателя; номер договора поставки; вид отправки; сумму платежа по договору; стоимость дополнительно оплачиваемых тары и упаковки; транспортные тарифы, подлежащие возмещению покупателям (если это предусмотрено договором); сумму налога на добавленную стоимость, выделяемую отдельной строкой. При отгрузке товаров, оказании услуг, выполнении работ, не являющихся объектом обложения по НДС, расчетные документы и реестры выписываются без выделения сумм НДС и на них делается надпись или ставится штамп "Без налога (НДС)".

Платежные требования должны быть выписаны поставщиком и сданы в банк на инкассо (т. е. поручением получить платеж от покупателя) не позднее следующего дня после отгрузки или сдачи готовой продукции грузополучателю. Второй экземпляр платежного требования отправляется покупателю для оплаты.

Для вывоза готовой продукции с территории организации представителям грузополучателя выдаются товарные пропуска на вывоз с территории организаций товарно-материальных ценностей. Пропуска подписываются руководителем и главным бухгалтером организации или уполномоченными ими лицами. Пропуском могут служить копии товарно-транспортных накладных или счетов-фактур, на которых делаются специальные разрешительные надписи.

Если готовая продукция отпускается покупателю непосредственно со склада поставщика или другого места хранения готовой продукции, получатель обязан предъявить доверенность на право получения груза.

Выполнение работ и оказание услуг бюджетные организации осуществляют на основании договоров, в которых указывают заказчиков и исполнителей, объемы и сроки выполнения работ, их стоимость и другие реквизиты.

Выполненные и сданные заказчикам работы и оказанные услуги оформляют актами приемки-передачи, на основании которых выписывают счета на оплату работ и услуг.

Начисление сумм заказчикам в соответствии с договорами и расчетными документами за готовую продукцию, выполненные работы и оказанные услуги отражают по дебету счета 220503560 "Увеличение дебиторской задолженности по доходам от рыночных продаж готовой продукции, работ, услуг" и кредиту счета 240101130 "Доходы от рыночных продаж готовой продукции, работ, услуг".

На сумму начисленного налога на добавленную стоимость (НДС) по проданной готовой продукции, работам, услугам дебетуется счет 240101130 и кредитуется счет 230304730 "Увеличение кредиторской задолженности по налогу на добавленную стоимость". При перечислении в бюджет суммы НДС дебетуется счет 230304830 "Уменьшение кредиторской задолженности по налогу на добавленную стоимость" и кредитуется счет 220101610 "Выбытия денежных средств учреждения с банковских счетов".

Фактическая себестоимость реализованной готовой продукции, оказанных услуг и выполненных работ списывается с кредита счетов 210507440 "Уменьшение стоимости готовой продукции", 210604440 "Уменьшение стоимости изготовления материалов, готовой продукции (работ, услуг)" в дебет счета 240101130 "Доходы от рыночных продаж товаров, работ, услуг". Поступления денежных средств за реализованную готовую продукцию, выполненные работы и услуги отражаются по дебету счета 220101510 "Поступления денежных средств учреждения на банковские счета" и кредиту счета 220503660 "Уменьшение дебиторской задолженности по доходам от рыночных продаж готовой продукции, работ, услуг".

Прибыль, полученная учреждением от предпринимательской деятельности, облагается налогом на прибыль в размере и порядке, установленных главой 25 Налогового кодекса РФ.

Начисление налога на прибыль отражается по дебету счета 240101130 "Доходы от рыночных продаж готовой продукции, работ, услуг" и кредиту счета 230303730 "Увеличение кредиторской задолженности по налогу на прибыль". Уплата налога на прибыль учитывается по дебету счета 230303830 "Уменьшение кредиторской задолженности по налогу на прибыль" и кредиту счета 220101610 "Выбытия денежных средств учреждения с банковских счетов".

При заключении счетов результатов текущей деятельности учреждения в конце года оборотами декабря дебетуется счет 240101130 "Доходы от рыночных продаж готовой продукции, работ, услуг" и кредитуется счет 240103000 "Финансовый результат прошлых отчетных периодов".

**Тема 8-й лекции: Учет расчетов с дебиторами**

УЧЕТ РАСЧЕТОВ С ДЕБИТОРАМИ ПО ДОХОДАМ

**Понятие дебиторской и кредиторской задолженности.** Под ***дебиторской*** понимают задолженность других организаций, работников и физических лиц данной организации (задолженность покупателей за купленную продукцию, подотчетных лиц за выданные им под отчет денежные суммы и др.). Организации и лица, которые должны данной организации, называются дебиторами.

***Кредиторской*** называют задолженность данной организации другим организациям, работникам и лицам, которые называются кредиторами.

В бухгалтерском балансе дебиторская и кредиторская задолженности отражаются по их видам.

По истечении срока исковой давности дебиторская и кредиторская задолженности подлежат списанию. Общий срок исковой давности установлен в три года (ст. 196 ГК РФ). Для отдельных видов требований законом могут быть установлены специальные сроки исковой давности, сокращенные или более длительные по сравнению с общим сроком.

Срок исковой давности начинает исчисляться по окончании срока исполнения обязательств, если он определен, или с момента, когда у кредитора возникает право предъявить требование об исполнении обязательства.

Списанная дебиторская задолженность не считается аннулированной. Она должна отражаться на забалансовом счете 04 "Списанная задолженность неплатежеспособных дебиторов" в течение пяти лет с момента списания для наблюдения за возможностью ее взыскания в случае изменения имущественного положения должника.

Учет расчетов с дебиторами по доходам осуществляют на счете 020500000 "Расчеты с дебиторами по доходам".

На данном счете учитываются расчеты по начисленным органом государственной власти, органом местного самоуправления, органом управления государственным внебюджетным фондом, Центральным банком Российской Федерации, а также бюджетными учреждениями, созданными органами государственной власти, органами местного самоуправления, осуществляющими в соответствии с законодательством Российской Федерации контроль за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью уплаты, а также начисление, учет, взыскание, принятие решений о возврате излишне уплаченных (взысканных) обязательных платежей в бюджет, пеней и штрафов по ним и иным поступлениям в бюджеты бюджетной системы Российской Федерации (далее — администраторы поступлений в бюджет), суммам доходов в момент возникновения требований соответствующих администраторов к плательщикам.

Учет расчетов с дебиторами по доходам ведется в соответствии с классификацией операций сектора государственного управления на следующих счетах счета:

020500000 "Расчеты с дебиторами по доходам":

020501000 "Расчеты с дебиторами по налоговым доходам";

020502000 "Расчеты с дебиторами по доходам от собственности";

020503000 "Расчеты с дебиторами по доходам от рыночных продаж готовой продукции, работ, услуг";

020504000 "Расчеты с дебиторами по суммам принудительного изъятия";

020505000 "Расчеты с дебиторами по поступлениям от других бюджетов бюджетной системы Российской Федерации";

020506000 "Расчеты по поступлениям от наднациональных организаций и правительств иностранных государств";

020507000 "Расчеты по поступлениям от международных финансовых организаций";

020508000 "Расчеты с дебиторами по взносам, отчислениям на социальные нужды";

020509000 "Расчеты с дебиторами по доходам от реализации активов";

020510000 "Расчеты с дебиторами по прочим доходам".

Аналитический учет расчетов с дебиторами ведется в **журнале операций расчетов с дебиторами по доходам** либо в **карточке учета средств и расчетов.**

*Журнал операций расчетов с дебиторами по доходам* применяется для учета операций по начислению доходов на основании первичных документов по начислению и поступлению доходов, а также расчетам.

В графе "Наименование показателя" указываются: наименование дебитора; наименование учреждения (организации) — для юридического лица; фамилия, имя, отчество — для физического лица.

Итоговые суммы по дебету и кредиту счетов бюджетного учета в конце месяца записываются в Главную книгу.

Операции по счету 020500000 оформляются следующими бухгалтерскими записями.

Начисление доходов отражается по дебету соответствующих счетов аналитического учета счета 020500000 "Расчеты с дебиторами по доходам" (020501560—020510560) и кредиту соответствующих счетов аналитического учета счета 040101100 "Доходы учреждения". При начислении сумм возвратов доходов плательщикам дебетуют соответствующие счета аналитического учета счета 040101100 "Доходы учреждения" (040101110, 040101120, 040101140, 040101151—040101153, 040101160, 040101180) и кредитуют соответствующие счета аналитического учета счета 020500000 "Расчеты с дебиторами по доходам" (020501660, 020502660, 020504660—020508660, 020510660).

Перечисление сумм возвратов плательщикам отражается по дебету соответствующих счетов аналитического учета счета 020500000 "Расчеты с дебиторами по доходам" (020501560—020508560, 020510560) и кредиту соответствующих счетов аналитического учета счета 021002100 "Расчеты с органами, организующими исполнение бюджетов по поступившим в бюджет доходам" (021002110—021002140, 021002151—021002153, 021002160, 021002180).

Возврат излишне полученных доходов в рамках приносящей доход деятельности учитывается по дебету соответствующих счетов аналитического учета счета 020500000 "Расчеты с дебиторами по доходам" (020503560, 020509560,

020510560) и кредиту счета 020101610 "Выбытия денежных средств учреждения с банковских счетов".

При начислении сумм заказчикам в соответствии с договорами и расчетными документами за выполненные и сданные им отдельные этапы готовой продукции, работ, услуг дебетуют счет 020503560 "Увеличение дебиторской задолженности по доходам от рыночных продаж готовой продукции, работ, услуг" и кредитуют счет 040104130 "Доходы будущих периодов от рыночных продаж готовой продукции, работ, услуг".

Начисление сумм доходов, требующих уточнения, органами, осуществляющими кассовое обслуживание исполнения бюджетов, — администраторами невыясненных поступлений отражается при их поступлении по дебету счета 021002180 "Расчеты с органами, организующими исполнение бюджетов по поступившим в бюджет прочим доходам" и кредиту счета 020510660 "Уменьшение дебиторской задолженности по прочим доходам". При выяснении сумм доходов дебетуют счет 020510560 "Увеличение дебиторской задолженности по прочим доходам" и кредитуют счет 021002180 "Расчеты с органами, организующими исполнение бюджетов по поступившим в бюджет прочим доходам".

При начислении сумм доходов по субвенциям, субсидиям и прочим текущим трансфертам на основании **уведомления по расчетам между бюджетами** (ф. 0504817) дебетуют счет 020505560 "Увеличение дебиторской задолженности по поступлениям от других бюджетов бюджетной системы Российской Федерации" и кредитуют счет 040101151 "Доходы от поступлений от других бюджетов бюджетной системы Российской Федерации".

Поступление сумм начисленных доходов отражается по кредиту соответствующих счетов аналитического учета счета 020500000 "Расчеты с дебиторами по доходам" (020501660—020510660) и дебету счетов 020101510 "Поступления денежных средств учреждения на банковские счета", 020104510 "Поступления в кассу", соответствующих счетов аналитического учета счета 021002000 "Расчеты по поступлениям в бюджет с органами, организующими исполнение бюджетов".

**УЧЕТ РАСЧЕТОВ ПО ВЫДАННЫМ АВАНСАМ**

Для учета указанных расчетов используют счет 020600000 "Расчеты по выданным авансам". На этом счете учитываются расчеты по авансам, перечисленным учреждениями (кроме авансов, выданных подотчетным лицам). Учет расчетов по выданным авансам ведется в соответствии с классификацией операций сектора государственного управления на следующих счетах.

Счет 020600000 "Расчеты по выданным авансам" включает следующие счета:

020601000 "Расчеты по выданным авансам на заработную плату";

020602000 "Расчеты по выданным авансам на прочие выплаты";

020603000 "Расчеты по выданным авансам на начисления на оплату труда";

020604000 "Расчеты по выданным авансам за услуги связи";

020605000 "Расчеты по выданным авансам за транспортные услуги";

020606000 "Расчеты по выданным авансам за коммунальные услуги";

020607000 "Расчеты по выданным авансам за арендную плату за пользование имуществом";

020608000 "Расчеты по выданным авансам за услуги по содержанию имущества";

020609000 "Расчеты по выданным авансам за прочие услуги";

020610000 "Расчеты по выданным авансам по безвозмездным и безвозвратным перечислениям государственным и муниципальным организациям";

020601100 "Расчеты по выданным авансам по безвозмездным и безвозвратным перечислениям организациям, за исключением государственных и муниципальных организаций";

020601200 "Расчеты по выданным авансам по перечислениям другим бюджетам бюджетной системы Российской Федерации";

020601300 "Расчеты по выданным авансам по перечислениям наднациональным организациям и правительствам иностранных государств";

020601400 "Расчеты по выданным авансам по перечислениям международным организациям";

020601500 "Расчеты по выданным авансам по пенсиям, пособиям и выплатам по пенсионному, социальному и медицинскому страхованию населения";

020616000 "Расчеты по выданным авансам по пособиям по социальной помощи населению";

020617000 "Расчеты по выданным авансам по пенсиям, пособиям, выплачиваемым организациями сектора государственного управления";

020618000 "Расчеты по выданным авансам на прочие расходы";

020619000 "Расчеты по выданным авансам на приобретение основных средств";

020620000 "Расчеты по выданным авансам на приобретение нематериальных активов";

020621000 "Расчеты по выданным авансам на приобретение непроизведенных активов";

020622000 "Расчеты по выданным авансам на приобретение материальных запасов";

020623000 "Расчеты по выданным авансам на приобретение ценных бумаг, кроме акций";

020624000 "Расчеты по выданным авансам на приобретение акций и иных форм участия в капитале".

Операции по счету 020600000 оформляются следующими бухгалтерскими записями: на суммы перечисленных авансов дебетуют соответствующие счета аналитического учета счета 020600000 "Расчеты по выданным авансам" (020604560—020609560, 020615560, 020616560, 020618560—020624560) и кредитуют счета 020101610 "Выбытия денежных средств учреждения с банковских счетов", 020106610 "Выбытия денежных средств с аккредитивного счета", соответствующие счета аналитического учета счета 030405000 "Расчеты по платежам из бюджета с органами, организующими исполнение бюджетов" (030405221—030405226, 030405261, 030405262, 030405290, 030405310—030405340, 030405520, 030405530).

Получение материальных ценностей и потребление услуг в счет перечисленной ранее предварительной оплаты отражается по кредиту соответствующих счетов аналитического учета счета 020600000 "Расчеты по выданным авансам" (020604660—020609660, 020615660, 020616660, 020618660—020624660) и дебету соответствующих счетов аналитического учета счета 030200000 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" (030204830—030209830, 030215830, 030216830, t 030218830—030224830).

Аналитический учет расчетов с поставщиками по выданным авансам ведется в **журнале по расчетам с поставщиками и подрядчиками** либо в **карточке учета средств и расчетов.**

*Журнал операций расчетов с поставщиками и подрядчиками* предназначен для аналитического учета расчетов с поставщиками и подрядчиками и составляется на основании платежных поручений, товарно-транспортных накладных на получение материальных ценностей, счетов на оплату выполненных работ, оказанных услуг

В журнале указывают: дату, номер и наименование документа; наименование показателя (наименование поставщика, подрядчика), номер счета бюджетного учета по дебету и кредиту; сумму; итоговые суммы по дебету и кредиту счетов бюджетного учета (с входящими и исходящими остатками) по каждому поставщику (подрядчику) и в целом по счетам Плана счетов бюджетного учета; количество приложений.

В конце месяца в журнале операций расчетов с поставщиками и подрядчиками подводятся итоговые суммы по дебету и кредиту счетов бюджетного учета с входящими и исходящими остатками, которые переносятся в Главную книгу.

**УЧЕТ РАСЧЕТОВ** С **ДЕБИТОРАМИ ПО БЮДЖЕТНЫМ КРЕДИТАМ**

Учет указанных расчетов с дебиторами осуществляют на счете 020700000 "Расчеты с дебиторами по бюджетным кредитам".

На данном счете отражаются суммы задолженности по основному долгу, начисленным процентам, штрафам и пеням по предоставленным из бюджета бюджетным кредитам, государственным кредитам, по государственным и муниципальным гарантиям.

Переоценка задолженности по бюджетным кредитам и государственным кредитам, государственным гарантиям, выданным в иностранной валюте, производится один раз в последний день отчетного месяца либо на дату совершения операции по ним.

Для учета задолженности по предоставленным бюджетным кредитам, государственным кредитам используются счета:

020701000 "Расчеты с дебиторами по бюджетным кредитам, предоставленным юридическим и физическим лицам, резидентам Российской Федерации";

020702000 "Расчеты с дебиторами по бюджетным кредитам, предоставленным другим бюджетам бюджетной системы Российской Федерации";

020703000 "Расчеты с дебиторами по государственным кредитам правительствам иностранных государств";

020704000 "Расчеты с дебиторами по государственным кредитам иностранным юридическим лицам";

020705000 "Расчеты с дебиторами по государственным кредитам международным финансовым организациям".

Счет 020701000 "Расчеты с дебиторами по бюджетным кредитам, предоставленным юридическим и физическим лицам, резидентам Российской Федерации" предназначен для учета операций по предоставлению и погашению всех видов бюджетных кредитов юридическим и физическим лицам, резидентам Российской Федерации.

На счете 020702000 "Расчеты с дебиторами по бюджетным кредитам, предоставленным другим бюджетам бюджетной системы Российской Федерации" учитываются операции по предоставлению и погашению всех видов бюджетных кредитов другим бюджетам бюджетной системы Российской Федерации.

Счет 020703000 "Расчеты с дебиторами по государственным кредитам правительствам иностранных государств" используется для операций по предоставлению и погашению всех видов государственных кредитов правительствам иностранных государств.

Счет 020704000 "Расчеты с дебиторами по государственным кредитам иностранным юридическим лицам" предназначен для учета операций по предоставлению и погашению всех видов государственных кредитов иностранным юридическим лицам.

На счете 020705000 "Расчеты с дебиторами по государственным кредитам международным финансовым организациям" учитываются операции по предоставлению и погашению всех видов государственных кредитов международным финансовым организациям.

Операции по счету 020700000 оформляются следующими бухгалтерскими записями.

На суммы предоставленных из бюджета бюджетных кредитов, государственных кредитов дебетуют соответствующие счета аналитического учета счета 020700000 "Расчеты с дебиторами по бюджетным кредитам" (020701540—020705540) и кредитуют счета 020101610 "Выбытия денежных средств учреждения с банковских счетов", 030405540 "Расчеты по платежам из бюджета с органами, организующими исполнение бюджетов по предоставлению бюджетных кредитов".

Начисление процентов, штрафов и пеней по предоставленным из бюджета бюджетным кредитам, государственным кредитам отражают по дебету соответствующих счетов аналитического учета счета 020700000 "Расчеты с дебиторами по бюджетным кредитам" (020701540—020705540) и кредиту счета 040101120 "Доходы от собственности".

При погашении задолженности по предоставленным из бюджета бюджетным кредитам, государственным кредитам, начисленным по ним процентам, штрафам, пеням кредитуют соответствующие счета аналитического учета счета 020700000 "Расчеты с дебиторами по бюджетным кредитам" (020701640—020705640) и дебетуют счета 020101510 "Поступления денежных средств учреждения на банковские счета", 020107510 "Поступления денежных средств учреждения на счета в иностранной валюте", 021002120 "Расчеты с органами, организующими исполнение бюджетов по поступившим в бюджет доходам от собственности", 021002140 "Расчеты с органами, организующими исполнение бюджетов по поступившим в бюджет суммам принудительного изъятия", 021002640 "Расчеты с органами, организующими исполнение бюджетов, по поступлениям в бюджет от возврата бюджетных кредитов".

Перечисления сумм по государственным и муниципальным гарантиям, ведущим к возникновению эквивалентных требований со стороны гаранта к должнику, учитываются по дебету соответствующих счетов аналитического учета счета 020700000 "Расчеты с дебиторами по бюджетным ссудам и кредитам"

(020701540—020705540) и кредиту счетов 020101610 "Выбытия денежных средств учреждения с банковских счетов", 020107610 "Выбытия денежных средств учреждения со счетов в иностранной валюте", 030405540 "Расчеты по платежам из бюджета с органами, организующими исполнение бюджетов, по предоставлению бюджетных кредитов".

При получении денежных средств в возмещение сумм, уплаченных по государственной или муниципальной гарантии, кредитуют соответствующие счета аналитического учета счета 020700000 "Расчеты с дебиторами по бюджетным ссудам и кредитам" (020701640—020705640) и дебетуют счета 020101510 "Поступления денежных средств учреждения на банковские счета", 020101510 "Поступления денежных средств учреждения на счета в иностранной валюте", 021002640 "Расчеты с органами, организующими исполнение бюджетов, по поступлениям в бюджет от возврата бюджетных кредитов".

Списание задолженности по предоставленным бюджетным кредитам и государственным кредитам в установленном порядке отражается по кредиту соответствующих счетов аналитического учета счета 020700000 "Расчеты с дебиторами по бюджетным ссудам и кредитам" (020701640—020705640) и дебету счета 040101273 "Чрезвычайные расходы по операциям с активами".

Положительная курсовая разница отражается по дебету соответствующих счетов аналитического учета счета 020700000 "Расчеты с дебиторами по бюджетным ссудам и кредитам" (020701540—020705540) и кредиту счета 040101171 "Доходы от переоценки активов", а отрицательная курсовая разница — по дебету счета 040101171 "Доходы от переоценки активов" и кредиту соответствующих счетов аналитического учета счета 020700000 "Расчеты с дебиторами по бюджетным ссудам и кредитам" (020701640—020705640).

Аналитический учет по счету 020700000 ведется в **карточке учета выданных ссуд (кредитов).**

В карточке учитывается движение и задолженность по выданным из бюджета кредитам по каждому получателю, а также по процентам за пользование ссудами, штрафам, пеням.

В разделе "Показатели по кредитам выданным и погашенным" указываются: целевое назначение кредита; дата и номер документа — основания для выдачи кредита; срок погашения кредита; остаток на начало месяца (дебет); дата и номер документа, на основании которого осуществлялась выдача кредита, номер счета бюджетного учета; выдано, погашено, прочие поступления (дата и номер документа, сумма); остаток на конец месяца (дебет). В разделе "Показатели по процентам (штрафам, пеням) за пользование кредитом" указываются: дата и номер документа — основания для выдачи кредита; номер счета; установленный процент за пользование кредитом; остаток на начало месяца (по дебету и кредиту), сумма начисленных процентов и срок уплаты, дата и номер документа об уплате, сумма уплаченных процентов; остаток на конец месяца (по дебету и кредиту).

**УЧЕТ РАСЧЕТОВ** С **ПОДОТЧЕТНЫМИ ЛИЦАМИ**

Подотчетными суммами называются денежные авансы, выдаваемые работникам учреждения из кассы на мелкие хозяйственные расходы и на расходы по командировкам. Порядок выдачи денег под отчет, размер авансов и сроки, на которые они могут быть выданы, установлены правилами ведения кассовых операций.

Авансы под отчет выдаются по распоряжению руководителя учреждения на основании письменного заявления получателя с указанием назначения аванса и срока, на который он выдается. На заявлении о выдаче сумм под отчет работником бухгалтерии проставляется соответствующий счет аналитического учета счета 020800000 "Расчеты с подотчетными лицами" и делается отметка об отсутствии за подотчетным лицом задолженности по предыдущим авансам.

Об израсходовании авансовых сумм подотчетные лица представляют авансовый отчет с приложением документов, подтверждающих произведенные расходы. Суммы, выплаченные в иностранной валюте, учитываются в авансовом отчете как в иностранной валюте, так и в рублях по курсу Центрального банка РФ. Подотчетные лица приводят сведения о себе на лицевой стороне и заполняют графы 1—6 на оборотной стороне авансового отчета о фактически израсходованных авансовых суммах с приложением документов, подтверждающих произведенные расходы. Документы, приложенные к авансовому отчету, нумеруются подотчетным лицом в порядке их записи в отчете.

В бухгалтерии авансовые отчеты проверяются на предмет правильности оформления документов, расходования средств по назначению и заполняют графы 7—10 оборотной стороны авансового отчета, содержащие сведения о расходах, принятых бухгалтерией к учету. Проверенные авансовые отчеты утверждаются руководителем учреждения.

Наиболее существенной частью подотчетных сумм являются расходы по командировкам.

Нормы возмещения расходов, связанных с командировками, устанавливаются Правительством РФ. В соответствии с постановлением Правительства РФ от 2 октября 2002 г. №729(6) оплата суточных производится в размере 100 руб. за каждый день нахождения в командировке.

Расходы по проезду к месту командировки и обратно оплачиваются по фактическим расходам, подтвержденным соответствующими документами (с учетом установленных ограничений на пользование соответствующим транспортом).

Руководители организаций могут разрешить в порядке исключения производить дополнительные выплаты, связанные с командировками, сверх установленных норм. Для выплаты суточных в повышенном размере необходимо использовать дополнительные источники финансирования, например средства, полученные от предпринимательской деятельности. Размер суточных необходимо закрепить в коллективном договоре или локальном акте.

Следует при этом иметь в виду, что командировочные расходы, выплачиваемые сверх установленных норм, в соответствии с решением Высшего Арбитражного Суда РФ от 26 января 2005 г. № 16141/04, отменившим Письмо от 17 февраля 2004 г. №04-2-06/127 "О налогообложении компенсационных выплат по возмещению расходов, связанных со служебными командировками", не подлежат обложению налогом на доходы физических лиц.

Сумму аванса, выдаваемого под отчет, определяют по предварительному расчету стоимости проезда, суточных, квартирных и других расходов. Отчеты о расходах по командировкам должны быть представлены в течение трех дней по возвращении из командировки. Неизрасходованные суммы аванса подотчетные лица возвращают в кассу.

УЧЕТ РАСЧЕТОВ ПО НЕДОСТАЧАМ

Материальная ответственность работников за ущерб, причиненный организации, предусматривается Трудовым кодексом РФ.

Различают полную и ограниченную материальную ответственность.

Полная ответственность возникает при заключении договора о полной материальной ответственности между организацией и работником, отвечающим за сохранность соответствующего имущества (состоящим в штате организации, совместителем, временным сезонным рабочим). Договор заключается в двух экземплярах, один из которых хранится у организации, а второй — у работника.

Полная материальная ответственность возникает при получении работником какого-либо имущества по разовой доверенности или другим разовым документам под отчет в случае, когда ущерб причинен недостачей, умышленным уничтожением или порчей какого-либо имущества либо когда ущерб причинен в состоянии алкогольного, наркотического или иного токсичного опьянения или он явился следствием преступных действий работника, установленных приговором суда.

Материалы по недостачам, порче и уничтожению имущества передают в следственные органы в течение пяти дней после их выявления, а на сумму недостач и потерь предъявляют гражданский иск.

Ограниченную материальную ответственность несут работники за порчу или уничтожение по небрежности материалов, полуфабрикатов, готовых изделий, инструментов, специальной одежды и других предметов, выданных в личное использование, если ущерб причинен в ходе трудового процесса. Данная ответственность не может превышать среднего месячного заработка виновного работника на день выявления ущерба. Материальная ответственность свыше среднего месячного заработка допускается в случаях, предусмотренных законодательством.

При определении размера ущерба, причиненного недостачами и хищениями, следует исходить из рыночной стоимости материальных ценностей на день обнаружения ущерба. Под рыночной стоимостью понимается сумма денежных средств, которая может быть получена в результате продажи указанных активов.

После установления недостач и хищений материалы должны быть переданы для предъявления гражданского иска либо возбуждения уголовного дела в установленном порядке При получении решения суда суммы уточняются в соответствии с исполнительным листом

Ущерб в пределах среднего месячного заработка работника возмещается по распоряжению администрации, которое должно быть сделано не позднее двух недель со дня обнаружения причиненного ущерба и обращено к исполнению не ранее семи дней со дня сообщения работнику. Если работник отказался от добровольного возмещения ущерба, администрация предъявляет иск в суд.

Учет расчетов по суммам выявленных недостач и хищений денежных средств и ценностей, сумм потерь от порчи материальных ценностей и других сумм, подлежащих удержанию и списанию в установленном порядке, осуществляют на счете 020900000 "Расчеты по недостачам".

В соответствии с классификацией операций сектора государственного управления учет расчетов по недостачам ведется на следующих счетах:

020901000 "Расчеты по недостачам основных средств";

020902000 "Расчеты по недостачам нематериальных активов";

020903000 "Расчеты по недостачам непроизведенных активов";

020904000 "Расчеты по недостачам материальных запасов";

020905000 "Расчеты по недостачам финансовых активов".

Операции по счету 020900000 оформляются следующими бухгалтерскими записями.

На суммы выявленных недостач, хищений, потерь и др. по рыночной стоимости дебетуют соответствующие счета аналитического учета счета 020900000 "Расчеты по недостачам" (020901560—020905560) и кредитуют счет 040101172 "Доходы от реализации активов".

Суммы, поступившие в возмещение причиненного учреждению ущерба, учитываются по кредиту соответствующих счетов аналитического учета счета 020900000 "Расчеты по недостачам" (020901660—020905660) и дебету счетов 020101510 "Поступления денежных средств учреждения на банковские счета", 020104510 "Поступления в кассу" соответствующих счетов аналитического учета счета 021002400 "Расчеты с органами, организующими исполнение бюджетов по поступлениям в бюджет от реализации нефинансовых активов" (021002410—021002440, 021002130, 021002620).

Суммы недостач, списанные с баланса в связи с неустановлением виновных лиц, отражаются по кредиту соответствующих счетов аналитического учета счета 020900000 "Расчеты по недостачам" (020901660—020905660) и дебету счета 040101172 "Доходы от реализации активов".

Аналитический учет по счету 020900000 ведется в *карточке учета средств и расчетов* по каждому виновному лицу с указанием фамилии, имени и отчества, должности, даты возникновения задолженности и суммы недостачи.

УЧЕТ РАСЧЕТОВ С ПРОЧИМИ ДЕБИТОРАМИ

Учет расчетов с прочими дебиторами ведется на следующих счетах счета 021000000 "Расчеты с прочими дебиторами":

021001000 "Расчеты по НДС по приобретенным материальным ценностям, работам, услугам";

021002000 "Расчеты по поступлениям в бюджет с органами, организующими исполнение бюджетов";

021003000 "Расчеты по операциям с наличными денежными средствами получателя бюджетных средств".

На счете 021001000 "Расчеты по НДС по приобретенным материальным ценностям, услугам" учитываются расчеты по суммам налога на добавленную стоимость, подлежащим возмещению из бюджета за приобретенные материальные ценности, выполненные работы, оказанные услуги, и по суммам налога с полученных предварительных оплат в счет предстоящих поставок нефинансовых активов (выполнений работ, услуг) в рамках деятельности, приносящей доход, облагаемой налогом на добавленную стоимость в порядке, предусмотренном налоговым законодательством Российской Федерации.

Суммы налога, предъявленные учреждению поставщиками (подрядчиками) по приобретенным нефинансовым активам, выполненным работам, оказанным услугам либо фактически уплаченные при ввозе нефинансовых активов на территорию Российской Федерации, не включаемые в стоимость таких нефинансовых активов (работ, услуг), отражаются по дебету счета 021001560 "Увеличение дебиторской задолженности по НДС по приобретенным материальным ценностям, работам, услугам" и кредиту соответствующих счетов аналитического учета счета 020800000 "Расчеты с подотчетными лицами" (020804660—020809660,

020818660—020822660), 030200000 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" (030204730—-030209730, 030218730—030222730).

Начисление суммы налога на добавленную стоимость по полученным предварительным оплатам в счет предстоящей реализации нефинансовых активов (работ, услуг) отражается по дебету счета 021001560 "Увеличение дебиторской задолженности по НДС по приобретенным материальным ценностям, работам, услугам" и кредиту счета 030304730 "Увеличение кредиторской задолженности по налогу на добавленную стоимость".

При списании сумм НДС, принятых учреждением в качестве налогового вычета в порядке, предусмотренном налоговым законодательством Российской Федерации, дебетуют счет 030304830 "Уменьшение кредиторской задолженности по налогу на добавленную стоимость" и кредитуют счет 021001660 "Уменьшение дебиторской задолженности по НДС по приобретенным материальным ценностям, работам, услугам".

Списание сумм НДС на увеличение стоимости нефинансовых активов (работ, услуг) в порядке, предусмотренном налоговым законодательством Российской Федерации, отражается по дебету счета 010604340 "Увеличение стоимости изготовления материалов, готовой продукции (работ, услуг)" (в части стоимости готовой продукции, работ, услуг) и кредиту счета 021001660 "Уменьшение дебиторской задолженности по НДС по приобретенным материальным ценностям, работам, услугам". Счет 021002000 "Расчеты по поступлениям в бюджет с органами, организующими исполнение бюджетов" предназначен для учета учреждением расчетов с органами, организующими исполнение бюджетов по средствам, поступающим в бюджет.

Поступления в бюджет учитываются на основании Выписки из сводного реестра поступлений и выбытий средств бюджета (ф. 0512088), предоставляемой органом, организующим исполнение бюджета, соответствующим администраторам.

Зачисленные в бюджет доходы отражаются по дебету соответствующих счетов аналитического учета счета 021002000 "Расчеты по поступлениям в бюджет с органами, организующими исполнение бюджетов" (021002110—021002140, 021002151—021002153, 021002160, 021002170, 021002171, 021002180) и кредиту соответствующих счетов аналитического учета счета 020500000 "Расчеты с дебиторами по доходам" (020501660—020508660, 020510660).

Сумма зачисленных в бюджет доходов от реализации нефинансовых и финансовых активов учитывается по дебету соответствующих счетов аналитического учета счета 021002000 "Расчеты по поступлениям в бюджет с органами, организующими исполнение бюджетов" (021002410—021002440, 021002620—021002650) и кредиту счетов 020509660 "Погашение дебиторской задолженности по доходам от реализации активов".

Зачисленные в бюджет средства от возврата бюджетных кредитов отражаются по дебету соответствующих счетов аналитического учета счета 021002640 "Расчеты с органами, организующими исполнение бюджетов по поступлениям в бюджет.

**Тема 9-й лекции: Учет расчетов с кредиторами**

**УЧЕТ РАСЧЕТОВ С КРЕДИТОРАМИ ПО ДОЛГОВЫМ ОБЯЗАТЕЛЬСТВАМ**

Учет указанных расчетов осуществляется на счете 030100000 "Расчеты с кредиторами по долговым обязательствам". На данном счете учреждения ведут учет операций по обязательствам в рамках государственного и муниципального долга. Задолженность по долговым обязательствам отражается по номинальной стоимости государственного и муниципального долга по выпущенным в обращение ценным бумагам, заключенным кредитным соглашениям (договорам) и иным видам долговых обязательств, кроме государственных и муниципальных гарантий.

Счет 030100000 используют также для учета расчетов по обслуживанию долговых обязательств.

Учет операций по долговым обязательствам в иностранных валютах ведется в валюте Российской Федерации по курсу Центрального банка РФ на дату совершения операций в иностранной валюте. Переоценка долговых обязательств в иностранных валютах осуществляется на дату совершения операций в иностранной валюте и на отчетную дату.

В соответствии с классификацией операций сектора государственного управления учет расчетов с кредиторами по долговым обязательствам ведется на следующих счетах счета 030100000 "Расчеты с кредиторами по долговым обязательствам": 030101000 "Расчеты с кредиторами по внутренним долговым обязательствам"; 030102000 "Расчеты с кредиторами по внешним долговым обязательствам".

При возникновении долговых обязательств кредитуют соответствующие счета аналитического учета счета 030100000 "Расчеты с кредиторами по долговым обязательствам" (030101710, 030102720) и дебетуют счет 020101510 "Поступления денежных средств учреждения на банковские счета", соответствующие счета аналитического учета счета 021002700 "Расчеты с органами, организующими исполнение бюджетов по поступлениям в бюджет от заимствований" (021002710, 021002720).

Погашение задолженности *отражается по дебету соответствующих* счетов аналитического учета счета 030100000 "Расчеты с кредиторами по долговым обязательствам" (030101810, 030102820) и кредиту счетов 020101610 "Выбытия денежных средств учреждения с банковских счетов", 020107610 "Выбытия денежных средств учреждения со счетов в иностранной валюте", 030405800 "Расчеты по платежам из бюджета с органами, организующими исполнение бюджетов, по погашению долговых обязательств" (030405810, 030405820).

Начисление суммы исполнения государственной (муниципальной) гарантии, по которой не возникает эквивалентных требований к должнику, отражается по дебету счета 040101273 "Чрезвычайные расходы по операциям с активами" и кредиту соответствующих счетов аналитического учета счета 030100000 "Расчеты с кредиторами по долговым обязательствам" (030101710, 030102720).

Исполнение государственной (муниципальной) гарантии, по которой не возникает эквивалентных требований к должнику, отражается по дебету соответствующих счетов аналитического учета счета 030100000 "Расчеты с кредиторами по долговым обязательствам" (030101810, 030102820) и кредиту счетов 020101610 "Выбытия денежных средств учреждения с банковских счетов", 020107610 "Выбытия денежных средств учреждения со счетов в иностранной валюте", соответствующих счетов аналитического учета счета 030405000 "Расчеты по платежам из бюджета, с органами, организующими исполнение бюджетов" (030405810, 030405820).

На суммы начисленных процентов, штрафных санкций по долговым обязательствам дебетуют соответствующие счета аналитического учета счета 040101230 "Расходы на обслуживание долговых обязательств" (040101231, 040101232) и кредитуют соответствующие счета аналитического учета счета 030100000 "Расчеты с кредиторами по долговым обязательствам" (030101710, 030102720).

Перечисление начисленных процентов и штрафных санкций отражается по дебету соответствующих счетов аналитического учета счета 030100000 "Расчеты с кредиторами по долговым обязательствам" (030101810, 030102820) и кредиту счетов 020101610 "Выбытия денежных средств учреждения с банковских счетов", 020107610 "Выбытия денежных средств учреждения со счетов в иностранной валюте", соответствующих счетов аналитического учета счета 030405230 "Расчеты по платежам из бюджета с органами, организующими исполнение бюджетов по обслуживанию долговых обязательств" (030405231, 030405232).

Сумма превышения номинальной стоимости над ценой размещения долговых обязательств отражается по дебету соответствующих счетов аналитического учета счета 040101230 "Расходы на обслуживание долговых обязательств" (040101231, 040101232) и кредиту соответствующих счетов аналитического учета счета 030100000 "Расчеты с кредиторами по долговым обязательствам" (030101710, 030102720), а сумма превышения цены размещения долговых обязательств над их номинальной стоимостью — по дебету соответствующих счетов аналитического учета счета 030100000 "Расчеты с кредиторами по долговым обязательствам" (030101810, 030102820) и кредиту соответствующих счетов аналитического учета счета 040101230 "Расходы на обслуживание долговых обязательств" (040101231, 040101232).

Переоценка задолженности по внешним долговым обязательствам производится один раз в месяц в последний день отчетного месяца. Результаты положительной переоценки отражаются по дебету счета 030102820 "Уменьшение задолженности по внешним долговым обязательствам" и кредиту счета 040101171 "Доходы от переоценки активов", а результаты отрицательной переоценки — по дебету счета 040101171 "Доходы от переоценки активов" и кредиту счета 030102720 "Увеличение задолженности по внешним долговым обязательствам".

Аналитический учет по счету 03010000 ведется в *карточке учета государственного долга Российской Федерации по полученным кредитам и предоставленным гарантиям и в карточке учета государственного долга Российской Федерации в ценных бумагах.*

В разделе "Показатели по государственному долгу" первой карточки указываются: дата; содержание операции; наименование документа (платежное поручение, инкассовое поручение, справка-расчет курсовой разницы по основному долгу и т.д.) и его номер; остаток на начало периода, привлечено, погашено в рублях и в иностранной валюте; сумма по прочим операциям в рублях и иностранной валюте (списание задолженности, курсовая разница и т. д.); остаток задолженности на конец периода в рублях и иностранной валюте.

В разделе "Расходы по обслуживанию государственного долга" отражаются: дата; содержание операции; наименование документа (справка-расчет начисленных процентов и штрафных санкций, справка-расчет курсовой разницы по начисленным процентам и т.д.); номер счета бюджетного учета; остаток на начало периода, начислено, уплачено, прочие операции и остаток на конец периода (в рублях и иностранной валюте).

В разделе "Показатели по государственному долгу" второй карточки указываются: дата; содержание операции; наименование документа и его номер; наименование ценных бумаг, серия, номер; остаток на начало периода, привлечено и погашено, с указанием номера счета бюджетного учета, остаток на конец периода (по цене размещения и номинальной стоимости, в рублях и иностранной валюте); прочие операции, с указанием номера счета бюджетного учета (в рублях и иностранной валюте). В разделе "Расходы по обслуживанию государственного долга" указываются: дата; содержание операции; наименование и номер документа; номер счета бюджетного учета, остаток на начало периода, начислено, уплачено, прочие операции и остаток на конец периода (в рублях и иностранной валюте).

УЧЕТ РАСЧЕТОВ С ПОСТАВЩИКАМИ И ПОДРЯДЧИКАМИ

Учет расчетов учреждения с поставщиками за поставленные материальные ценности и оказанные услуги, с подрядчиками за выполненные работы, а также начисление и выплата сумм заработной платы, денежного довольствия и стипендий, оплаты пенсий, пособий и иных социальных выплат осуществляют на счете 030200000 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками".

В соответствии с классификацией операций сектора государственного управления учет расчетов с поставщиками и подрядчиками ведется на следующих счетах счета 030200000 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками":

030201000 "Расчеты по заработной плате";

030202000 "Расчеты по прочим выплатам";

030203000 "Расчеты по начислениям на оплату труда";

030204000 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками по оплате услуг связи";

030205000 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками по оплате транспортных услуг";

030206000 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками по оплате коммунальных услуг";

030207000 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками по оплате арендной платы за пользование имуществом";

030208000 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками по оплате услуг по содержанию имущества";

030209000 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками по оплате прочих услуг",

030210000 "Расчеты по безвозмездным и безвозвратным перечислениям государственным и муниципальным организациям";

030211000 "Расчеты по безвозмездным и безвозвратным перечислениям организациям, за исключением государственных и муниципальных организаций";

030212000 "Расчеты по перечислениям другим бюджетам бюджетной системы Российской Федерации";

030213000 "Расчеты по перечислениям наднациональным организациям и правительствам иностранных государств";

030214000 "Расчеты по перечислениям международным организациям";

030215000 "Расчеты по пенсиям, пособиям и выплатам по пенсионному, социальному и медицинскому страхованию населения";

030216000 "Расчеты по пособиям по социальной помощи населению";

030217000 "Расчеты по пенсиям, пособиям, выплачиваемым организациями сектора государственного управления";

030218000 "Расчеты по прочим расходам";

030219000 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками по приобретению основных средств";

030220000 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками по приобретению нематериальных активов";

030221000 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками по приобретению непро-изведенных активов";

030222000 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками по приобретению материальных запасов";

030223000 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками по приобретению ценных бумаг, кроме акций";

030224000 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками по приобретению акций и иных форм участия в капитале".

На суммы поставленных поставщиками материальных ценностей и оказанных услуг кредитуют соответствующие счета аналитического учета счета 030200000 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" (030204730—030209730, 030218730—030224730) и дебетуют соответствующие счета аналитического учета счета 010500000 "Материальные запасы" (010501340—010506340), 010600000 "Вложения в нефинансовые активы" (010601310—010603330, 010604340), соответствующих счетов аналитического учета счета 040101200 "Расходы учреждения" (040101221—040101226, 040101290).

Суммы начисленных субсидий, субвенций, трансфертов отражаются по дебету соответствующих счетов аналитического учета счета 040101200 "Расходы учреж-дения" (040101241, 040101242, 040101251, 040101252, 040101253) и кредиту соответствующих счетов аналитического учета счета 030200000 (030210730—030214730).

Перечисление средств в оплату приобретенного имущества и оказанных услуг отражается по дебету соответствующих счетов аналитического учета счета 030200000 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" (030204830—030209830, 030218830—030224830) и кредиту счетов 020101610 "Выбытия денежных средств учреждения с банковских счетов", 020107610 "Выбытия денежных средств учреждения со счетов в иностранной валюте", 020106610 "Выбытия денежных средств с аккредитивного счета", соответствующих счетов аналитического учета счета 030405000 "Расчеты по платежам из бюджета с органами, организующими исполнение бюджетов" (030405221—030405226, 030405290, 030405310—030405340, 030405520, 030405530).

При получении материальных ценностей и услуг в счет перечисленных ранее авансов кредитуют соответствующие счета аналитического учета счета 020600000 "Расчеты по выданным авансам" (020604660—020609660, 020615660, 020616660, 020618660—020624660) и дебету соответствующих счетов аналитического учета счета 030200000 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" (030204830—030209830, 030215830, 030216830, 030218830—030224830).

Перечисленные суммы субсидий, субвенций, трансфертов отражаются по дебету соответствующих счетов аналитического учета счета 030200000 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" (030210830—030214830) и кредиту соответствующих счетов аналитического учета счета 030405000 "Расчеты по платежам из бюджета с органами, организующими исполнение бюджетов" (030405241, 030405242, 030405251—030405253).

Бухгалтерские записи по счету 030200000 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" по операциям начисления заработной платы, стипендий, пенсий, пособий, иных социальных выплат рассмотрены в главе 4 (§ 4.4; 4.5; 4.6).

Аналитический учет расчетов с поставщиками за поставленные материальные ценности, оказанные услуги ведется в **журнале операций по расчетам с поставщиками и подрядчиками** либо **карточке учета средств и расчетов.**

**УЧЕТ РАСЧЕТОВ ПО ПЛАТЕЖАМ В БЮДЖЕТ**

**Налоги и платежи, уплачиваемые бюджетными учреждениями.** Бюджетные учреждения могут являться плательщиками налога на добавленную стоимость, налога на прибыль, налога на добычу полезных ископаемых, земельного налога, платежей за пользование лесным долгом. Они являются плательщиками единого социального налога, страховых взносов на обязательное пенсионное страхование и на обязательное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний, налога на доходы физических лиц, налога на имущество организаций, транспортного налога.

**Налог на добавочную стоимость (НДС).** Бюджетные учреждения признаются плательщиками налога на добавленную стоимость и налога на прибыль, если они не перешли на уплату единого сельскохозяйственного налога, единого налога на внесенный доход для отдельных видов деятельности и не применяют упрощенную систему налогообложения.

Объектом обложения по НДС являются следующие операции, связанные с осуществлением предпринимательской и иной приносящей доход деятельности:

— реализация товаров (работ, услуг) на территории Российской Федерации (включая передачу товаров (работ, услуг) на безвозмездной основе);

— передача товаров (работ, услуг) на территории Российской Федерации для собственных нужд, расходы по которым принимаются к вычету (в том числе через амортизационные отчисления) при исчислении налога на прибыль;

— выполнение строительно-монтажных работ для собственного потребления. НДС взимается также с сумм:

— авансовых или иных платежей, полученных в счет предстоящих поставок товаров, выполнения работ или оказания услуг;

— полученных за реализованные товары (работы, услуги) в виде финансовой помощи, на пополнение фондов специального назначения, в счет увеличения доходов либо иначе связанных с оплатой реализованных товаров (работ, услуг).

Передача бюджетным учреждениям имущества на осуществление основной непредпринимательской деятельности НДС не облагается. Не подлежит налогообложению реализация (передача товаров, работ, услуг для собственных нужд) на территории Российской Федерации:

— медицинских товаров отечественного и зарубежного производства по перечню, утверждаемому Правительством РФ;

— ряда медицинских услуг, оказываемых медицинскими учреждениями;

— продуктов питания, непосредственно произведенных школьными столовыми, столовыми учебных заведений, детских дошкольных учреждений и реализуемых ими в указанных учреждениях, а также продуктов питания, непосредственно произведенных организациями общественного питания и реализуемых ими указанным столовым или указанным учреждениям;

— услуг по содержанию детей в дошкольных учреждениях, проведению занятий с несовершеннолетними детьми в кружках, секциях (включая спортивные) и студиях и ряда других услуг, оказываемых бюджетными учреждениями;

— реализация товаров (за некоторым исключением) работ, услуг (в том числе передача для собственных нужд), производимых мастерскими при противотуберкулезных, психиатрических, психоневрологических учреждениях, учреждениях социальной защиты или социальной реабилитации населения;

— реализация изделий народных художественных промыслов признанного художественного достоинства (за исключением подакцизных товаров), образцы которых зарегистрированы в установленном порядке;

— реализация товаров (работ, услуг), произведенных для собственных нужд организациями и учреждениями уголовно-исправительной системы;

— выполнение научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ за счет средств бюджетов, а также средств Российского фонда фундаментальных исследований, Российского фонда технологического развития и образуемых для этих целей внебюджетных фондов министерств, ведомств и ассоциаций; выполнение указанных работ учреждениями образования и науки на основе хозяйственных договоров.

Бюджетные учреждения могут быть освобождены от уплаты НДС, если за три предшествующих последовательных календарных месяца сумма выручки от реализации товаров (работ, услуг) не превысила в совокупности 1 млн руб. Для использования права на освобождение от НДС по перечисленным выше операциям бюджетные учреждения должны представить в налоговый орган по месту своего учета письменное уведомление установленной формы, выписки из бухгалтерского баланса и книги продаж и копию журнала полученных и выставленных счетов-фактур.

Налогообложение бюджетных учреждений производится по ставкам 10 и 18%. Налоговый период по НДС устанавливается как календарный месяц, а для учреждений с ежемесячными в течение квартала суммами выручки от реализации товаров (работ, услуг) без учета НДС, не превышающими 1 млн руб., — как квартал.

С 1 января 2006 г. в соответствии с Законом № 119-ФЗ "О внесении изменении в главу 21 части второй Налогового кодекса и о признании утратившими силу отдельных положений актов законодательства РФ о налогах и сборах" все организации должны перейти на уплату НДС "по отгрузке".

По-новому трактуется и сам момент определения налоговой базы. Учитывать операцию по реализации для начисления НДС нужно в наиболее раннюю из двух дат: либо в момент отгрузки (передачи) товаров (работ, услуг), имущественных прав, либо в день оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок. Тем самым устранены все споры, касающиеся исчисления НДС с авансов.

В Законе № 119-ФЗ оговорены случаи, когда НДС с авансов не уплачивается. Это касается прежде всего авансов, полученных в счет предстоящей поставки на экспорт.

НДС не взимается также с оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (работ, услуг), длительность производственного цикла изготовления которых составляет свыше шести месяцев. Данное положение действует при соблюдении следующих условий:

— товары (работы, услуги) должны быть поименованы в перечне, определяемом Правительством РФ;

— изготовитель указанных товаров (работ, услуг) должен осуществлять раздельный учет осуществляемых операций и сумм налога по приобретаемым товарам (работам, услугам), в том числе по приобретаемым основным средствам и нематериальным активам, имущественным правам, использованным для осуществления операций по производству товаров (работ, услуг) длительного производственного цикла и других операций;

— одновременно с налоговой декларацией изготовитель товаров (работ, услуг) должен представить в налоговые органы контракт или копию контракта, заверенную подписями руководителя и главного бухгалтера, а также документ, подтверждающий длительность производственного цикла товаров (работ, услуг) с указанием их наименования, организации-изготовителя, выданный федеральным органом исполнительной власти, осуществляющим функции по выработке государственной политики и нормативно-правового регулирования в сфере промышленного, оборонно-промышленного и топливно-энергетического комплексов, подписанный уполномоченным лицом и заверенный печатью.

С 1 января 2006 г. право на освобождение от уплаты НДС появилось у налогоплательщиков (организаций и индивидуальных предпринимателей), выручка которых не превышает 2 млн руб. за три месяца. При этом максимальный порог будет определяться по начислению. Не подлежат обложению НДС также рекламные подарки, стоимость которых не превышает 100 руб. за единицу.

Аналитический учет по счету 030300000 ведется в разрезе видов расчетов на **многографной карточке** или в **карточке учета средств и расчетов** с отражением в **журнале по прочим операциям.**

Многографная карточка применяется для учета расчетов по доходам, платежам в бюджет, средствам, полученным во временное распоряжение, выплате наличных денег, по вложениям в нефинансовые активы.

Она ведется в разрезе аналитических показателей, применяемых по соответствующим объектам учета.

Записи в карточку производятся на основании журналов операций.

**УЧЕТ ПРОЧИХ РАСЧЕТОВ С КРЕДИТОРАМИ**

Учет прочих расходов с кредиторами осуществляется на следующих аналитических счетах счета 030400000 "Прочие расчеты с кредиторами":

030401000 "Расчеты по средствам, полученным во временное распоряжение";

030402000 "Расчеты с депонентами";

030403000 "Расчеты по удержаниям из оплаты труда";

030404000 "Внутренние расчеты между главными распорядителями (распорядителями) и получателями средств";

030405000 "Расчеты по платежам из бюджета с органами, организующими пополнение бюджетов".

На счете 030401000 "Расчеты по средствам, полученным во временное распоряжение" учитываются суммы, поступившие во временное распоряжение учреждения и подлежащие при наступлении определенных условий возврату или перечислению по назначению.

Поступившие во временное распоряжение суммы отражаются по кредиту счета 030401730 "Увеличение кредиторской задолженности по средствам, полученным во временное распоряжение" и дебету счетов 020102510 "Поступления денежных средств во временное распоряжение учреждения", 020104510 "Поступления в кассу".

На суммы, выданные или перечисленные со счета по назначению, дебетуют счет 030401830 "Уменьшение кредиторской задолженности по средствам, полученным во временное распоряжение" и кредитуют счета 020102610 "Выбытия денежных средств учреждения, поступивших во временное распоряжение", 020104610 "Выбытия из кассы".

Аналитический учет средств, поступивших во временное распоряжение учреждения, ведется на **многографной карточке** по каждому получателю в разрезе видов поступлений и направлений использования средств.

Порядок учета расчетов с депонентами и расчетов по удержаниям из заработной платы рассмотрен в главе 4.

На счете 030404000 "Внутренние расчеты между главными распорядителями (распорядителями) и получателями средств" учитываются внутренние расчеты по средствам бюджета между главными распорядителями (распорядителями) и получателями средств, находящимися в их ведении, внутренние расчеты по выбытию и поступлению бюджетных нефинансовых и финансовых активов между получателями бюджетных средств, подведомственных одному главному распорядителю (распорядителю) средств бюджета.

**Тема 10 лекции: Учет финансовых результатов**

**УЧЕТ ФИНАНСОВОГО РЕЗУЛЬТАТА УЧРЕЖДЕНИЯ**

Учет финансового результата учреждения осуществляется на счете 040000000 "Финансовый результат".

Этот счет предназначен для отражения результата финансовой деятельности учреждений и органов, организующих исполнение бюджетов по кассовым операциям бюджета, по текущей деятельности и резервным фондам.

Для учета финансового результата применяются следующие счета:

040100000 "Финансовый результат учреждения";

040200000 "Результат по кассовым операциям бюджета".

Для отражения по методу начисления результатов финансовой деятельности учреждения на счете 040100000 "Финансовый результат учреждения" сопоставляются суммы начисленных расходов учреждения с суммами начисленных доходов учреждения.

Переоценка стоимости объектов активов в драгоценных металлах оформляется следующими бухгалтерскими записями:

сумма положительной переоценки отражается по дебету счета 010108310 "Увеличение стоимости драгоценностей и ювелирных изделий" и кредиту счета 040101171 "Доходы от переоценки активов"; сумма отрицательной переоценки — по дебету счета 040101171 и кредиту счета 010102410 "Уменьшение стоимости драгоценностей и ювелирных изделий".

Суммы положительной переоценки финансовых вложений отражают по дебету счетов 020401550, 020402530, 020403520 и кредиту счета 040101171, а сумма отрицательной переоценки — по дебету счета 040101171 и кредиту счетов 020401650, 020402630, 020403620.

При осуществлении переоценки по валютному счету суммы положительной курсовой разницы отражаются по дебету счета 020107510 "Поступления денежных средств учреждения на счета в иностранной валюте" и кредиту счета 040101171, а суммы отрицательной курсовой разницы — по дебету счета 040101171 и кредиту счета 020107610 "Выбытия денежных средств учреждения в иностранной валюте".

Положительная переоценка задолженности по предоставленным из бюджета кредитам, государственным и муниципальным гарантиям отражаются по кредиту счета 040101171 и дебету соответствующих аналитических счетов счета 020700000 "Расчеты с дебиторами по бюджетным кредитам" (020701540—020705540), а отрицательная — по дебету счета 040101171 и кредиту соответствующих аналитических счетов счета 020700000 (020701640—020705640). Излишки основных средств, непроизведенных и нематериальных активов, материальных запасов, выявленные при инвентаризации, приходуются по рыночной стоимости по дебету счетов 010110310—010119310, 010201320, 010301330—010303330,

010501340—010507340 и кредиту счета 040101180 "Прочие доходы".

Заключение счетов текущего финансового года отражается по дебету соответствующих счетов аналитического счета 040101100 "Доходы учреждения" и кредиту счета 040103000 "Финансовый результат прошлых отчетных периодов".

Кредитовый остаток по счету отражает положительный результат от деятельности учреждения, а дебетовый остаток — отрицательный результат.

Для учета финансового результата учреждения применяются следующие счета:

040101000 "Финансовый результат текущей деятельности";

040102000 "Финансовый результат по резервному фонду";

040103000 "Финансовый результат прошлых отчетных периодов";

040104000 "Доходы будущих периодов".

Финансовый результат текущей деятельности учреждения определяется сопоставлением сумм начисленных доходов и расходов.

Операции с доходами оформляются следующими бухгалтерскими записями.

Признание доходов отражается по кредиту соответствующих счетов аналитического учета счета 040101100 "Доходы учреждения" и дебету соответствующих счетов аналитического учета счетов 010000000 "Нефинансовые активы", 020000000 "Финансовые активы", 030000000 "Обязательства".

Начисление налогов и иных платежей, подлежащих уплате в бюджет за счет соответствующих доходов, отражается по дебету соответствующих счетов аналитического учета счета 040101100 "Доходы учреждения" (040101120, 040101130, 040101170, 040101180) и кредиту соответствующих счетов аналитического учета счета 030300000 "Расчеты по платежам в бюджеты" (030303730—030305730).

При начислении сумм возвратов доходов плательщикам дебетуют соответствующие счета аналитического учета счета 040101100 "Доходы учреждения" (040101110, 040101120, 040101140, 040101151—040101153, 040101160, 040101180) и кредитуют счета аналитического учета счета 020500000 "Расчеты с дебиторами по доходам" (020501660, 020502660, 020504660—020508660, 020510660).

Отражение администраторами перечисленных в другие бюджеты бюджетной системы Российской Федерации сумм регулирующих доходов органом, осуществляющим кассовое обслуживание исполнения бюджетов, отражается по дебету счетов 040101110 "Налоговые доходы", 040101172 "Доходы от реализации активов" и кредиту счетов 021002110 "Расчеты с органами, организующими исполнение бюджетов по поступившим в бюджет налоговым доходам", 021002430 "Расчеты с органами, организующими исполнение бюджетов по поступлениям в бюджет от реализации непроизведенных активов".

Существенное влияние на финансовый результат учреждения могут оказывать операции по продаже имущества, его переоценке, оприходованию выявленных излишков.

При реализации основных средств, непроизведенных и нематериальных активов, излишних материалов, финансовых вложений стоимость активов по ценам реализации отражают по кредиту счета 040101172 "Доходы от реализации активов" и дебету счета 020509560 "Увеличение дебиторской задолженности по доходам от реализации активов". Балансовая стоимость реализованных активов списывается в дебет счета 040101172 с кредита соответствующих аналитических счетов реализованных основных средств, непроизведенных и нематериальных активов (счета 010101410—010109410, 010201420, 010301430—010303430), материалов (счета 010501440—010506440), финансовых вложений (счета 020402630, 020403620). Расходы по реализации активов отражаются по дебету счета 040101172 "Доходы от реализации активов" и кредиту счета 040101200 "Расходы учреждения". По реализованным основным средствам и нематериальным активам сумма начисленной по ним амортизации списывается в дебет счетов по учету амортизации (010401410—010407410, 010408420) с кредита счетов по учету основных средств и нематериальных активов (010101410—010109410, 010201420).

При продаже готовой продукции, выполнении работ и оказании услуг сторонним организациям в рамках предпринимательской и иной деятельности, приносящей доход, на стоимость готовой продукции, товаров, работ и услуг дебетуют счет 020503560 "Увеличение дебиторской задолженности по доходам от рыночных продаж готовой продукции, работ, услуг" и кредитуют счет 040101130 "Доходы от рыночных продаж готовой продукции, работ, услуг".

Сумма НДС по товарам, работам, услугам отражается по дебету счета 040101130 и кредиту счета 030304730 "Увеличение кредиторской задолженности по налогу на добавленную стоимость".

Фактическая себестоимость проданных товаров, работ, услуг списывается с кредита счета 010604440 "Уменьшение стоимости изготовления материалов, готовой продукции (работ, услуг)" в дебет счета 040101130.

Начисление налога на прибыль отражают по дебету счета 040101130 и кредиту счета 030303730 "Увеличение кредиторской задолженности по налогу на прибыль".

Операции по переоценке активов и обязательств оформляются следующими бухгалтерскими записями. Сумма положительной переоценки основных средств, непроизведенных и нематериальных активов отражается по кредиту счета 040103000 "Финансовый результат прошлых отчетных периодов" и дебету счетов 010101310—010109310, 010301330—010303330, 010201320. Увеличение суммы амортизации по объектам учитывают по дебету счета 040103000 и кредиту счетов 010401410—010407410, 010408420.

Суммы отрицательной переоценки указанных объектов отражают по дебету счета 040103000 и кредиту счетов 010101410—010109410, 010201420, 010301430—010303430, а уменьшение сумм начисленной амортизации — по дебету счетов 010401410—010407410, 010408420 и кредиту счета 040103100.

Операции с расходами бюджетных учреждений по их основной деятельности отражаются на счете 040101200. При этом нужно иметь в виду, что структура аналитических счетов, открываемых к данному счету, соответствует системе кодов

экономической классификации расходов, используемых в Бюджетной классификации РФ и Указаниях по применению Бюджетной классификации РФ.

Расходы бюджетных учреждений условно можно разделить на три группы:

— связанные с использованием нефинансовых активов;

— связанные с использованием финансовых активов;

— связанные с возникновением обязательств.

К первой группе расходов относят стоимость использованных в бюджетной деятельности материальных запасов (дебетуют счет 040101272 "Расходование материальных запасов" и кредитуют аналитические счета счета 010500000 "Материальные запасы"), стоимость списанных объектов основных средств до 1000 руб. (дебетуют счет 040101271 "Расходы на амортизацию основных средств и нематериальных активов" и кредитуют счета, открываемые к счету 010100000 "Основные средства"), суммы начисленной амортизации по объектам основных средств и нематериальных активов (дебетуют счет 040101271 и кредитуют счета, открываемые к счету 010400000 "Амортизация").

По второй группе расходов дебетуют счета, открываемые к счету 040101200 и кредитуют счета учета финансовых активов. Данные операции занимают незначительный удельный вес в общем объеме расходов учреждения и большей частью оформляются через счета учета дебиторской задолженности.

По третьей группе расходов дебетуют соответствующие аналитические счета счета 040101200 и кредитуют счета учета обязательств (по оплате труда, начисленного ЕСН, за оказанные услуги сторонними организациями и др.).

Суммы начисленной оплаты труда работникам основной деятельности отражаются по дебету счета 040101211 и кредиту счета 030201730 "Увеличение кредиторской задолженности по заработной плате".

Начисленные работникам прочие выплаты (суточные при служебных командировках, различные компенсации, не связанные непосредственно с исполнением трудовых обязанностей, подъемные пособия при переезде к новому месту работы и т.п.) учитывают по дебету счета 040101212 "Расходы по прочим выплатам", суммы начисленного ЕСН и взносов по страховым тарифам на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний — на счете 040101213 "Расходы по начислениям на оплату труда".

Суммы, начисленные сторонним организациям за услуги связи, транспортные услуги, коммунальные и арендные платежи, учитываются по дебету счетов, открытых к счету 040101220 "Расходы на приобретение услуг". Другие услуги сторонних организаций отражаются по дебету счета 040101226 "Расходы на прочие услуги".

Следует иметь в виду, что при аренде зданий и помещений расходы по арендной плате, коммунальным платежам, услугам связи оформляются отдельными бухгалтерскими записями (дебетуются соответственно счета 040101224, 040101223, 040101221 и кредитуются счета 030207730, 030206730, 030204730).

Уплата налогов и сборов в бюджеты всех уровней, включаемых в состав расходов, разного рода платежей, сборов, государственных пошлин, лицензий, штрафов, пеней и другие экономические санкции отражаются по дебету счета 040101290 "Прочие расходы", не включаемые в состав расходов.

При начислении налогов и платежей, подлежащих уплате в бюджет, дебетуются соответствующие счета аналитического учета счета 040101100 "Доходы учреждения" и кредитуются соответствующие счета аналитического учета счета ОЗОЗООООО "Расчеты по платежам в бюджеты" (030303730—030305730).

Списание балансовой стоимости реализованных активов отражается по дебету счета 040101172 "Доходы от реализации активов" и кредиту соответствующих счетов аналитического учета счета 010000000 "Нефинансовые активы", соответствующих счетов аналитического учета счета 020000000 "Финансовые активы".

При списании расходов, связанных с реализацией активов, дебетуется счет 040101172 "Доходы от реализации активов" и кредитуются соответствующие счета аналитического учета счета 040101200 "Расходы учреждения".

Суммы отрицательной переоценки активов и обязательств отражаются по дебету счета и кредиту соответствующих счетов аналитического учета счетов 010000000 "Нефинансовые активы", 020000000 "Финансовые активы", ОЗООООООО "Обязательства".

Размещение обязательств на сумму превышения номинальной стоимости над ценой размещения долговых обязательств отражается по дебету соответствующих счетов аналитического учета счета 040101230 "Расходы на обслуживание долговых обязательств" и кредиту соответствующих счетов аналитического учета счета 030100000 "Расчеты с кредиторами по долговым обязательствам" (030101710, 030102720).

При размещении обязательств на сумму превышения цены размещения долговых обязательств над их номинальной стоимостью дебетуются соответствующие счета аналитического учета счета 030100000 "Расчеты с кредиторами по долговым обязательствам" (030101810, 030102820) и кредитуются соответствующие счета аналитического учета счета 040101230 "Расходы на обслуживание долговых обязательств" (040101231, 040101232).

Начисление сумм по государственным и муниципальным гарантиям, по которым не возникают эквивалентные требования со стороны гаранта к должнику, отражается по кредиту счетов 030101710 "Увеличение задолженности по внутренним долговым обязательствам", 030102720 "Увеличение задолженности по внешним долговым обязательствам" и дебету счета 040101273 "Чрезвычайные расходы по операциям с активами".

Списание произведенных расходов по выполненным работам, оказанным услугам, изготовленной готовой продукции, переданным в соответствии с заключенными договорами заказчику, отражается по дебету счета 040101130 "Доходы от рыночных продаж готовой продукции, работ, услуг" и кредиту счетов 010507440 "Уменьшение стоимости готовой продукции", 010604440 "Уменьшение стоимости изготовления материалов, готовой продукции (работ, услуг)".

Заключение счетов текущего финансового года оформляется бухгалтерской записью по дебету счета 040103000 "Финансовый результат прошлых отчетных периодов" и кредиту соответствующих счетов аналитического счета 040101200 "Расходы учреждения".

Операции по **счету 040102000 "Финансовый результат по резервному фонду"** производятся учреждениями со средствами резервных фондов в порядке, аналогичном счету 040101000.

**Счет 040103000 "Финансовый результат прошлых отчетных периодов"** предназначен для учета финансового результата учреждения прошлых отчетных периодов.

Операции при заключении счетов текущего финансового года учреждений отражаются:

по дебету счета 040103000 "Финансовый результат прошлых отчетных периодов" в корреспонденции с кредитом счета 021002000 "Расчеты по поступлениям в бюджет с органами, организующими исполнение бюджетов", соответствующих счетов аналитического учета счета 030404000 "Внутренние расчеты между главными распорядителями (распорядителями) и получателями средств", соответствующих счетов аналитического учета счета 040101200 "Расходы учреждения";

по кредиту счета 040103000 "Финансовый результат прошлых отчетных периодов" в корреспонденции с дебетом счета 030405000 "Расчеты по платежам из бюджета с органами, организующими исполнение бюджетов", соответствующих счетов аналитического учета счета 030404000 "Внутренние расчеты между главными распорядителями (распорядителями) и получателями средств", соответствующих счетов аналитического учета счета 040101100 "Доходы учреждения".

Суммы дооценки (уценки) стоимости объектов основных средств и начисленной амортизации, полученные в результате переоценки, отражаются по кредиту (дебету) счета 040103000 "Финансовый результат прошлых отчетных периодов" и дебету (кредиту) соответствующих счетов аналитического учета счета 010100000 "Основные средства" и соответствующих счетов аналитического учета счета 010400000 "Амортизация".

Счет **040104100** "Доходы будущих **периодов"** предназначен для учета сумм, начисленных заказчикам за выполненные и сданные им отдельные этапы работ и не относящихся к доходам текущего отчетного периода.

При начислении сумм заказчикам в соответствии с договорами и расчетными документами за выполненные и сданные им отдельные этапы работ дебетуется счет 020503560 "Увеличение дебиторской задолженности по доходам от рыночных продаж готовой продукции, работ, услуг" и кредитуется счет 040104130 "Доходы будущих периодов от рыночных продаж готовой продукции, работ, услуг".

Начисление доходов от продукции животноводства (приплод, привес, прирост животных) и земледелия отражается по дебету счета 010506340 "Увеличение стоимости прочих материальных запасов" и кредиту счета 040104130 "Доходы будущих периодов от рыночных продаж готовой продукции, работ, услуг".

Зачисление в доход текущего отчетного периода договорной стоимости выполненных и сданных заказчику отдельных этапов готовой продукции, работ, услуг, в том числе в конце финансового года по продукции животноводства и земледелия, отражается по дебету счета 040104130 "Доходы будущих периодов от рыночных продаж готовой продукции, работ, услуг" и кредиту счета 040101130 "Доходы от рыночных продаж готовой продукции, работ, услуг".

УЧЕТ РЕЗУЛЬТАТОВ ПО КАССОВОМУ ИСПОЛНЕНИЮ БЮДЖЕТОВ

Счет **040201000** "Результат **по кассовому исполнению бюджета"** используется органом, организующим исполнение бюджета для формирования результата кассового исполнения бюджета отчетного финансового года.

Конечный результат года по кассовому исполнению бюджета определяется сопоставлением дебетового и кредитового оборотов по данному счету. Он должен равняться остатку на едином счете бюджета.

Документы по поступлениям в бюджет и выбытиям из бюджета отражаются ежедневно в **сводном реестре поступлений и выбытий средств бюджета.**

Сводный реестр поступлений и выбытий средств бюджета формируется за операционный день на основании выписок со счетов средств поступлений, распределяемых между бюджетами разных уровней, единого счета бюджета и платежных документов, полученных органами, осуществляющими кассовое обслуживание исполнения бюджетов от учреждений Центрального банка Российской Федерации и кредитных организаций.

В реестре регистрируется каждая операция, отраженная в выписке учреждений Центрального банка Российской Федерации, кредитной организации. Показатель "Остаток на конец дня" предыдущего операционного дня должен соответствовать показателю "Остаток на начало дня" следующего операционного дня; показатели "Остаток на начало дня" и "Остаток на конец дня" должны соответствовать входящему и исходящему остаткам выписки.

Поступление денежных средств в бюджет отражается по кредиту соответствующих счетов аналитического учета счета 040201000 "Результат по кассовому исполнению бюджета" и дебету счетов 020201510 "Поступления средств на единый счет бюджета" (в органах, организующих исполнение бюджетов) и 020301510 "Поступления средств, распределяемых между бюджетами разных уровней" (в органах, осуществляющих кассовое обслуживание исполнения бюджетов).

Списание по окончании финансового года поступлений в бюджет оформляется бухгалтерской записью по дебету соответствующих счетов аналитического учета счета 040201000 "Результат по кассовому исполнению бюджета" (040201100, 040201400, 040201600, 040201700) и кредиту счета 040203000 "Результат прошлых отчетных периодов по кассовому исполнению бюджета".

При возврате ошибочно зачисленных и излишне перечисленных поступлений в бюджет дебетуют соответствующие счета аналитического учета счета 040201000 "Результат по кассовому исполнению бюджета" и кредитуют счет 020201610 "Выбытия средств с единого счета бюджета".

Операции по перечислению денежных средств по платежным документам получателей для последующей выдачи наличных средств отражаются по дебету соответствующих счетов аналитического учета счета 040201000 "Результат по кассовому исполнению бюджета" и кредиту счета 020201610 "Выбытия средств с единого счета бюджета".

Платежи из бюджета учитываются по дебету соответствующих счетов аналитического учета счета 040201000 "Результат по кассовому исполнению бюджета" и кредиту счетов 020201610 "Выбытия средств с единого счета бюджета" (в органах, организующих исполнение бюджетов) и 020301610 "Выбытия средств, распределяемых между бюджетами разных уровней" (в органах, осуществляющих кассовое обслуживание исполнения бюджетов).

При возврате средств получателями бюджетных средств, поступлении средств на восстановление кассового расхода кредитуют соответствующие счета аналитического учета счета 040201000 "Результат по кассовому исполнению бюджета" и дебетуют счет 020201510 "Поступления средств на единый счет бюджета".

**Тема 11 лекции: Годовая бухгалтерская отчетность бюджетных учреждений**

**ВИДЫ И ФОРМЫ БЮДЖЕТНОЙ ОТЧЕТНОСТИ**

Бюджетную отчетность подразделяют на годовую, квартальную и месячную.

Годовая и квартальная отчетность включает в себя следующие формы:

Баланс исполнения бюджета главного распорядителя (распорядителя), получателя средств бюджета (ф. 0503130);

Баланс по поступлениям и выбытиям средств бюджета (ф. 0503140);

Баланс по операциям кассового обслуживания бюджета (ф. 0503150);

Баланс исполнения бюджета (ф. 0503120);

Пояснительная записка (ф. 0503160);

Отчет о финансовых результатах деятельности (ф. 0503121);

Отчет об исполнении бюджета главного распорядителя,(распорядителя), получателя средств бюджета (ф. 0503127);

Отчет об исполнении бюджета (ф. 0503122);

Справка об остатках денежных средств на банковских счетах получателя средств бюджета (ф. 0503126).

Месячная отчетность состоит из следующих форм:

Отчет о кассовых поступлениях и выбытиях (ф. 0503123);

Справка по внутренним расчетам (ф. 0503125);

Справка об остатках денежных средств на банковских счетах получателя средств бюджета (ф. 0503126);

Отчет об исполнении бюджета главного распорядителя (распорядителя), получателя средств бюджета (ф. 0503127);

Месячный отчет об исполнении бюджета (ф. 0503128);

Справка по некассовым операциям по исполнению бюджета (ф. 0503129).

Главные распорядители средств бюджета, органы, организующие исполнение бюджета, органы, осуществляющие кассовое обслуживание исполнения бюджета, могут вводить дополнительные специализированные формы отчетности, представляемые в составе форм годовой, квартальной, месячной бюджетной отчетности, отражающие специфику деятельности распорядителей, получателей средств бюджетов; органов, организующих исполнение бюджетов, органов, осуществляющих кассовое обслуживание исполнения бюджетов.

Перечень форм годовой, квартальной и месячной бюджетной отчетности и сроки ее представления получателями средств бюджета, распорядителями средств бюджета, главными распорядителями средств бюджета, органами, осуществляющими кассовое обслуживание исполнения бюджетов, и органами, организующими исполнение бюджетов, представлен в приложении 2.

**ПОРЯДОК СОСТАВЛЕНИЯ БАЛАНСОВ ИСПОЛНЕНИЯ БЮДЖЕТА, ПО ПОСТУПЛЕНИЮ И ВЫБЫТИЮ СРЕДСТВ БЮДЖЕТА И ПО ОПЕРАЦИЯМ КАССОВОГО ИСПОЛНЕНИЯ БЮДЖЕТОВ**

Баланс исполнения бюджета главного распорядителя (распорядителя), получателя средств бюджета (ф. 0503130) формируется получателем средств бюджета ежеквартально. Баланс состоит из двух разделов актива баланса и двух разделов

пассива баланса, в которых отражаются сальдо бюджетных средств (графы 3, 6), внебюджетных средств (графы 4, 7) и итоговые значения (графы 5, 8) на начало года и конец отчетного периода.

Графы 3, 4, 5 "На начало года" предназначены для отражения стоимости активов, обязательств, финансового результата на начало года (так называемый вступительный баланс). Эти данные переносятся из итогового баланса за предыдущий год (заключительного баланса) — графа "На конец отчетного периода". [

Стоимость активов, обязательств и финансового результата на конец отчетного" периода (поквартально и за год) находят отражение в графах 6, 7, 8 "На конец отчетного периода".

В разделе **"Нефинансовые активы"** баланса по группе счетов **0101**00000 "Основные средства", 010300000 "Непроизведенные активы", 010200000 "Немате- j риальные активы" отражается наличие объектов по первоначальной (восстанови-' тельной) стоимости по фактическим расходам на их приобретение, сооружение" и изготовление и по остаточной стоимости, полученной расчетным путем как разница между первоначальной (восстановительной) стоимостью и начисленной сум-; мой амортизации по каждому объекту (строки 030, 070). В балансе указывается *\* также начисленная амортизация по основным средствам по счетам **010401000**— **010706000** (строка 020) и нематериальным активам по счету 010408000 (строка 060). При этом строки 010, 020, 050, 060 в валюту баланса не включаются.

На счете 010500000 "Материальные запасы" (строка 080) получателем средств бюджета указывается наличие запасов материальных ценностей, готовой продукции, предназначенных для однократного использования в процессе финансово-хозяйственной деятельности, по фактической стоимости приобретения или изготовления, i

На счете 010600000 "Вложения в нефинансовые активы" (строка 090) получателем средств бюджета отражаются суммы капитальных вложений (инвестиций) в объеме фактических затрат в объекты нефинансовых активов при их приобретении, строительстве (изготовлении) и модернизации (реконструкции), которые впоследствии будут приняты к бюджетному учету в качестве объектов нефинансовых активов в разрезе счетов бюджетного учета: 010601000 "Капитальные вложения в основные средства" (строка 091), 010602000 "Капитальные вложения в нематериальные активы" (строка 092), 010603000 "Капитальные вложения в непроизведенные активы" (строка 093), 010604000 "Изготовление материалов, готовой продукции (работ, услуг)" (строка 094).

На счете 010700000 "Нефинансовые активы в пути" (строка 120) получателем средств бюджета указывается стоимость объектов основных средств, нематериальных активов, материальных запасов, оплаченных вышестоящим распорядителем бюджетных средств и отгруженных поставщиками, но не поступивших к концу отчетного месяца в бюджетное учреждение при осуществлении расчетов по аккредитиву, а также при движении объектов нефинансовых активов по централизованному снабжению материальными ценностями в разрезе счетов бюджетного учета: 010701000 "Основные средства в пути" (строка 121), 010702000 "Нематериальные активы в пути" (строка 122), 010703000 "Материалы в пути" (строка 123). Не предусматриваются по данному счету суммы в пути по состоянию на 1 января (графы 6, 7, 8 баланса исполнения бюджета главного распорядителя (распорядителя), получателя средств бюджета).

По строке "Итого по разделу I" (строка 150) отражается стоимость объектов нефинансовых активов, принадлежащих получателю средств бюджета, включая вложения в нефинансовые активы.

В разделе **"Финансовые активы"** баланса на счете 020100000 "Денежные средства учреждения" (строка 160) получателем средств бюджета отражаются денежные средства в разрезе счетов бюджетного учета:

020101000 "Денежные средства учреждения на банковских счетах" (строка 161) — остатки неиспользованных средств бюджета на счетах получателя средств бюджета, а также остатки неиспользованных внебюджетных средств. В связи с заключением счетов по окончании финансового года графа 6 "Бюджетные средства" показателя "На конец отчетного периода" не заполняется;

020102000 "Денежные средства учреждения во временном распоряжении" (строка 162) — средства, поступившие во временное распоряжение получателя средств бюджета;

020103000 "Денежные средства учреждения в пути" (строка 163) — средства, перечисленные органами, организующими исполнение бюджета, вышестоящими главными распорядителями (распорядителями) средств бюджета, но полученные получателем средств бюджета в следующем месяце, а также при переводе средств с одного счета на другой;

020104000 "Касса" (строка 164) — остатки наличных денежных средств в кассе получателя средств бюджета;

020105000 "Денежные документы" (строка 165) — фактическая стоимость находящихся в кассе денежных документов;

020106000 "Аккредитивы" (строка 166) — суммы денежных средств в аккредитивных расчетах по договорам с поставщиками за поставки материальных ценностей и за оказанные услуги;

020107000 "Денежные средства учреждения в иностранной валюте" (строка 167) — остатки средств бюджета в иностранных валютах на счетах получателя средств бюджета, перечисленных ему главным распорядителем (распорядителем) средств бюджета, а также остатки внебюджетных средств, отраженные на отчетную дату в валюте Российской Федерации по курсу Центрального банка Российской Федерации.

В связи с закрытием счетов по окончании финансового года по состоянию на 1 января в графах 6, 7, 8 баланса исполнения бюджета главного распорядителя (распорядителя), получателя средств бюджета не предусматриваются остатки, за исключением получателей средств бюджета, находящихся за пределами Российской Федерации.

На счете 020400000 "Финансовые вложения" (строка 180) получателем средств бюджета указываются краткосрочные и долгосрочные финансовые вложения в разрезе счетов бюджетного учета:

020401000 "Депозиты, иные финансовые вложения" (строка 181) — средства, размещенные получателем средств бюджета на депозитных счетах;

020402000 "Акции и иные формы участия в капитале" (строка 182) — фактические вложения (инвестиции) получателя средств бюджета в акции, иные формы участия в капитале хозяйственных обществ и товариществ и уставные фонды унитарных предприятий;

020403000 "Облигации, векселя" (строка 183) — сумма фактических финансо-, вых вложений получателя средств бюджета в облигации и векселя.

На счетах 020500000—020900000 получателем средств бюджета отражается сумма дебиторской задолженности:

на счете 020500000 "Расчеты с дебиторами по доходам" (строка 210) — по начисленным в бюджет доходам, в том числе в разрезе статей классификации операций сектора государственного управления (строки 211—221);

на счете 020600000 "Расчеты по выданным авансам" (строка 230) — по аван-! сам, перечисленным получателем средств бюджета, в том числе в разрезе статей классификации операций сектора государственного управления (строки 231— 246);

на счете 020700000 "Расчеты с дебиторами по бюджетным ссудам и кредитам" (строка 260) — по бюджетным ссудам и кредитам, начисленным процентам, штра- \* фам и пеням по предоставленным из бюджета бюджетным ссудам и кредитам, го-: сударственным кредитам, государственным и муниципальным гарантиям, в том числе в разрезе статей классификации операций сектора государственного управления (строки 261—265);

на счете 020800000 "Расчеты с подотчетными лицами" (строка 280) — с подотчетными лицами по выданным им авансам, в том числе в разрезе статей классификации операций сектора государственного управления (строки 281—297);

на счете 020900000 "Расчеты по недостачам" (строка 320) — сумма числящихся на счете недостач и хищений денежных средств и материальных ценностей, суммы потерь от порчи материальных ценностей и другие суммы, подлежащие удержанию и списанию в установленном порядке, в том числе в разрезе счетов расчетов недостач основных средств, непроизведенных активов, нематериальных активов, материальных запасов, финансовых активов (строки 321—325).

На счете 021000000 "Расчеты с прочими дебиторами" (строка 340) получателем средств бюджета показываются суммы по расчетам с прочими дебиторами в разрезе счетов бюджетного учета:

021001000 "Расчеты \*по НДС по приобретенным материальным ценностям, работам, услугам" (строка 341) — суммы налога на добавленную стоимость, подлежащие в соответствии с действующим законодательством возмещению из бюджета по оплаченным поставщикам документам за приобретенные материальные ценности, выполненные работы, оказанные услуги по предпринимательской и иной приносящей доход деятельности;

021002000 "Расчеты по поступлениям в бюджет с органами, организующими исполнение бюджетов" (строка 342) — суммы зачисленных в бюджет поступлений.

В связи с заключением счетов по окончании финансового года по состоянию на 1 января графы 6, 7, 8 показателя "На конец отчетного периода" не заполняются.

По строке "Итого по разделу II" (строка 350) баланса исполнения бюджета главного распорядителя (распорядителя), получателя средств бюджета отражается итоговая сумма финансовых активов, образовавшихся при исполнении бюджета за отчетный период получателем средств бюджета (строки 160, 180, 210, 230, 260, 280, 320, 340).

На счетах раздела **"Обязательства"** пассива баланса исполнения бюджета главного распорядителя (распорядителя), получателя средств бюджета (строки 370—450) показывается образовавшаяся при исполнении бюджета за отчетный период кредиторская задолженность.

На счете 030100000 "Расчеты с кредиторами по долговым обязательствам" (строка 370) получателем средств бюджета отражается задолженность кредиторам по государственному и муниципальному долгу, в том числе задолженность по внутреннему долгу по счету 030101000 (строка 371) и задолженность по внешнему долгу по счету 030102000 (строка 372).

На счете 030200000 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" (строка 373) получателем средств бюджета указывается сумма его кредиторской задолженности по начисленным суммам в разрезе следующих счетов бюджетного учета (соответственно по строкам 374—398):

030201000 "Расчеты по заработной плате";

030202000 "Расчеты по прочим выплатам";

030203000 "Расчеты по начислениям на оплату труда";

030204000 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками по оплате услуг связи";

030205000 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками по оплате транспортных услуг";

030206000 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками по оплате коммунальных услуг";

030207000 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками по оплате арендной платы за пользование имуществом";

030208000 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками по оплате услуг по содержанию имущества";

030209000 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками по оплате прочих услуг";

030210000 "Расчеты по безвозмездным и безвозвратным перечислениям государственным и муниципальным организациям";

030211000 "Расчеты по безвозмездным и безвозвратным перечислениям организациям, за исключением государственных и муниципальных организаций";

030212000 "Расчеты по перечислениям другим бюджетам бюджетной системы Российской Федерации";

030213000 "Расчеты по перечислениям наднациональным организациям и правительствам иностранных государств";

030214000 "Расчеты по перечислениям международным организациям";

030215000 "Расчеты по пенсиям, пособиям и выплатам по пенсионному, социальному и медицинскому страхованию населения";

030216000 "Расчеты по пособиям по социальной помощи населению";

030217000 "Расчеты по пенсиям, пособиям, выплачиваемым организациями сектора государственного управления";

030218000 "Расчеты по прочим расходам";

030219000 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками по приобретению основных средств";

030220000 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками по приобретению нематериальных активов";

030221000 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками по приобретению непро-изведенных активов";

030222000 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками по приобретению материальных запасов";

030223000 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками по приобретению ценных бумаг, кроме акций";

030224000 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками по приобретению акций и иных форм участия в капитале".

На счете 030300000 "Расчеты по платежам в бюджеты" (строка 420) получателем средств бюджета отражается сумма его кредиторской задолженности по платежам в бюджет в разрезе счетов бюджетного учета (по строкам 421—426):

— по суммам, начисленным на счете 030301000 "Расчеты по налогу на доходы физических лиц";

— по суммам, начисленным на счете 030302000 "Расчеты по единому социальному налогу и страховым взносам на обязательное пенсионное страхование в Российской Федерации";

— по суммам, начисленным на счете 030303000 "Расчеты по налогу на прибыль"; 1

— по суммам, начисленным на счете 030304000 "Расчеты по налогу на добавленную стоимость";

— по суммам, начисленным на счете 030305000 "Расчеты по прочим платежам в бюджет";

— по суммам, начисленным на счете 030306000 "Расчеты по обязательному социальному страхованию от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний".

На счете 030400000 "Прочие расчеты с кредиторами" (строка 440) получателем средств бюджета указывается сумма его кредиторской задолженности, в том числе по строкам 441—445:

— по суммам, начисленным на счете 030401000 "Расчеты по средствам, полученным во временное распоряжение";

— по суммам, начисленным на счете 030402000 "Расчеты с депонентами";

— по суммам, начисленным на счете 030403000 "Расчеты по удержаниям из оплаты труда";

— по суммам, начисленным на счете 030404000 "Внутренние расчеты между главными распорядителями (распорядителями) и получателями средств". В связи с заключением счетов по окончании финансового года по состоянию на 1 января графы 6, 7, 8 показателя "На конец отчетного периода" баланса исполнения бюджета главного распорядителя (распорядителя), получателя средств бюджета по данному счету не заполняются;

— по суммам произведенных из бюджета платежей, отраженных на счете 030405000 "Расчеты по платежам из бюджета с органами, организующими исполнение бюджетов".

На счете 030600000 "Расчеты по выплате наличных денег" (строка 450) отражаются расчеты, возникающие у получателя бюджетных и внебюджетных средств для выплаты наличных денег;

на счете 030600000 "Расчеты по выплате наличных денег" (строка 450) — расчеты, возникающие у получателя бюджетных и внебюджетных средств для выплаты наличных денежных средств.

По строке "Итого по разделу III" (строка 460) получателем средств бюджета отражается итоговая сумма обязательств, образовавшихся при исполнении бюджета за отчетный период (строки 370, 373, 420, 440, 450).

В разделе **"Финансовый результат"** получатель средств бюджета отражает следующие данные по счету 040100000 "Финансовый результат учреждения" (строка 470) в разрезе счетов:

040101000 "Финансовый результат текущей деятельности учреждения" (строка 480) — разницу между начисленными доходами получателя средств бюджета в сумме, отраженной по счету 040101100 "Доходы учреждения" (строка 481), и начисленными расходами получателя средств бюджета в сумме, отраженной по счету 040101200 "Расходы учреждения" (строка 482);

040102000 "Финансовый результат по резервному фонду" (строка 490) — разницу по начисленным доходам резервного фонда в сумме, отраженной по счету 040102100 "Доходы резервного фонда" (строка 491), и начисленным расходам резервного фонда в сумме, отраженной по счету 040102200 "Расходы резервного фонда" (строка 492).

В связи с заключением указанных счетов финансового результата данные в графах 6, 7, 8 показателя "На конец отчетного периода" баланса исполнения бюджета главного распорядителя (распорядителя), получателя средств бюджета по состоянию на 1 января не заполняются.

На счете 040103000 "Финансовый результат прошлых отчетных периодов" (строка 493) получателем средств бюджета в графах 3, 4, 5 показателя "На начало отчетного периода" указывается сальдо на начало года и в графах 6, 7, 8 показателя "На конец отчетного периода" баланса исполнения бюджета главного распорядителя (распорядителя), получателя средств бюджета по состоянию на 1 января — результат с учетом операций по текущему финансовому году. По счету 040104000 "Доходы будущих периодов" (строка 494) получателем средств бюджета отражаются суммы, поступившие от предпринимательской и иной приносящей доход деятельности, от заказчиков за выполненные и сданные отдельные этапы работ, не относящиеся к доходам текущего отчетного периода. Данные по счету заполняются получателем средств бюджета в графах 3, 4, 5 показателя "На начало отчетного периода" — сальдо по счету на начало года, в графах 6, 7, 8 показателя "На конец отчетного периода" баланса исполнения бюджета главного распорядителя (распорядителя), получателя средств бюджета до Момента зачисления указанных сумм в доход текущего отчетного периода.

Сумма строк 480, 490, 493, 494 отражается по строке 470 баланса исполнения бюджета главного распорядителя (распорядителя), получателя средств бюджета. Справка к балансу исполнения бюджета главного распорядителя (распорядителя), получателя средств бюджета (ф. 0503130) по заключению счетов бюджетного учета отчетного финансового года составляется получателем средств бюджета по состоянию на 1 января.

В справке показываются обороты, образовавшиеся в ходе исполнения бюджета по счетам, подлежащим закрытию в установленном порядке по состоянию на 1 января до проведения заключительных операций (графы 2—5), и заключительные записи по закрытию счетов, проведенные 31 декабря отчетного финансового года (графы 6—13).

**Список использованных литературных источников**

1. Гражданский кодекс Российской Федерации. Части первая, вторая и третья. М.: Изд-во Проспект, 2006.

3. Бюджетный кодекс Российской Федерации. М: Изд-во Проспект, 2006.

4. Налоговый кодекс Российской Федерации. М.: Изд-во Проспект, 2006.

5. Федеральный закон от 20 августа 2004г №120 – ФЗ "О внесении изменений в Бюджетный кодекс Российской Федерации в части регулирования межбюджетных отношений";

2. Федеральный закон РФ "О бухгалтерском учете" от 21 ноября 1996 г. №129~ФЗ (в ред. ФЗ от 23.07.98г. № 123-ФЗ).

3. Инструкция по бюджетному учету, утв. Приказом Минфина РФ от 10.02.2006 г. № 25н.

4. Методические указания по внедрению Инструкции по бюджетному учету, утв. Приказом Минфина РФ от 24.02.2005 г. № 26н.

5. Указания о порядке применения бюджетной классификации РФ, утв. Приказом Минфина РФ от 10.12.2004 г. № 114н (в ред. приказа МФ РФ от 20.01.2005 г. № 4н).

6. Инструкция о порядке составления и представления годовой, квартальной и месячной бюджетной отчетности, утв. Приказом Минфина РФ от 21.01.2005 г. № 5н.

7. Методические указания по инвентаризации имущества и финансовых обязательств. Утверждены приказом Минфина России от 13 июня 1995 г. №49.

8. Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету основных средств. Постановление Госкомстата России от 21 января 2003 г. № 7.

9. Общероссийский классификатор основных фондов. Утвержден постановлением Госкомстата России от 26 декабря 1994 г. № 359 (введен в действие с 1 января 1996 г.).

10. Постановление Правительства РФ от 1 января 2002 г. № 1 "О классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы".

11. Колеватова О.А. Бухгалтерский учет в бюджетных организациях по но новому плану счетов: типовые проводки, примеры, постатейные комментарии: учеб. - практ. Пособие. – М.: ТК Велби, изд-во Проспект, 2006. – 176 с.

12. Кондраков Н.П., Кондраков И.П. Бухгалтерский учет в бюджетных организациях. – 6-е изд., перераб. и доп. – М.: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2007. – 376 с.