

ББК 65.052

П 49

Рецензент: Л.Ф. Алексеева, доцент каф.
бухгалтерского учета и аудита

Полещук Т.А.

П 49 **БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ В БЮДЖЕТНЫХ
ОРГАНИЗАЦИЯХ: Учебное пособие.** – Владивосток:
Изд-во ВГУЭС, 2006. – 108 с.

Курс предназначен для ознакомления студентов с порядком организации бухгалтерского учета в учреждениях непромышленной сферы в свете действующих нормативных документов. Показана роль учета в соблюдении режима экономии при расходовании средств Российской Федерации, а также средств внебюджетных фондов, образуемых местными администрациями, министерствами и ведомствами. По каждому разделу учета определены документы и дана система бухгалтерских проводок. Уделено внимание практике учета в медицинских и образовательных учреждениях.

Для студентов специальности 08010965 «Бухгалтерский учет и аудит» всех форм обучения.

ББК 65.052

Печатается по решению РИСО ВГУЭС

© Издательство Владивостокского
государственного университета
экономики и сервиса, 2006

ВВЕДЕНИЕ

Приказом от 26 августа 2004 года № 70н утверждена новая инструкция по бюджетному учету, применение которой предполагается осуществить к 1 октября 2005 года, а также новая бюджетная классификация, утвержденная приказом Минфина РФ от 10.12.2004 г. № 114н.

Бухгалтерский учет в бюджетных учреждениях всегда имел свои специфические особенности, а с введением в действие новой инструкции изменились методологические принципы организации и ведения бюджетного учета.

Переход на новые принципы ведения бухгалтерского учета был вызван рядом причин.

Во-первых, в 2002–2003 годах стало очевидно, что существующие документы в области бюджетного учета устарели.

Во-вторых, появились новые объекты учета – природные ресурсы и имущество казны, понадобилось отражать дебиторскую задолженность по доходам.

В-третьих, необходимо было создать систему, позволяющую вести учет как по кассовому методу, так и по методу начислений.

В-четвертых, следовало соотнести бухгалтерский учет с бюджетной классификацией, так как необходимо обеспечить единство бюджетного учета при исполнении бюджетов всех уровней.

В-пятых, формирование через бюджетный учет действительных соотношений активов и обязательств Российской Федерации (баланса государства);

В-шестых, ведение бюджетного учета с учетом международных требований;

В-седьмых, разграничение государственных финансов от частного капитала.

В новой инструкции существенно расширен по сравнению с Инструкцией № 107н перечень нормативных документов. Бюджетный учет осуществляется в соответствии Федеральным законом «О бухгалтерском учете», бюджетным законодательством, иными нормативными правовыми актами Российской Федерации.

Все это определило актуальность написания нового учебного пособия по дисциплине «Бухгалтерский учет в бюджетных организациях».

При изложении материала автор исходил из того, что изучающие этот предмет уже знакомы с вопросами экономики, финансового бухгалтерского учета и отчетностью, на которые опирается бухгалтерский учет в бюджетных организациях.

1. ОРГАНИЗАЦИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА В УЧРЕЖДЕНИЯХ НЕПРОИЗВОДСТВЕННОЙ СФЕРЫ

1.1. Бухгалтерский учет в бюджетных организациях

К бюджетным относятся организации, основная деятельность которых полностью или частично финансируются за счет средств бюджета на основе смет доходов и расходов. Обязательным условием является открытие финансирования по смете ведения бухгалтерского учета и отчетности в порядке предусмотренном для бюджетных организаций.

С 1 января 2005 года введена в действие новая Инструкция по бюджетному учету от 26.08.2004 г. № 70н, которая устанавливает единый порядок ведения бухгалтерского учета в бюджетных учреждениях.

В этих целях применяются следующие определения:

– главный распорядитель средств бюджета – орган государственной власти Российской Федерации, орган государственной власти субъекта Российской Федерации, орган местного самоуправления или иной прямой получатель средств бюджета, определенный соответствующим правовым актом о бюджете на очередной финансовый год и имеющий право распределять ассигнования по направлениям, установленным этим правовым актом, по распределителям и получателям средств бюджета, находящимся в его ведении;

– распорядитель средств бюджета – орган государственной власти Российской Федерации, орган государственной власти субъекта Российской Федерации или орган местного самоуправления, бюджетное учреждение, получающее ассигнования бюджета от главного распорядителя для их распределения между получателями средств бюджета, находящимися в его ведении;

– получатель средств бюджета – бюджетное учреждение, находящееся в ведении главного распорядителя или распорядителя, имеющее право на получение бюджетных ассигнований.

Отнесение организаций к бюджетным определяется уставом, учредительными документами, а также соответствующим финансовым органом.

Главное управление федерального казначейства организует и осуществляет сводный, систематический, полный и стандартизированный учет операций по движению средств республиканского бюджета РФ, государственных внебюджетных фондов и внебюджетных средств на счетах казначейства, разрабатывает и утверждает методологические и инструктивные материалы, устанавливает порядок ведения учета и составления отчетности исполнения смет расходов бюджетных учреждений.

Бухгалтерский учет в бюджетных учреждениях имеет свои специфические особенности, обусловленные законодательством о бюджетном устройстве и бюджетном процессе [1], инструкцией по бюджетному

учету, утвержденной приказом Министерства финансов Российской Федерации от 26.08.2004 г. № 70н, другими нормативными документами, содержащими указания по учету и отражению в балансе операций учреждений и организаций, состоящих на бюджете в различных сферах их деятельности.

К этим особенностям нужно отнести:

- организацию учета в разрезе статей бюджетной классификации;
- контроль исполнения сметы расходов;
- выделение в учете кассовых и фактических расходов;
- отраслевые особенности учета в организациях бюджетной сферы;
- строгое соответствие учета и отчетности требованиям нормативных документов.

Специфические особенности учета в бюджетной сфере вызывают необходимость дополнить общие задачи бухгалтерского учета более конкретными, как, например, точное исполнение утвержденного бюджета, соблюдение финансово-бюджетной дисциплины.

Из-за недостаточного финансирования со стороны государства бюджетные учреждения не в состоянии обеспечить своевременную выплату заработной платы своим работникам, приостановлены работы по текущему ремонту зданий, развитию материальной базы. Хроническое недофинансирование отрицательно повлияло на деятельность бюджетных учреждений. Возникла острая необходимость зарабатывать деньги, а для этого было необходимо изменение нормативных документов.

В 2002–2003 годах стало очевидно, что существующие документы в области бюджетного учета устарели:

во-первых, появились новые объекты учета – природные ресурсы и имущество казны, понадобилось отражать дебиторскую задолженность по доходам.

во-вторых, необходимо создать систему, позволяющую вести учет как по кассовому методу, так и по методу начислений.

в-третьих, следовало соотнести бухгалтерский учет с бюджетной классификацией [18].

В связи с этим с 1 января 2005 года введена в действие новая Инструкция по бюджетному учету, утвержденная приказом Минфина РФ от 26.08.2004 г. № 70н, а также новая бюджетная классификация, утвержденная приказом Минфина РФ от 10.12.2004 г. № 114н.

Переход на новую инструкцию будет осуществляться по мере организационно-технической готовности до 1 октября 2005 года. Исключение сделано только для нового объекта учета – произведенных активов, постановка которых на баланс осуществляется в сроки, специально оговоренные в приказах Минфина России [2].

Бюджетный учет с введением в действие новой инструкции ориентирован на:

- формирование через бюджетный учет действительных соотношений активов и обязательств Российской Федерации (баланса государства);
- ведение бюджетного учета с учетом международных требований;
- единство бюджетного учета при исполнении бюджетов всех уровней;
- разграничение государственных финансов от частного капитала.

Перечень нормативных документов, регулирующих бюджетный учет в инструкции № 70н существенно расширен по сравнению с Инструкцией № 107н.

К ним относятся:

- Федеральный закон от 26.12-1996 № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете»;
- бюджетное законодательство;
- иные нормативные правовые акты Российской Федерации;

Инструкция № 70н устанавливает основные принципы организации бюджетного учета:

- Метод начисления.

При методе начисления доходами считаются операции, увеличивающие чистую стоимость активов, а расходами – операции, уменьшающие чистую стоимость активов. Чистая стоимость активов определяется в виде разницы между активами и пассивами (обязательствами) субъектов сектора государственного управления. Прирост чистой стоимости означает прирост благосостояния государства, а уменьшение чистой стоимости – отрицательный результат проводимой государственной финансовой политики.

Применение метода начислений позволяет построить систему бюджетного учета, аналогичную системе учета в коммерческом секторе. Это создает основу для добросовестной конкуренции на рынке, участниками которого являются бюджетные учреждения наряду с субъектами реальных секторов экономики.

– Ориентация бюджетного учета на определение результата по итогам финансового года;

– Интеграция бюджетного учета с применяемой бюджетной классификацией РФ.

Приказом Минфина РФ № 114н от 10 декабря 2004 года утверждены Указания о порядке применения бюджетной классификации Российской Федерации при составлении и исполнении бюджетов всех уровней, начиная с бюджетов на 2005 год.

– Применение журнальной формы учета с использованием установленных форм первичной документации [24].

Основными задачами бухгалтерского учета являются:

1. Организация бухгалтерского учета в соответствии с действующими нормативными актами.

2. Использование передовых форм и методов бухгалтерского учета в обработке информации на базе широкого применения современной вычислительной техники.

3. Осуществление предварительного контроля за своевременным правильным оформлением документов и законностью совершаемых операций.

4. Формирование полной и достоверной информации о деятельности организации и ее имущественном положении, необходимой внутренним и внешним пользователям.

5. Предотвращение отрицательного результата хозяйственной деятельности и образование резервов для обеспечения финансовой устойчивости.

6. Точное утверждение бюджета и целевое использование бюджета.

Ответственность за соблюдение правил бюджетной дисциплины и правильную организацию БУ в бюджетных учреждениях несут руководитель учреждения и главный бухгалтер.

1.2. История развития бюджетного учета

Возникновение Русского государства принято считать в 862 году и первые полтора века в нем применялись самые примитивные учетные приемы, связанные со сбором дани (налогов), регистрацией торговых оборотов [26]. Государственное хозяйство рассматривалось как частная собственность его владельца – князя, размеры податей (дани) не регламентировались. Князь мог взять все, что считал нужным для себя и излишним для податного населения. Эта черта хозяйственного быта оказала огромное влияние на русский учет, сформировав его первый принцип, просуществовавший на протяжении всей нашей истории:

Государство является собственником всего или почти всего имущества, находящегося в стране.

Должен быть единый орган, регламентирующий порядок учетных записей, в обществе преобладают вертикальные правовые отношения над горизонтальными, частная собственность носит подчиненный характер, каждый человек отдает все князю и все от него получает.

Величайший скачок развитию учетной мысли дало принятие Русью христианства, православной религии. Это способствовало созданию множества монастырей, ведущих по тем временам огромную и довольно разнообразную хозяйственную деятельность. Именно в монастырях под влиянием византийской учетной мысли родились многие идеи рус-

ской бухгалтерии, сформировался ее дух. За монастырскими стенами возник второй принцип русской бухгалтерии:

За каждый имущественный объект отвечает строго определенное лицо или группа лиц.

Ответственность была не только материальной, но и уголовной – личной. Принцип ответственности приводил к созданию весьма изощренной учетной техники, которая требовала строгого разделения учетных регистров, предназначенных для фиксации поступления и отпуска денег и других ценностей, последовательного проведения инвентаризаций.

Следующий этап развития учета в России совпал с эпохой татарского ига. Татары, пренебрегая русской традицией, попытались сразу ввести персональное налогообложение – подать стала подушной, ее должен был платить каждый мужчина без различия состояния и возраста. Для этого была впервые проведена перепись населения. Она не была статистическим учетом населения, а была бухгалтерской инвентаризацией людей, «положенных в число» [26]. Так возник третий принцип русской бухгалтерии:

Человек – объект учета, ибо каждый человек так или иначе подотчетен.

Привнесенное извне персональное налогообложение и учет расчетов по дани не просуществовали долго. В России возникла новая национальная окладная единица – соха. Четвертый учетный принцип гласит:

Платеж несет общество, и недоимка любого из его членов возмещается остальными членами мира, общества.

С XV по XVII в. Россия как бы консервирует политическую, экономическую и культурную жизнь. В учете не заметно каких-либо иноземных влияний, однако развиваются старые и формируются новые принципы. Вводятся твердые задания не только в государственных, но и в частных хозяйствах. Каждому работнику задается урок – определенное задание. В связи с этим пятый принцип учета:

Каждый работник должен получить урок, т.е. сколько, какой именно работы и в какие сроки он должен выполнить.

В средневековой России была развита торговля и поэтому предполагалась колляция – выверка всех расчетов один раз в неделю. Шестой принцип учета:

Все взаимные расчеты между лицами, участвующими в хозяйственной деятельности, должны быть выверены.

В это же время окончательно формируется приоритет вертикальных административно-правовых связей и практически игнорируются горизонтальные гражданско-правовые отношения. Седьмой принцип:

Обязательства перед начальником всегда важнее обязательств перед сторонними лицами.

Развитие государственного и монастырского хозяйства привело к появлению еще одного принципа – экономии. Он выразился в зарожде-

нии калькуляции, а именно исчислении церковных треб. Цены подобных услуг зависели от затрат на содержание монахов, занятых выполнением треб, а не от спроса и предложения. Так возник восьмой принцип:

Цены предметов зависят от затрат, связанных с их производством.

Девятый принцип – принцип обрядоловобия:

Внешний вид документов, их взаимосвязи, порядок и последовательность заполнения являются неотъемлемой частью учета; порядок важнее содержания; казаться важнее, чем быть.

Основу учета в государственном хозяйстве составляли инвентаризационные описи, выступавшие в виде дозорных книг. В начале каждого года под руководством опытных дьяков составлялись окладные книги. Каждый приказ ведал сбором налогов и в каждом приказе открывалась самостоятельная окладная книга на ту область государства, которая закреплялась за данным приказом для покрытия его расходов.

С 1645 года имеются сведения о существовании городских смет, правил по их отчетности нет.

Приказы собирали деньги, расходовали, их остатки находились в Приказах. Если был дефицит, то занимали у другого Приказа. Гласность о состоянии финансовых дел Приказа не допускалась. С 1802 года образовалось Министерство финансов. Стали составлять росписи доходов и расходов на основании смет министров, но общих правил не существовало.

В 1811 году был издан указ «Наказ Министерства финансов». В его основу положен план финансов. В нем расходы делились на необходимые, полезные, избыточные, излишние, бесполезные. По «Наказу» к 15 ноября министры давали в Министерство финансов сметы по единой форме. Министерство Финансов составляло сводную смету, вносило ее в Государственный совет, а Государственный совет представлял на утверждение Государю.

Недостатки правил «Наказа» и отсутствие гласности привели к хаотическому состоянию государственных финансов. В связи с этим Министерство финансов командировало специальную комиссию для изучения бюджетного дела в Западную Европу. В состав комиссии входили представители всех управлений Министерства финансов. Результатом явились подготовленные комиссией и утвержденные Министерством Финансов «Правила о составлении, рассмотрении, утверждении и исполнении государственной росписи от 22 мая 1862 года».

Эти правила предполагали составление смет для всех управлений по единой форме с обязательным обоснованием необходимости тех или иных статей расходов и сумм по ним, разграничением постоянных и временных расходов, специальных расходов по основным направлениям.

Для утверждения сметы данные за отчетный период необходимо было представить в соответствии с отчетными данными прошлого периода. Позже было принято дополнение к правилам, которое преду-

сма тривало строгое соблюдение деления доходов и расходов на параграфы и статьи. Бюджетные правила от 8 марта 1906 года предоставили Министерству право возлагать предварительное рассмотрение смет на комиссии Государственной Думы и Государственного Совета. Всякое изменение или новое ассигнование средств на возникающие потребности возможно было лишь при издании соответствующего знака. Если роспись не утверждалась или не рассматривалась, то оставалась в силе роспись предыдущего года. В случае дефицита заключался заем без согласия Государственной Думы.

С 1917 года можно выделить следующие этапы:

Первый этап: 1917–1938 гг. – бюджетный учет ведется по простой системе. Учет регламентировался инструкцией по счетоводству и отчетности для правительственных административных учреждений (1923 г.), инструкцией по ведению учета по простой системе (1927 г.), инструкцией о бухгалтерском учете по простой системе в учреждениях, состоящих на государственном бюджете СССР (1932 г.) Текущий учет осуществлялся по трем планам счетов:

- для учета операции по исполнению сметы расходов по бюджету;
- для учета операций по внебюджетным средствам;
- по учету операции в неуставных подсобных хозяйствах.

Второй этап: 1939–1955 гг. внедряется двойная система учета.

11 ноября 1938 года утверждена инструкция по БУ по двойной системе учета в учреждениях, состоящих на государственном и местном бюджетах. 4 ноября 1938 года – инструкция по БУ по простой системе в учреждениях, состоящих на государственном и местном бюджетах.

Согласно указанным инструкциям БУ велся по двойной или простой системе в зависимости от объема работы бюджетного учреждения и размера получаемого финансирования. В 1938 году утвержден единый план счетов, содержащий перечень счетов необходимых для отражения всех операций по исполнению смет. Уставные подсобные хозяйства бюджетных учреждений должны были руководствоваться счетными планами, установленными для учета основной деятельности предприятий, соответствующих отраслей народного хозяйства. В связи с этим бюджетные учреждения стали составлять 2 баланса.

Третий этап: 1955–1987 гг. унификация учета.

• в 1955 году Министерство финансов СССР утвердило положение о бухгалтерских сметах и балансах в учреждениях, организациях, состоящих на государственном бюджете СССР. Оно определяло права и обязанности главных распорядителей кредитов, правила составления балансов, оценки их статей и другие вопросы. Изданы новые инструкции по ведению учета по двойной и простой системам.

• в 1958 году Министерство финансов СССР утвердило методические указания.

Четвертый этап: 1988 год – усовершенствование.

1.3. План счетов бухгалтерского учета в бюджетных организациях

Планом счетов называют систематизирующий по установленным принципам перечень синтетических счетов БУ.

План счетов бюджетного учета состоит из 5 разделов плюс группа забалансовых счетов.

Разделы плана счетов:

1. Нефинансовые активы.
2. Финансовые активы.
3. Обязательства.
4. Финансовый результат.
5. Санкционирование расходов бюджета.

Номер счета Плана счетов бюджетного учета состоит из двадцати шести разрядов. Достаточно большое количество знаков в номере бюджетного учета предопределило внедрение 20-значной бюджетной классификации. Структура Плана счетов представлена в табл. 1.

Таблица 1

Структура счета Плана счетов бюджетного учета

Разряд	Наименование
1–17	Код классификации доходов, ведомственной функциональной классификации расходов бюджетов, классификации источников финансирования дефицита бюджетов
18	Код вида деятельности 0 – при отсутствии возможности отнесения к определенному виду деятельности; 1 – бюджетная деятельность; 2 – предпринимательская и иная деятельность, приносящая доход; 3 – деятельность за счет целевых средств и безвозмездных поступлений.
19–21	Код синтетического счета Плана счетов бюджетного учета
22–23	Код аналитического счета Плана счетов бюджетного учета
24–26	Код классификации операций сектора государственного управления

Также введены новые объекты бюджетного учета (табл. 2).

Таблица 2

Объекты бюджетного учета

Объекты бюджетного учета	Главный распорядитель, распорядитель, получатель бюджетных средств (администратор)	Орган казначейства, финансовый орган
Нефинансовые активы	+	-
Финансовые активы	+	+
Обязательства	+	+
Доходы	+	-
Расходы	+	-
Кассовые поступления	-	+
Кассовые выбытия	-	+
Финансовый результат	+	+
Санкционированные расходы	+	+
Юридические обязательства	+	+

В новую инструкцию заложены три критерия бюджетного учета, постоянно упоминаемые на протяжении последних лет в Бюджетных посланиях Президента Российской Федерации Федеральному Собранию, а также названные в Постановлении Правительства РФ от 22.05.2004 года № 249 «О мерах по повышению результативности бюджетных расходов»:

– объединение бухгалтерского учета исполнения бюджетов и бухгалтерского учета в бюджетных организациях, а именно объединение Инструкции по бухгалтерскому учету исполнения бюджетов, утвержденной приказом Минфина РФ от 17.02.1999 г. № 15н и Инструкцию по бухгалтерскому учету в бюджетных учреждениях от 30.12.1999 г. № 107н;

– применение метода начислений;

– интеграция плана счетов бюджетного учета с бюджетной классификацией.

Реформирование бюджетной классификации и бюджетного учета тесно связано с проводимыми реформами в бюджетной сфере: разграничением предметов ведения и полномочий между федеральными орга-

нами государственной власти, органами государственной власти субъектов РФ и органами местного самоуправления, реформой системы федеральных органов исполнительной власти, изменением системы предоставления социальных льгот, преобразований в налоговой сфере, реструктуризацией бюджетного сектора. На первом этапе внесения изменений в бюджетную классификацию решается ряд задач по её совершенствованию, а именно: необходимость переориентации бюджетных средств путем повышения самостоятельности и ответственности участников бюджетного процесса, приведение в соответствие структуры функциональной классификации расходов с основными функциями, согласование бюджетной классификации с международными стандартами финансовой отчетности и создание предпосылок для введения интегрированного с бюджетной классификацией единого Плана счетов бюджетного учета, основанного на методе начислений и обеспечивающего оценку деятельности сектора государственного управления.

С целью соблюдения единых признаков формирования и исполнения бюджетов всех уровней бюджетной системы РФ приказом Минфина РФ от 10.12.2004 г. № 114н утвержден единый 20-значный код для классификации доходов, расходов и источников финансирования дефицита бюджетов РФ. Три первых знака 20-значного кода являются кодами администраторов бюджетных средств. Вторая часть представляет собой функциональную структуру (раздел, подраздел, статья, подстатья, вид, группа, подгруппа) соответствующей бюджетной классификации. Три последних знака 20-значного кода являются классификацией операций сектора государственного управления, одобренной Постановлением Правительства РФ от 22.05.2004 года № 249. В рамках бюджетной классификации операции сектора государственного управления разделены на текущие (доходы и расходы), инвестиционные (операции с нефинансовыми активами) и финансовые (операции с финансовыми активами и обязательствами). Бюджетная классификация включает: классификацию доходов бюджетов РФ; функциональную классификацию расходов бюджетов РФ; экономическую классификацию расходов бюджетов РФ; классификацию источников внутреннего финансирования дефицитов бюджетов РФ; классификацию источников внешнего финансирования дефицитов федерального бюджета и бюджетов субъектов РФ; классификацию видов государственных внутренних долгов РФ и субъектов РФ, видов муниципального долга; классификацию видов государственных внешних долгов РФ и субъектов РФ, а также государственных внешних активов РФ; ведомственную классификацию расходов федерального бюджета [3].

В начале 90-х годов прошлого столетия в российской бюджетной системе сложилась очень тяжелая ситуация. Серьезно были ослаблены банковский учет движения бюджетных средств и контроль за их ис-

пользованием. Отсутствовал стабильный порядок распределения поступающих доходов между федеральным бюджетом и бюджетами других уровней. В результате сложилась ситуация, при которой исполнение бюджета практически вышло из-под контроля Правительства РФ. Поэтому необходимым и обоснованным стал переход на казначейскую систему исполнения бюджета, а также формирование новой структуры финансового контроля.

Государственная учетная политика реализуется через: план счетов бюджетного учета, порядок отражения операций по исполнению бюджетов бюджетной системы Российской Федерации на счетах бюджетного учета.

Статьей 215 Бюджетного Кодекса с 1 января 2000 года в Российской Федерации казначейское исполнение бюджетов признано единственно допустимым. На органы исполнительной власти возлагается организация исполнения и исполнение бюджетов, управление счетами бюджетов и бюджетными средствами. Указанные органы являются кассирами всех распорядителей и получателей бюджетных средств и осуществляют платежи за счет бюджетных средств от имени и по поручению бюджетных учреждений. Органы федерального казначейства открывают лицевые счета главным распорядителям, распорядителям, получателям средств федерального бюджета, которые включены в Реестр получателей средств федерального бюджета. Поименованные лица являются клиентами федерального казначейства.

Бюджеты всех уровней бюджетной системы Российской Федерации исполняются на основе принципа единства кассы, который предусматривает зачисление всех поступающих доходов бюджета, привлечение и погашение источников финансирования дефицита бюджета и осуществление всех расходов с единого счета бюджета. Исполнение бюджетов всех уровней бюджетной системы осуществляется на основе бюджетной росписи, которая составляется главным распорядителем бюджетных средств по распорядителям и получателям бюджетных средств на основе утвержденного бюджета в соответствии с функциональной и экономической классификациями расходов бюджетов РФ с поквартальной разбивкой, и представляется в орган исполнительной власти в течение 10 дней со дня утверждения бюджета. На основании бюджетных росписей главных распорядителей составляется сводная бюджетная роспись в течение 15 дней после утверждения бюджета. Затем доводится уведомление о бюджетных ассигнованиях до получателей бюджетных средств. Планирование и исполнение бюджета ведется в разрезе детальной бюджетной классификации – это принцип прозрачности бюджета. Необходимо отметить, что бюджетная классификация Российской Федерации, обеспечивающая детализацию расходов бюджетов, постоянно совершенствуется. Так, Федеральным законом от 5 августа 2000 года № 115-ФЗ «О внесении изме-

нений и дополнений в Федеральный закон «О бюджетной классификации Российской Федерации» введена единая структура расходов бюджетов субъектов РФ и муниципальных образований. Причем им дано право производить дальнейшую детализацию объектов бюджетной классификации, не нарушая общих принципов построения единства классификации. Отражение операций по исполнению бюджета учреждениями осуществляется в соответствии с новым Планом счетов бюджетного учета.

Проект классификации операций сектора государственного управления, представленный в Постановлении Правительства РФ от 22 мая 2004 г. № 249, предусматривает группировку операций по их экономическому содержанию с возможностью её применения для учета операций как по кассовому методу, так и по методу начислений [32]. Другими словами, классификация операций сектора государственного управления – это такая группировка операций с бюджетными средствами, которая позволяет отражать в учете одинаковые по экономическому содержанию операции как в органах федерального казначейства, ведущих учет по кассовому методу, так и в учреждении-бюджетополучателе, ведущим учет по методу начисления. Всего восемь основных групп операций сектора государственного управления:

- 100 – «Доходы»;
- 200 – «Расходы»;
- 300 – «Поступление нефинансовых активов»;
- 400 – «Выбытие нефинансовых активов»;
- 500 – «Поступление финансовых активов»;
- 600 – «Выбытие финансовых активов»;
- 700 – «Увеличение обязательств»;
- 800 – «Уменьшение обязательств».

В свою очередь, группы классификаций операций сектора государственного управления (КОСГУ) имеют определенную детализацию в зависимости от операций с конкретными объектами бюджетного учета.

Например, классификация операций сектора государственного управления 300 «Поступление нефинансовых активов» имеет следующую детализацию:

- 310 – «Увеличение стоимости основных средств»;
- 320 – «Увеличение стоимости нематериальных активов»;
- 330 – «Увеличение стоимости земли»;
- 340 – «Увеличение стоимости материальных запасов».

Согласно Плану счетов бюджетного учета классификация операций сектора государственного управления соответствует 24, 25, 26 разрядам каждого счета.

Наличие классификации операций сектора государственного управления в счете позволяет организовать “сквозной” аналитический

учет доходов и расходов, активов и обязательств соответствующего бюджета.

Например, классификацию операций сектора государственного управления 310 «Увеличение стоимости основных средств» можно обнаружить в следующих счетах:

101 00 – «Основные средства»;

106 01 – «Вложение в нефинансовые активы»;

107 01 – «Основные средства в пути»;

304 00 – «Прочие расчеты с кредиторами»;

307 00 – «Расчеты по операциям единого счета бюджета в органах, осуществляющих кассовое обслуживание исполнения бюджетов» [31].

Благодаря классификации операций сектора государственного управления можно проследить движение бюджетных средств, направленных на увеличение стоимости основных средств, и определить эффективность использования бюджетных средств по операциям одинакового экономического содержания [14]. Новый План счетов бюджетного учета, как уже отмечалось, состоит из пяти разделов:

Раздел I «Нефинансовые активы» включает в себя сведения обо всех основных средствах, о непроизведенных (земля, недра и др.) и нематериальных активах, о начисленной амортизации (понятие «износ» больше не применяется), о материалах, готовой продукции и о капитальных вложениях. В новом Плате счетов теперь по аналогии с «коммерческим» учетом основными средствами в бюджетном учете будет признаваться любое имущество, предназначенное для использования в деятельности учреждения более 12 месяцев независимо от стоимости. Категория «Малоценные предметы» из Плана счетов исключена.

Раздел II «Финансовые активы» объединяет в себе информацию обо всех денежных средствах и документах учреждения, о его финансовых вложениях (депозиты, акции других предприятий, ценные бумаги), а также обо всех видах дебиторской задолженности, включая бюджетную.

Раздел III «Обязательства» учитывает все виды кредиторской задолженности учреждения.

Раздел IV «Финансовый результат» предназначен для отражения положительной либо отрицательной разницы между доходами и расходами учреждения. Помимо результатов деятельности за текущий год в этом разделе показываются финансовые итоги предыдущих лет, доходы будущих и сведения по кассовому исполнению бюджета.

Раздел V «Санкционирование расходов бюджетов». В нем фиксируется информация о лимитах полученных и переданных бюджетных обязательств, а также о бюджетных ассигнованиях. В основном вести учет на счетах этого раздела будут распорядители бюджетных средств и казначейства.

В разделе «Забалансовые счета» появилось несколько новых позиций. В частности, предусмотрены счета для учета обеспечения исполнения обязательств, государственных и муниципальных гарантий, расчетных документов, ожидающих исполнения (табл. 3).

Таблица 3

Забалансовые счета

Наименование счета	Номер счета
Арендованные основные средства	01
Материальные ценности, принятые на ответственное хранение	02
Бланки строгой отчетности	03
Списанная задолженность неплатежеспособных дебиторов	04
Материальные ценности, оплаченные по централизованному снабжению	05
Задолженность учащихся и студентов за невозвращенные материальные ценности	06
Переходящие награды, призы и кубки	07
Путевки неоплаченные	08
Запасные части к транспортным средствам, выданные взамен изношенных	09
Обеспечение исполнения обязательств	10
Государственные и муниципальные гарантии	11
Спецоборудование для выполнения научно-исследовательских работ по договорам с заказчиками	12
Экспериментальные устройства	13
Расчетные документы, ожидающие исполнения	14
Расчетные документы, не оплаченные в срок из-за отсутствия средств на счете по предпринимательской и иной деятельности, приносящей доход	15
Переплаты пенсий и пособий вследствие неправильного применения законодательства о пенсиях и пособиях, счетных ошибок	16
Поступления денежных средств на банковские счета учреждения	17
Выбытия денежных средств с банковских счетов учреждения	18

Всего в новом Плане около 2000 счетов. Такое «изобилие» обусловлено структурой нового бюджетного учета. По сути, абсолютное большинство этих счетов представляют собой не синтетические, а субсчета первого, второго и третьего порядка. В работе бухгалтер будет использовать последние 9 знаков в коде:

18 разряд – источник финансирования;

19, 20, 21 разряды – синтетический счет;

22, 23 разряды – аналитический счет;

24, 25, 26 разряды – коды классификации операций сектора государственного управления (КОСГУ).

Таким образом, организация бухгалтерского учета в бюджетных учреждениях представляет собой упорядоченную систему сбора, регистрации и обобщения в денежном выражении о состоянии финансовых и нефинансовых активов и обязательств органов государственной власти. Отражение операций по исполнению бюджета осуществляется в соответствии с Планом счетов бюджетного учета, который предполагает ведение учета в соответствии со своей структурой, интеграцией с бюджетной классификацией, порядком формирования номера и кода счета, появлением счетов для учета новых видов активов и обязательств. Счета бюджетного учета построены по принципу вложенности показателей.

1.4. Формы учета, применяемые в бюджетных организациях

Государственная учетная политика реализуется через: план счетов бюджетного учета, порядок отражения операций по исполнению бюджетов бюджетной системы Российской Федерации на счетах бюджетного учета, корреспонденцию счетов бюджетного учета.

Все операции, проводимые учреждениями, оформляются первичными документами. Для ведения бухгалтерского учета применяются регистры, содержащие обязательные реквизиты и показатели. Формы регистров бюджетного учета, учитывающие специфику исполнения соответствующего бюджета бюджетной системы Российской Федерации, утверждаются органом, организующим исполнение соответствующего бюджета бюджетной системы Российской Федерации.

Принятые к учету первичные документы систематизируются по датам совершения операций и отражаются накопительным способом в регистрах бюджетного учета – журналах операций:

журнал операций по счету «Касса»;

журнал операций по банковскому счету;

журнал операций расчетов с подотчетными лицами;

журнал операций расчетов с поставщиками и подрядчиками;

журнал операций расчетов с дебиторами и кредиторами;

журнал операций расчетов по заработной плате, денежному до-
вольствию и стипендиям;

журнал операций по выбытию и перемещению нефинансовых ак-
тивов;

журнал по прочим операциям;

Главная книга [2].

Записи в Журнале операций осуществляются по мере совершения
операций как на основании отдельных документов, так и на основании
группы однородных документов.

Корреспонденция счетов в Журнале операций записывается в зави-
симости от характера операций по дебету одного счета и кредиту друго-
го счета.

По истечении месяца данные оборотов по счетам из Журналов опе-
раций записываются в Главную книгу.

В органах, осуществляющих кассовое обслуживание исполнения
бюджетов, и в органах, организующих исполнение бюджетов, ведется
Журнал по прочим операциям, данные из которого записываются в
Главную книгу ежедневно. При кассовом обслуживании бюджетов
бюджетной системы Российской Федерации органами, осуществляю-
щими кассовое обслуживание исполнения бюджетов, учет операций
ведется в отдельной Главной книге по каждому обслуживаемому бюд-
жету на соответствующих счетах [2].

Журналы операций подписываются главным бухгалтером или его
заместителем и исполнителем, а при централизации учета, кроме того, и
руководителем группы учета.

Контрольные вопросы

1. Какие организации относятся к бюджетным?
2. Назовите специфические особенности бюджетного учета?
3. В каком году был издан «Наказ Министерства финансов»?
4. По какому принципу построен новый план счетов?
5. Какие основные группы операций сектора государственного
управления?
6. По какой форме ведется учет в бюджетных организациях?
7. Какие разряды показывают синтетический счет?
8. Какие обязанности возлагаются на главного бухгалтера в бюд-
жетных организациях?

2. УЧЕТ ФИНАНСИРОВАНИЯ, ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ И РАСХОДОВ

2.1. Учет финансовых активов

Основными задачами бухгалтерского учета являются точный, полный и своевременный учет 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.

Учет денежных средств организации осуществляется в разделе «Финансовые активы» на счете 020000000 «Финансовые активы», который состоит из:

- счет 020100000 «Денежные средства учреждения»;
 - счет 020200000 «Средства на счетах бюджетов»;
 - счет 020300000 «Средства на счетах органов, осуществляющих кассовое обслуживание исполнения бюджетов»;
 - счет 020400000 «Финансовые вложения»;
 - счет 020500000 «Расчеты с дебиторами по доходам»;
 - счет 020600000 «Расчеты по выданным авансам»;
 - счет 020700000 «Расчеты с дебиторами по бюджетным ссудам и кредитам»;
 - счет 020800000 «Расчеты с подотчетными лицами»;
 - счет 020900000 «Расчеты по недостачам»;
 - счет 021000000 «Расчеты с прочими дебиторами».
- Рассмотрим некоторые из них.

2.1.1. Учет денежных средств

Счет 020100000 «Денежные средства учреждения» предназначен для учета учреждением движения денежных средств на банковских счетах, в кассе, а также для учета движения денежных документов.

Для учета операций по движению денежных средств применяются следующие счета:

- 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».

Рассмотрим, как учитываются денежные средства на банковских счетах. Для этих целей используется счет 020101000 «Денежные сред-

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

Учет операций по движению средств на счете ведется в Журнале операций по банковскому счету на основании документов, приложенных к выпискам со счетов.

Операции по поступлению денежных средств оформляются бухгалтерскими записями, представленными в табл. 4.

Таблица 4

Операции по поступлению денежных средств

Содержание операции	Дебет	Кредит
1	2	3
Поступление денежных средств главному распорядителю, распорядителю, получателю для осуществления платежей в соответствии с бюджетной росписью	020101510 Поступления денежных средств учреждения на банковские счета	030404000 Внутренние расчеты между главными распорядителями (распорядителями) и получателями средств
Поступление денежных средств, связанное с возникновением долговых обязательств	020101510 Поступления денежных средств учреждения на банковские счета	030101710 Увеличение задолженности по внутренним долгам, 030102720 Увеличение задолженности по внешним долгам
Поступление денежных средств в отчетном году на восстановление расходов в погашение дебиторской задолженности	020101510 Поступления денежных средств учреждения на банковские счета	040101200 Расходы учреждения, 020104610 Выбытия из кассы, 020600000 Расчеты по выданным авансам 030300000 Расчеты по платежам в бюджеты

1	2	3
Поступление денежных средств, связанное с зачислением администрируемых учреждением доходов	020101510 Поступления денежных средств учреждения на банковские счета	020500000 Расчеты с дебиторами по доходам, 040101100 Доходы учреждения

Операции по выбытию средств со счета оформляются бухгалтерскими записями, представленными в табл. 5.

Таблица 5

Операции по выбытию средств денежных средств

Содержание операции	Дебет	Кредит
1	2	3
Перечисление денежных средств учреждениям, находящимся в ведении главного распорядителя (распорядителя)	030404000 Внутренние расчеты между главными распорядителями (распорядителями) и получателями средств	020101610 Выбытия денежных средств учреждения с банковских счетов
Перечисление авансов в соответствии с заключенными договорами на закупку товаров, выполнение работ, услуг, осуществление других выплат	020600000 Расчеты по выданным авансам	020101610 Выбытия денежных средств учреждения с банковских счетов
Перечисление денежных средств в оплату счетов поставщиков за поставленные материальные ценности, оказанные услуги	030200000 Расчеты с поставщиками и подрядчиками	020101610 Выбытия денежных средств учреждения с банковских счетов
Погашение долговых обязательств	030100000 Расчеты с кредиторами по долговым обязательствам	020101610 Выбытия денежных средств учреждения с банковских счетов
Суммы, оплаченные учреждением путем безналичных расчетов	030300000 Расчеты по платежам в бюджеты 030403830 Уменьшение кредиторской задолженности по удержаниям из заработной платы	020101610 Выбытия денежных средств учреждения с банковских счетов

1	2	3
Получение наличных денежных средств в кассу учреждения	020104510 Поступления в кассу	020101610 Выбытия денежных средств учреждения с банковских счетов

Денежные средства учреждения во временном распоряжении учитываются на счете 020102000. Счет применяется для учета денежных средств в валюте Российской Федерации и в иностранной валюте, поступивших во временное распоряжение учреждения (например, средств, изъятых в ходе дознания, предварительного следствия, и не являющихся вещественными доказательствами, при наложении ареста на имущество обвиняемого (подозреваемого), на которое может быть обращено взыскание в целях возмещения причиненного материального ущерба или исполнения приговора в части конфискации имущества; средств, полученных на ответственное хранение).

Указанные денежные средства при наступлении определенных условий подлежат возврату владельцу или передаче по назначению в установленном порядке.

Учет операций по движению денежных средств на счете ведется в Журнале операций по банковскому счету на основании документов, приложенных к выпискам со счетов.

В табл. 6 представлены операции по поступлению денежных средств во временное распоряжение и их выбытию.

Таблица 6

**Движение денежных средств по счету 020102000
«Денежные средства учреждения во временном распоряжении»**

Содержание операции	Дебет	Кредит
Поступление денежных средств	020102510 Поступления денежных средств во временное распоряжение учреждения	030401730 Увеличение кредиторской задолженности по средствам, полученным во временное распоряжение
Возврат денежных средств владельцу или передача их по назначению в установленном порядке	030401830 Уменьшение кредиторской задолженности по средствам, полученным во временное распоряжение	020102610 Выбытия денежных средств учреждения, поступивших во временное распоряжение

На счете 020103000 «Денежные средства учреждения в пути» учитывается движение денежных средств учреждения в валюте Российской Федерации и в иностранной валюте в пути. Денежными средствами в пути являются денежные средства, перечисленные учреждению, но полученные им в следующем месяце, а также средства, переведенные с одного счета в банке на другой счет.

Учет операций по движению денежных средств на счете ведется в Журнале операций по банковскому счету.

В табл. 7 представлены операции по поступлению и выбытию средств.

Таблица 7

Операции по поступлению и выбытию средств

Содержание операции	Дебет	Кредит
Перечисление средств на конвертацию	020103510 Поступления денежных средств учреждения в пути	020101610 Выбытия денежных средств учреждения с банковских счетов, 020107610 Выбытия денежных средств учреждения со счетов в иностранной валюте
у получателей, а также у главного распорядителя (распорядителя), как получателей, предоставленные из бюджета средства, но не поступившие на отчетную дату	020103510 Поступления денежных средств учреждения в пути	030404000 Внутренние расчеты между главными распорядителями (распорядителями) и получателями средств
Выбытие средств: Поступление средств по конвертации	020101510 Поступления денежных средств учреждения на банковские счета, 020107510 Поступления денежных средств учреждения на счета в иностранной валюте	020103610 Выбытия денежных средств учреждения в пути
Выбытие средств: Поступление средств, перечисленных в прошлом отчетном периоде	020101510 Поступления денежных средств учреждения на банковские счета	020103610 Выбытия денежных средств учреждения в пути

Учет денежных средств в кассе осуществляется по тем же нормативным документам, что и в коммерческих организациях, т.е. по Инструкции Центрального банка РФ от 4 октября 1993 года № 18 «Порядок ведения кассовых операций в Российской Федерации».

Счет 020104000 «Касса» предназначен для учета движения наличных денежных средств в валюте Российской Федерации и в иностранной валюте в кассе учреждения.

При оформлении и учете кассовых операций учреждения руководствуются порядком ведения кассовых операций в Российской Федерации, установленным Центральным банком Российской Федерации с учетом следующих особенностей.

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 уполномоченными лицами, последние ежедневно сдают в кассу учреждения денежные средства, оформленные Реестром сдачи документов с приложением квитанции (копий).

При выдаче из кассы наличных денежных средств раздатчикам, определенным приказом руководителя учреждения и с которыми заключены договоры о полной материальной ответственности, учет ведется кассиром в Книге учета выданных раздатчикам денег на выплату заработной платы, денежного довольствия военнослужащих и стипендий.

При выдаче наличных денежных средств из кассы в подотчет нескольким лицам взамен индивидуальных Расходных кассовых ордеров (ф. 0310002) применяется Ведомость на выдачу денег из кассы подотчетным лицам (ф. 0504501).

Учет кассовых операций в учреждениях как в валюте Российской Федерации, так и в иностранных валютах ведется в Кассовой книге (ф. 0504514).

Поступление и расходование наличных денежных средств в иностранной валюте ведется на отдельных листах Кассовой книги (ф. 0504514) по видам иностранных валют.

Учет операций по движению наличных денежных средств на счете 020104000 «Касса» ведется в Журнале операций по счету «Касса» на основании кассовых отчетов.

Операции по поступлению и выбытию наличных денежных средств по кассе оформляются бухгалтерскими записями, представленными в табл. 8.

Операции по поступлению и выбытию наличных денежных средств по кассе

Содержание операции	Дебет	Кредит
1	2	3
Поступление наличных денежных средств с банковского счета учреждения	020104510 Поступления в кассу	020101610 Выбытия денежных средств учреждения с банковских счетов
Поступление наличных денежных средств со счета бюджета учреждения, открытого в органе, осуществляющем кассовое обслуживание исполнения бюджетов	020104510 Поступления в кассу	030405000 Расчеты по платежам из бюджета с органами, организующими исполнение бюджетов
Поступление наличных денежных средств, полученных во временное распоряжение, со счета денежных средств во временном распоряжении	020104510 Поступления в кассу	020102610 Выбытия денежных средств учреждения, поступивших во временное распоряжение
Прием наличных денежных средств во временное распоряжение	020104510 Поступления в кассу	030401730 Увеличение кредиторской задолженности по средствам, полученным во временное распоряжение
Поступление наличных денежных средств от подотчетного лица	020104510 Поступления в кассу	020800000 Расчеты с подотчетными лицами
Выбытие наличных денежных средств: Внесение наличных денежных средств на счет бюджета учреждения, открытый в органе, осуществляющем кассовое обслуживание исполнения бюджетов	021002000 Расчеты по поступлениям в бюджет с органами, организующими исполнение бюджетов, 030405000 Расчеты по платежам из бюджета с органами, организующими исполнение бюджетов	020104610 Выбытия из кассы

1	2	3
Внесение наличных денежных средств на счет учреждения в банке	020101510 Поступления денежных средств учреждения на банковские счета	020104610 Выбытия из кассы
Внесение наличных денежных средств, полученных во временное распоряжение, на счет учреждения в банке	020102510 Поступления денежных средств во временное распоряжение учреждения	020104610 Выбытия из кассы
Выдача наличных денежных средств, находящихся во временном распоряжении учреждения	030401830 Уменьшение кредиторской задолженности по средствам, полученным во временное распоряжение	020104610 Выбытия из кассы
Выдача наличных денежных средств под отчет	020800000 Расчеты с подотчетными лицами	020104610 Выбытия из кассы
Выдача заработной платы и денежного довольствия из кассы учреждения	030201830 Погашение кредиторской задолженности по оплате труда	020104610 Выбытия из кассы
Выдача стипендии из кассы учреждения	030216830 Погашение кредиторской задолженности по прочим расходам	020104610 Выбытия из кассы
Выдача сумм оплаты труда лицам, не состоящим в штате учреждения по договорам гражданско-правового характера	030207830 Погашение кредиторской задолженности по прочим услугам	020104610 Выбытия из кассы
Выдача депонентской задолженности	030402830 Уменьшение кредиторской задолженности по расчетам с депонентами	020104610 Выбытия из кассы

На счете 020105000 «Денежные документы» учитываются различные денежные документы: 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 таких документов оформляется 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.

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.

Операции по поступлению и выбытию денежных документов оформляются бухгалтерскими записями, представленными в табл. 9.

Таблица 9

Операции по поступлению и выбытию денежных документов

Содержание операции	Дебет	Кредит
Поступление денежных документов в кассу	020105510 Поступления денежных документов	030223730 Увеличение кредиторской задолженности по приобретению денежных документов
Выдача из кассы денежных документов	020800000 Расчеты с подотчетными лицами	020105610 Выбытия денежных документов

На счете 020106000 «Аккредитивы» учитывается движение денежных средств по аккредитивным расчетам в валюте Российской Федерации и в иностранной валюте, по договорам с поставщиками за поставки материальных ценностей и за оказанные услуги.

Аналитический учет по счету ведется по каждому выставленному аккредитиву на Карточке учета средств и расчетов.

Учет операций по движению аккредитивов ведется в Журнале операций по банковскому счету на основании документов, приложенных к выпискам с аккредитивного счета.

Операции по счету 020106000 «Аккредитивы» представлены в табл. 10.

Таблица 10

Операции по счету 020106000 «Аккредитивы»

Содержание операции	Дебет	Кредит
Перечисление денежных средств на аккредитивный счет	020106510 Поступления денежных средств на аккредитивный счет	020101610 Выбытия денежных средств учреждения с банковских счетов, 030405000 Расчеты по платежам из бюджета с органами, организующими исполнение бюджетов
Использование аккредитива	020600000 Расчеты по выданным авансам, при переходе права собственности на имущество получателю в момент его получения; 010700000 Нефинансовые активы в пути, при переходе права собственности на имущество получателю в момент его отгрузки поставщиком; 030200000 Расчеты с поставщиками и подрядчиками, при оплате приобретения услуг	020106610 Выбытия денежных средств с аккредитивного счета
Поступление неиспользованных сумм аккредитивов	020101510 Поступления денежных средств учреждения на банковские счета, 030405000 Расчеты по платежам из бюджета с органами, организующими исполнение бюджетов	020106610 Выбытия денежных средств с аккредитивного счета

На счете 020107000 «Денежные средства учреждения в иностранной валюте» учитываются операции по движению денежных средств учреждения в иностранной валюте в случае проведения указанных опе-

раций не через органы, осуществляющие кассовое обслуживание исполнения бюджетов.

Также на счете учитываются операции со средствами в иностранной валюте, полученными от предпринимательской и иной деятельности, приносящей доход.

Учет операций по движению денежных средств на счете ведется в Журнале операций по банковскому счету на основании документов, приложенных к выпискам со счетов.

Учет операций по движению денежных средств в иностранных валютах ведется в валюте Российской Федерации по курсу Центрального банка Российской Федерации 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 счету 020107000 «Денежные средства учреждения в иностранной валюте» представлены в табл. 11.

Таблица 11

Операции по счету 020107000 «Денежные средства учреждения в иностранной валюте»

Содержание операции	Дебет	Кредит
1	2	3
Поступление денежных средств главному распорядителю, распорядителю, получателю для осуществления платежей в соответствии с бюджетной росписью	020107510 Поступления денежных средств учреждения на счета в иностранной валюте	030404000 Внутренние расчеты между главными распорядителями (распорядителями) и получателями средств
Поступление денежных средств, связанное с возникновением долговых обязательств	020107510 Поступления денежных средств учреждения на счета в иностранной валюте	030101710 Увеличение задолженности по внутренним долговым обязательствам, 030102720 Увеличение задолженности по внешним долговым обязательствам
Перечисление денежных средств учреждениям, находящимся в ведении главного распорядителя (распорядителя)	030404000 Внутренние расчеты между главными распорядителями (распорядителями) и получателями средств	020107610 Выбытия денежных средств учреждения со счетов в иностранной валюте

Продолжение табл. 11

1	2	3
Перечисление авансов в соответствии с заключенными договорами на закупку товаров, выполнение работ, услуг, осуществление других выплат	020600000 Расчеты по выданным авансам	020107610 Выбытия денежных средств учреждения со счетов в иностранной валюте
Перечисление денежных средств в оплату счетов поставщиков за поставленные материальные ценности, оказанные услуги	030200000 Расчеты с поставщиками и подрядчиками	020107610 Выбытия денежных средств учреждения со счетов в иностранной валюте
Суммы, полученные наличными в кассу учреждения	020104510 Поступления в кассу	020107610 Выбытия денежных средств учреждения со счетов в иностранной валюте
Операции по конвертации валюты Российской Федерации в иностранную валюту	020103510 Поступления денежных средств учреждения в пути, 020107510 Поступления денежных средств учреждения на счета в иностранной валюте	020101610 Выбытия денежных средств учреждения с банковских счетов, 020103610 Выбытия денежных средств учреждения в пути
Операции по конвертации иностранной валюты в валюту Российской Федерации	020103510 Поступления денежных средств учреждения в пути, 020101510 Поступления денежных средств учреждения на банковские счета	020107610 Выбытия денежных средств учреждения со счетов в иностранной валюте, 020103610 Выбытия денежных средств учреждения в пути
Расходы за оказанные услуги по конвертации	040101226 Расходы на прочие услуги	020107610 Выбытия денежных средств учреждения со счетов в иностранной валюте

1	2	3
Положительная курсовая разница	020107510 Поступления денежных средств учреждения на счета в иностранной валюте	040101171 Доходы от переоценки активов
Отрицательная курсовая разница	040101171 Доходы от переоценки активов	020107610 Выбытия денежных средств учреждения со счетов в иностранной валюте

2.1.2. Учет расчетов с подотчетными лицами

В процессе работы организации могут возникнуть хозяйственные расходы, которые не могут быть оплачены с расчетного счета или из кассы. К этим расходам относятся закупка в торговле необходимых канцелярских товаров или других материальных ценностей, оплата услуг или товаров, реализуемых частными лицами или сторонними организациями, командировочные расходы.

При возникновении необходимости в таких операциях сотруднику предприятия выдаются наличные деньги под отчет с последующим отчетом о произведенных расходах.

Список подотчетных лиц утверждается руководителем предприятия. Подотчетными лицами могут быть только работники данного предприятия. Порядок выдачи денежных средств под отчет регулируется «Правилами ведения кассовых операций в Российской Федерации», которые утверждены инструкцией Центрального банка России 4 октября 1993 года № 18.

Деньги для выдачи под отчет получают в кассу с банковских счетов, а затем из кассы выдают подотчетному лицу по расходному кассовому ордеру. Лица, получившие наличные деньги под отчет, обязаны не позднее 3-х рабочих дней по истечении срока, на который они выданы или со дня возвращения из командировки, предъявить отчет в бухгалтерию предприятия об израсходованных суммах и произвести окончательный расчет по ним. Выдача под отчет лицу, не отчитавшемуся за предыдущий аванс, не производится.

Размер сумм, выдаваемых под отчет, ограничен. Выдача наличных денежных средств на хозяйственные нужды предусмотрена сметой организации. Сумма выдачи на расходы, связанные со служебными командировками, зависит от срока командировки и места ее назначения. Срок командировки работников определяется руководителем, но он не

может превышать 40 дней, не считая времени нахождения в пути. Срок командировки рабочих, руководителей, специалистов, направляемых для выполнения монтажных, наладочных и строительных работ, не должен превышать одного года.

Служебная командировка поездка работника по распоряжению руководителя предприятия для выполнения служебного поручения вне места постоянной работы. В случаях, когда филиалы, участки и другие подразделения, входящие в состав объединения, предприятия, учреждения, организации находятся в другой местности, местом постоянной работы работника считается то производственное подразделение, работа в котором обусловлена трудовым договором.

Расходы на командировку складываются из суточных, расходов на найму жилого помещения (квартирных) и фактических затрат, связанных с командировкой и документально подтвержденных (проезд, почтовые, телеграфные услуги и пр.).

Необходимо знать, что служебные поездки работников, постоянная работа которых протекает в пути или носит разъездной или подвижной характер, не считаются командировками.

Работнику выписывается командировочное удостоверение по установленной форме. По усмотрению руководителя наряду с командировочным удостоверением направление работника в командировку может оформляться приказом.

Командировочное удостоверение может не выписываться, если работник должен возвратиться из командировки в место постоянной работы в тот же день, в который он был командирован.

Суточные рассчитываются по нормам, устанавливаемым Правительством РФ, и количеству дней нахождения в командировке. День выезда и день приезда считаются за полные отдельные дни.

Днем выезда в командировку считается день отправления транспортного средства (поезда, самолета, автобуса и др.) с 00 до 24 часов включительно с места постоянной работы работника, а днем приезда – день прибытия указанного транспортного средства в место постоянной работы.

Если станция, пристань, аэропорт находятся за чертой населенного пункта, указывается время, необходимое для проезда до станции, пристани, аэропорта. То же самое относится и к определению дня приезда. Время нахождения в пункте назначения определяют по отметкам в командировочном удостоверении, которые должны соотноситься с датами, представленными в проездных билетах. Суточные начисляются за все дни нахождения в командировке, в том числе и за выходные дни, праздники, дни вынужденных остановок при проезде транзитом.

Если работник командирован в разные населенные пункты, отметки о дне прибытия и дне выезда делаются в каждом пункте.

Отметки в командировочном удостоверении о прибытии и выезде работника заверяются печатью. В организации обязательно ведется реги-

страция лиц, отбывающих в командировки и прибывающих из командировки в данную организацию, в специальных журналах по утвержденным формам. Руководитель назначает лицо, ответственное за ведение данных журналов.

При командировках, когда работник имеет возможность ежедневно возвращаться к постоянному месту жительства, суточные не начисляются. Вопросы о возможностях ежедневных возвращений из места командировки решает руководитель учреждения в каждом конкретном случае, исходя из дальности расстояния, условий транспортного сообщения, необходимости создания работнику условий для отдыха. При ежедневных командировках суточные не начисляются и не выплачиваются.

Если работник в командировке заболел, то суточные выплачиваются и за весь срок временной нетрудоспособности, но не свыше двух месяцев, за исключением случаев нахождения работника в стационаре. Временная нетрудоспособность командированного работника, а также невозможность прибытия по состоянию здоровья к месту постоянного жительства должны быть удостоверены больничным листом. Дни временной нетрудоспособности не включаются в срок командировки.

Нормы суточных определяются нормативами.

Расходы по найму жилого помещения за время вынужденной остановки в пути, подтвержденной соответствующими документами, возмещаются в таких же размерах, как и в местах нахождения в командировке.

В случае болезни работника в командировке ему возмещаются квартирные согласно норм, действующих на момент нахождения его в командировке, при наличии больничного листа, за исключением нахождения работника в стационаре.

Оплата проезда осуществляется по документам, предъявляемым подотчетными лицами. Если существует несколько видов транспорта, которыми можно добраться до пункта назначения, а руководство не предложило определенный вид, работник сам выбирает способ передвижения. Расходы по проезду в место командировки и обратно к месту постоянной работы возмещаются в размере стоимости проезда воздушным, железнодорожным, водным и автомобильным транспортом общего пользования (кроме такси), включая страховые платежи по государственному обязательному страхованию пассажиров на транспорте, оплату услуг по предварительной продаже проездных документов, расходы за пользование в поездах постельными принадлежностями.

Командированному работнику оплачиваются расходы по проезду транспортом общего назначения (кроме такси) к станции, пристани, аэропорту, если они находятся за чертой населенного пункта. Расходы по проезду командированного работника в мягком вагоне, в каютах, оплачиваемых по 1–4 группам тарифных ставок, на судах морского флота, в каютах 1–2 категории на судах речного флота, а также на воздушном

транспорте по билету 1-го класса, возмещаются в каждом отдельном случае с разрешения руководителя предприятия при представлении проездных документов,

За командированным работником сохраняется место работы (должность) и средний заработок во время командировки, в том числе и за время нахождения в пути. Средний заработок сохраняется за все рабочие дни недели по графику, установленному по месту постоянной работы. Заработная плата выдается командированному работнику по приезду либо пересылается по его просьбе в место нахождения командировки.

На работников, находящихся в командировке, распространяется режим рабочего времени и отдыха организации, в которые они командированы. Взамен дней отдыха, неиспользованных во время командировки, другие дни отдыха по возвращении из командировки не предоставляются.

Если работник специально командирован для работы в выходные или праздничные дни, компенсация за работу в эти дни производится в соответствии с действующим законодательством.

В случаях, когда по распоряжению администрации работник выезжает в командировку в выходной день, ему по возвращению из командировки предоставляется дополнительный день отдыха. Явка на работу в день отъезда в командировку и в день приезда из командировки решается с администрацией. В срок командировки дни временной нетрудоспособности, подтвержденные больничными, не включаются. Вместо заработной платы за эти дни работнику начисляется и выплачивается соответствующее пособие

Возвратившись из командировки, работник в течение трех дней обязан отчитаться и предоставить в бухгалтерию авансовый отчет. В нем он фиксирует фактические расходы по данной командировке, суточные, расходы по найму жилого помещения, расходы по проезду и другие, подкальывает документы, подтверждающие расходы, и командировочное удостоверение с соответствующими отметками. Руководитель организации письменно на авансовом отчете подтверждает (или не подтверждает) целесообразность произведенных расходов.

Целесообразность произведенных расходов подтверждается руководителем организации, направившим работника в командировку, о чем делается соответствующая запись в авансовом отчете. В командировочном удостоверении делается заверенная печатью отметка о дне возвращения работника из командировки, и авансовый отчет вместе с командировочным удостоверением передается в бухгалтерию организации.

Учет расчетов с подотчетными лицами ведется на счете 020800000 «Расчеты с подотчетными лицами» на соответствующих аналитических счетах:

Счет 020800000 «Расчеты с подотчетными лицами» включает следующие счета:

020801000 «Расчеты с подотчетными лицами по оплате труда»;

- 020802000 «Расчеты с подотчетными лицами по оплате услуг связи»;
- 020803000 «Расчеты с подотчетными лицами по оплате транспортных услуг»;
- 020804000 «Расчеты с подотчетными лицами по оплате коммунальных услуг»;
- 020805000 «Расчеты с подотчетными лицами по оплате арендной платы за пользование имуществом»;
- 020806000 «Расчеты с подотчетными лицами по оплате услуг по содержанию имущества»;
- 020807000 «Расчеты с подотчетными лицами по оплате прочих услуг»;
- 020808000 «Расчеты с подотчетными лицами по оплате пособий по социальному страхованию населения»;
- 020809000 «Расчеты с подотчетными лицами по оплате пособий по социальной помощи населению»;
- 020810000 «Расчеты с подотчетными лицами по оплате социальных пособий, выплачиваемых организациями сектора государственного управления»;
- 020811000 «Расчеты с подотчетными лицами по оплате прочих расходов»;
- 020812000 «Расчеты с подотчетными лицами по приобретению основных средств»;
- 020813000 «Расчеты с подотчетными лицами по приобретению нематериальных активов»;
- 020814000 «Расчеты с подотчетными лицами по приобретению материалов»;
- 020815000 «Расчеты с подотчетными лицами по приобретению ценных бумаг, кроме акций»;
- 020816000 «Расчеты с подотчетными лицами по приобретению акций и иных форм участия в капитале».

Учет расчетов с подотчетными лицами ведется в соответствии с Классификацией операций сектора государственного управления, т.е. 24, 25 и 26 разряды обозначают:

- 560 – увеличение дебиторской задолженности подотчетного лица;
- 660 – уменьшение дебиторской задолженности подотчетного лица.

Например:

- 020802560 – Увеличение дебиторской задолженности подотчетных лиц по оплате услуг связи;
- 020802660 – Уменьшение дебиторской задолженности подотчетных лиц по оплате услуг связи.

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.

О расходовании авансовых сумм подотчетные лица представляют Авансовый отчет с приложением документов, подтверждающих произведенные расходы. Документы, приложенные к авансовому отчету, нумеруются подотчетным лицом в порядке их записи в отчете.

Аналитический учет расчетов с подотчетными лицами ведется в Журнале по расчетам с подотчетными лицами, либо в Карточке учета средств и расчетов.

Операции по счету 020800000 «Расчеты с подотчетными лицами» представлены в табл. 12.

Таблица 12

Операции по счету 020800000 «Расчеты с подотчетными лицами»

Содержание операции	Дебет	Кредит
1	2	3
Выдача сумм под отчет	020800000 Расчеты с подотчетными лицами (020801560; 020802560; 020803560; 020804560; 020805560; 020806560; 020807560; 020808560; 020809560; 020810560; 020811560; 020812560; 020813560; 020814560; 020815560; 020816560)	020104610 Выбытия из кассы

Окончание табл. 12

1	2	3
Израсходованные суммы аванса	010600000 Вложения в нефинансовые активы (010601310; 010602320; 010604340), 030201830 Погашение кредиторской задолженности по оплате труда, 040101200 Расходы учреждения	020800000 Расчеты с подотчетными лицами (020801660; 020802660; 020803660; 020804660; 020805660; 020806660; 020807660; 020808660; 020809660; 020810660; 020811660; 020812660; 020813660; 020814660; 020815660; 020816660)
Возвращенные остатки подотчетных сумм	020104510 Поступления в кассу	020800000 Расчеты с подотчетными лицами (020801660; 020802660; 020803660; 020804660; 020805660; 020806660; 020807660; 020808660; 020809660; 020810660; 020811660; 020812660; 020813660; 020814660; 020815660; 020816660)

2.1.3. Учет расчетов по недостачам

Учет расчетов по недостачам ведется на счете 020900000 «Расчеты по недостачам» в соответствии с Классификацией операций сектора государственного управления на следующих счетах:

- 020901000 «Расчеты по недостачам основных средств»;
- 020902000 «Расчеты по недостачам произведенных активов»;
- 020903000 «Расчеты по недостачам нематериальных активов»;
- 020904000 «Расчеты по недостачам материальных запасов»;
- 020905000 «Расчеты по недостачам финансовых активов».

На счете 020900000 учитываются расчеты по суммам выявленных недостач и хищений денежных средств и ценностей, суммы потерь от порчи материальных ценностей и другие суммы, подлежащие удержанию и списанию в установленном порядке.

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 относятся на виновных лиц и уточняются в соответствии с исполнительным листом.

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

Операции по счету 020900000 «Расчеты по недостачам» представлены в табл. 13.

Таблица 13

Операции по счету 020900000 «Расчеты по недостачам»

Содержание операции	Дебет	Кредит
1	2	3
Суммы выявленных недостач, хищений, потерь и др. по рыночной стоимости	020900000 Расчеты по недостачам (020901560; 020902560; 020903560; 020904560; 020905560)	040101172 Доходы от реализации активов

1	2	3
Суммы, поступившие в возмещение причиненного учреждению ущерба	020101510 Поступления денежных средств учреждения на банковские счета, 020104510 Поступления в кассу	020900000 Расчеты по недостачам (020901660; 020902660; 020903660; 020904660; 020905660)
Суммы, списанные с баланса в связи с невозможностью установить виновных лиц	040101172 Доходы от реализации активов	020900000 Расчеты по недостачам (020901660; 020902660; 020903660; 020904660; 020905660)

2.2. Учет финансирования

Бюджетное финансирование – это предоставление средств бюджета на безвозвратной основе в распоряжение руководителя организации на осуществление расходов, предусмотренных в утвержденном бюджете на соответствующий год. Важная роль в организации рациональной системы расходования бюджетных средств отводится, прежде всего, принципам бюджетного финансирования. К общим принципам бюджетного финансирования можно отнести: соблюдение законности бюджетного финансирования, то есть выделение бюджетных средств может происходить только на основе утвержденного бюджета; целевой характер предоставления средств; предоставление бюджетных средств с учетом использования ранее выделенных ассигнований; получение максимального эффекта от использования бюджетных средств.

Существуют два способа бюджетного финансирования:

– финансирование по системе «нетто-бюджет». Этот способ предоставления денежных средств характеризуется тем, что средства из бюджета выделяются на довольно ограниченный круг затрат, предусмотренных утвержденным бюджетом;

– финансирование по системе «брутто-бюджет» применяется для организаций, полностью состоящих на бюджетном финансировании. В этом случае бюджетные средства выделяются на все виды расходов, которые связаны как с текущим содержанием, так и с расширением деятельности бюджетного учреждения. В зависимости от применения одного из способов можно выделить следующие формы финансирования:

текущее финансирование (выплата заработной платы, расходы на товары и услуги, взносы в фонды социального страхования и другие текущие платежи); финансирование капитальных затрат (осуществление капитальных вложений). Для учета финансирования необходимо различать главных распорядителей средств бюджета, распорядителей и получателей.

Главный распорядитель средств бюджета – орган государственной власти Российской Федерации, орган государственной власти субъекта Российской Федерации, орган местного самоуправления или иной прямой получатель средств бюджета, определенный соответствующим законом о бюджете на очередной финансовый год и имеющий право распределять ассигнования по направлениям, установленным этим законом, по распорядителям и получателям средств бюджета, находящимся в его ведении.

Распорядитель средств бюджета – орган государственной власти Российской Федерации, орган государственной власти субъекта Российской Федерации или орган местного самоуправления, бюджетное учреждение, получающее ассигнования бюджета от главного распорядителя для их распределения между получателями средств бюджета, находящихся в его ведении.

Получатель средств бюджета – бюджетное учреждение, находящееся в ведении главного распорядителя или распорядителя, имеющее право на получение бюджетных ассигнований.

Финансирование бюджетных учреждений производится в безвозвратном порядке в строгом соответствии с назначениями, предусмотренными в их сметах.

Для того чтобы получить финансирование, в казначейство необходимо предоставить заявку с указанием раздела, кода экономической классификации, вида расходов и требуемой суммы. К заявке необходимо приложить документы, подтверждающие необходимость получения средств (счета-фактуры, договора и другие документы).

Согласно Инструкции № 70н от 26.08.2004 г. корреспонденция по учету финансирования представлена в табл. 14.

Таблица 14

**Корреспонденция счетов
по учету финансирования и списанию расходов**

Содержание операции	Дебет	Кредит
1	2	3
Получено финансирование	030404000 Внутренние расчеты между главными распорядителями (распорядителями) и получателями средств	030405000 Расчеты по платежам из бюджета с органами, организующими исполнение бюджетов

1	2	3
Списаны расходы в конце года	040103000 Финансовый результат прошлых отчетных периодов	040101200 Расходы учреждения

Отличительной особенностью бухгалтерского учета бюджетных учреждений является то, что все расходы учреждения должны производиться в строгом соответствии с утвержденной для него в установленном порядке сметой расходов. Эффективность работы учреждения во многом зависит от того, насколько грамотно составлена смета доходов и расходов.

Смета расходов – это основной плановый и финансовый документ, определяющий объём, целевое направление и поквартальное распределение средств, выделяемых из бюджета на содержание. Бухгалтерский учет бюджетных структур – это, прежде всего, учет исполнения сметы расходов. Расходы в бюджетных учреждениях учитывают в соответствии со структурой бюджетной классификации Российской Федерации. Средства из бюджета на содержание учреждения и проведение мероприятий выделяются на основе утвержденных смет. Предусмотренные в сметах ассигнования являются предельными и расходование сверх этих сумм не разрешается. Нельзя производить расходы, не предусмотренные сметой, если нет экономии средств. Производимые расходы считаются действительными при наличии подтверждающих и других правильно оформленных документов.

Основными нормативными документами, регламентирующими порядок составления и исполнения смет доходов и расходов, являются Бюджетный кодекс РФ № 154-ФЗ от 31.07.1998 г. с изменениями и дополнениями, Бюджетная классификация РФ, утвержденная приказом Минфина РФ от 10.12.2004 г. № 114н, методические указания Минфина РФ.

Форма сметы, основные показатели, по которым составляется смета доходов, нормы, и расценки для определения размера расходов общаются вышестоящими организациями. Расчет суммы расходов по смете на планируемый год производится исходя из объёма деятельности учреждения, определяемого планом развития, и фактического его исполнения за предшествующий период. Смета расходов составляется в начале года, в ней указывается общая сумма необходимых средств, основные направления расходования с разбивкой поквартально. При составлении сметы для обоснования требуемых сумм дают более подробную номенклатуру расходов, выделяя внутри статьи отдельные расходы. Смета доходов и расходов составляется с учетом жесткого режима экономии материальных ресурсов.

В соответствии с законодательством об основах бюджетного устройства и бюджетного процесса в Российской Федерации бюджетное учреждение расходует бюджетные средства исключительно на оплату труда в соответствии с правовыми актами и трудовыми договорами, которые регулируют размер заработной платы работников, перечисление страховых взносов во внебюджетные фонды, трансферты населению; командировочные расходы и иные компенсационные выплаты; оплату работ, услуг и товаров по заключенным договорам.

Процесс расходования средств делится на три стадии:

а) санкционирование расходов – это установление и доведение до бюджетного учреждения лимитов бюджетных обязательств на принятие учреждениями финансовых обязательств, оплата которых будет производиться за счет средств бюджета;

б) финансирование расходов – это выделение бюджетных средств в пределах лимитов финансирования на основе утвержденной росписи доходов и расходов бюджета. Объем финансирования расходов – это объем прав получателя на оплату обязательств за счет средств бюджета;

в) кассовые расходы – это операция по списанию средств со счета органа казначейства в оплату обязательств, принятых получателем в установленном порядке и подлежащих оплате за счет средств бюджета. Практически кассовый расход – это отражение расходов в момент оплаты. Кроме оплаты обязательств, принятых бюджетополучателем, к кассовым расходам относится и снятие денежной наличности. Объем производимых кассовых расходов зависит от выделенного учреждению бюджетного финансирования, а также от величины остатка денежных средств на лицевых счетах.

Осуществить кассовые расходы невозможно при отсутствии денежных средств по соответствующему коду бюджетной классификации Российской Федерации на лицевом счете учреждения. Поскольку кассовые расходы отражают списание денежных средств с лицевого счета учреждения, то в бухгалтерском учете эти расходы учитываются на соответствующих счетах по учету движения бюджетных средств. При формировании кассовых расходов составляются проводки (табл. 15).

Таблица 15

Корреспонденция счетов по учету кассовых расходов

Содержание операции	Дебет	Кредит
1	2	3
Получены в кассу денежные средства	020104510 Поступления в кассу	020101610 Выбытия денежных средств учреждения с банковских счетов

1	2	3
Выдано под отчет на командировочные расходы	020802560 Увеличение дебиторской задолженности подотчетных лиц по оплате услуг связи	020104610 Выбытия из кассы
Выдана заработная плата	030201830 Уменьшение кредиторской задолженности по оплате труда	020104610 Выбытия из кассы

Фактические расходы – это расходы, предусмотренные сметой доходов и расходов и оформленные соответствующими документами. К фактическим расходам относятся расходы по неоплаченным счетам кредиторов, обязательствам перед бюджетом, государственными внебюджетными фондами, начисленной заработной плате и др. То есть, фактические расходы – это расходы, которые фактически произведены, но могут быть ещё не оплачены. При этом расходы должны быть документально подтверждены актами приёмки-передачи услуг, актами на списание материалов, авансовыми отчетами и иными документами. Практически при употреблении термина «фактические расходы» речь идет об учете расходов по методу начислений. Основанием для отражения фактических расходов является первичный документ. Учет фактических расходов ведется по разделам, подразделам, целевым статьям, кодам экономической классификации расходов. Корреспонденции для учета фактических расходов представлены в табл. 16.

Таблица 16

Корреспонденции для учета фактических расходов

Содержание операции	Дебет	Кредит
Начисление заработной платы	040101211 Расходы по оплате труда	030201730 Увеличение кредиторской задолженности по оплате труда
Начисление стипендий	040101226 Расходы на прочие услуги	030216730 Увеличение кредиторской задолженности по прочим расходам

2.3. Смета доходов и расходов

Отличительной особенностью бухгалтерского учета бюджетных учреждений является то, что все расходы учреждения должны производиться в строгом соответствии с утвержденной для него в установленном порядке смете расходов.

Смета расходов – основной плановый и финансовый документ, определяющий объем, целевое направление и поквартальное распределение средств, выделяемых из бюджета на содержание.

Средства из бюджета на содержание учреждения и проведение мероприятий выделяются на основе утвержденных смет. Предусмотренные в сметах ассигнования являются предельными и расходование сверх этих сумм не разрешается. Нельзя производить расходы, не предусмотренные сметой, если нет экономии средств.

Форма сметы, основные показатели, по которым составляется смета расходов, нормы и расценка для определения размера расходов общаются вышестоящими организациями.

Расчет сумм расходов по смете на планируемый год производится исходя из объема деятельности учреждения, определенного планом развития учреждения, и фактического его исполнения за предшествующий период.

Расходы бюджетных учреждений подразделяются на капитальные вложения и текущее содержание учреждений. Последние состоят из административно-хозяйственных и операционных расходов.

Административно-хозяйственные расходы включают затраты на содержание управленческого персонала, хозяйственного персонала и вспомогательного персонала, на командировки, приобретение инвентаря и т.д.

Операционные расходы – это затраты, связанные с осуществлением деятельности учреждения (расходы на медикаменты, питание, педагогический фонд заработной платы, учебные расходы). Размеры операционных расходов определяются на основе норм расходов, т.е. затрат на расчетную единицу. Различают материальные (в натуральном выражении) и денежные (стоимостное выражение материальных) нормы расходов.

Смета составляется в начале года, в ней указывается общая сумма необходимых средств, а также сумма планируемых внебюджетных доходов, основные направления расходования с разбивкой поквартально. Все расходы, включаемые в смету, группируются по видам и целевому назначению, при определении суммы строго соблюдается режим экономии. При составлении проекта сметы для обоснования требуемых сумм расходов дают более подробную номенклатуру расходов, выделяя внутри статьи отдельные расходы. Например, по статье «Материальные и приравненные к ним затраты» выделяют приобретение предметов снаб-

жения и расходных материалов, оплату транспортных услуг, оплату услуг связи, оплата коммунальных услуг и прочее. Экономические нормативы разрабатываются и утверждаются министерствами, ведомствами и другими заинтересованными организациями из расчета средних величин затрат на расчетную единицу.

Утвержденные сметы расходов оформляются подписью руководителя учреждения и главного бухгалтера. При утверждении сметы проверяется необходимость и целесообразность предусмотренных расходов, соответствие их объему работы учреждения, соблюдение норм расходов. Утверждение сметы расходов бюджетного учреждения производится после утверждения соответствующего бюджета, в данном случае – федерального.

При исполнении сметы бюджетные учреждения производят кассовые и фактические расходы.

Кассовыми расходами считаются все суммы, выданные банком с бюджетных и текущих счетов как путем безналичной оплаты счетов, так и наличными деньгами за вычетом сумм, внесенных в банк на восстановление кредитов. Кассовые расходы показывают сумму средств, полученных учреждением из бюджета, что позволяет располагать данными о кассовом исполнении сметы и об остатках неиспользованных кредитов на каждую конкретную дату. Кассовые расходы могут быть выше или ниже фактических.

Фактическими расходами являются действительные затраты учреждения, оформленные соответствующими документами, включая расходы по неоплаченным счетам кредиторов, по начисленной заработной плате и др. фактические расходы более полно свидетельствуют об окончательно произведенных расходах, чем кассовые. Их учет позволяет контролировать как ход фактического исполнения сметы расходов учреждения в целом, так и соблюдение установленных норм расходов по отдельным статьям и структурным подразделениям.

В смету расходов организации включаются только те статьи, которые соответствуют экономической классификации.

Экономическая классификация расходов бюджетов Российской Федерации определяет направления расходов бюджетов, в зависимости от экономического содержания операций, осуществляемых в секторе государственного управления.

В зависимости от степени влияния на чистую стоимость активов экономическая классификация расходов бюджетов Российской Федерации состоит из следующих групп:

- 200 – расходы;
- 300 – поступление нефинансовых активов;
- 500 – поступление финансовых активов;
- 600 – выбытие финансовых активов.

Кроме того, настоящая классификация состоит из статей и соответствующих подстатей, отражающих наиболее детальное распределение расходов бюджетов.

Статья 210 «Оплата труда и начисления на оплату труда» включает в себя следующие подстатьи:

- 211 «Заработная плата»;
- 212 «Прочие выплаты»;
- 213 «Начисления на оплату труда».

Подстатья 211 «Заработная плата» включает расходы по заработной плате; основному и дополнительному денежному довольствию военнослужащих; дополнительной плате за сверхурочную и ночную работу, а также за работу в выходные дни; оплату отпусков; стимулирующие и компенсационные выплаты (доплаты, надбавки, премии и т.п.).

Подстатья 212 «Прочие выплаты» включает расходы по оплате мер социальной поддержки в соответствии с законодательством Российской Федерации: по компенсации стоимости жилья, связанной с наймом (поднаймом) жилых помещений, а также коммунальных услуг, предоставляемых педагогическим, медицинским работникам, работникам культуры, госветслужбы и работникам других бюджетных учреждений, проживающим и работающим в сельской местности и поселках городского типа в соответствии с действующим законодательством; возмещения стоимости найма жилого помещения при изменении места жительства по инициативе работодателя; расходы по оплате суточных, подъемные пособия, страховые гарантии военнослужащим (право на возмещение вреда), денежную компенсацию на санаторно-курортное лечение и оздоровительный отдых военнослужащим и приравненным к ним лицам в размерах, установленных законодательством Российской Федерации. Оплата проезда к месту отпуска и обратно. Покупка путевок работающим судьям.

Подстатья 213 «Начисления на оплату труда» отражает расходы по оплате работодателем единого социального налога в соответствии с налоговым законодательством Российской Федерации, а также взносов по страховым тарифам на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний.

Статья 220 «Приобретение услуг» включает в себя следующие подстатьи:

- 221 «Услуги связи»;
- 222 «Транспортные услуги»;
- 223 «Коммунальные услуги»;
- 224 «Арендная плата за пользование имуществом»;
- 225 «Услуги по содержанию имущества»;
- 226 «Прочие услуги».

Подстатья 221 «Услуги связи» отражает расходы по оплате услуг связи, в том числе оплату использования телефонных, телеграфных каналов связи (в том числе регистрация сокращенных телеграфных адресов), каналов передачи данных (информации), услуг почтовой связи (в т.ч. оплата услуг фельдъегерской и специальной связи), документальной электросвязи, радиосвязи и мобильных телесистем, сотовой и пейджинговой связи, глобальной информационной сети Интернет, соединительных, специальных и прямых линий связи, а также расходы, связанные с предоставлением доступа к каналам связи (установка телефонов и других средств связи).

Подстатья 222 «Транспортные услуги» отражает расходы по оплате транспортных услуг, оказываемых сторонними организациями, в том числе оплату найма транспортных средств, услуг по пассажирским и грузовым перевозкам; транспортных расходов по служебным командировкам; стоимости переезда и иных транспортных расходов, осуществляемых в соответствии с законодательством Российской Федерации и связанных с перемещением работников, военнослужащих и членов их семей к месту работы (службы), месту жительства; оплату стоимости переезда к месту жительства осуждённых, освобождаемых от ограничения свободы, ареста или лишения свободы на определенный срок, а также другие транспортные услуги (за исключением расходов на обязательное страхование гражданской ответственности владельцев транспортных средств).

Подстатья 223 «Коммунальные услуги» отражает расходы по оплате коммунальных услуг, в том числе оплату отопления, технологических нужд; потребления газа (включая его транспортировку по газораспределительным сетям и плату за снабженческо-сбытовые услуги); потребления электроэнергии для хозяйственных, производственных, технических, лечебных, научных, учебных и других целей; водоснабжения (в том числе горячего), канализации, ассенизации.

Подстатья 224 «Арендная плата за пользование имуществом» отражает расходы по оплате арендной платы, начисленной в соответствии с заключенными договорами аренды имущества, включая аренду помещений, сооружений, транспортных средств и другого имущества.

Подстатья 225 «Услуги по содержанию имущества» включает расходы на оплату услуг сторонним организациям, связанных с содержанием в соответствии с правилами и нормами эксплуатации нефинансовых активов, находящихся в оперативном управлении либо в аренде, в т.ч. содержание в чистоте инвентаря, помещений, зданий, дворов; пусконаладочных работ, техническое обслуживание и ремонт всех видов техники (включая лифтовое оборудование, компьютерную и оргтехнику, средства связи, приборы и т.п.), транспортных средств; текущий и капитальный ремонт имущества (инвентаря, мебели, зданий, сооружений,

включая их благоустройство и реставрацию и др.); содержание и ремонт автомобильных дорог и искусственных сооружений на них; других услуг, связанных с эксплуатацией имущества.

Статья 230 «Обслуживание долговых обязательств».

Статья 240 «Безвозмездные и безвозвратные перечисления организациям».

Статья 250 «Безвозмездные и безвозвратные перечисления бюджетам».

Статья 260 «Социальное обеспечение» включает в себя следующие подстатьи:

261 «Пособия по социальному страхованию населения»;

262 «Пособия по социальной помощи населению»;

263 «Социальные пособия, выплачиваемые организациями сектора государственного управления».

Статья 290 «Прочие расходы» включает в себя расходы по выплате стипендий; оплату налогов в соответствии с налоговым законодательством Российской Федерации.

Статья 300 «Поступление нефинансовых активов» включает в себя следующие подстатьи:

310 «Увеличение стоимости основных средств»;

320 «Увеличение стоимости нематериальных активов»;

340 «Увеличение стоимости материальных запасов».

Подстатья 310 «Увеличение стоимости основных средств» включает:

оплату приобретения основных средств: зданий, сооружений, передаточных устройств, рабочих и силовых машин и оборудования, измерительных и регулирующих приборов и устройств, компьютерной и оргтехники, транспортных средств, инструментов, производственного и хозяйственного инвентаря, рабочего и продуктивного скота, многолетних насаждений, внутрихозяйственных дорог, а также расходы на их модернизацию;

оплату приобретения и изготовления постельного белья и принадлежностей, одежды и обмундирования, включая спецодежду;

оплату работ, осуществляемых сторонними организациями по возведению, расширению, реконструкции постоянных зданий и сооружений и связанных с ними работ по монтажу железобетонных, металлических, деревянных и других строительных конструкций, работ по монтажу и установке конструкций и других устройств, связанных с оборудованием, других работ, связанных с монтажом оборудования;

оплату капитального строительства.

Подстатья 320 «Увеличение стоимости нематериальных активов» включает:

оплату прав, возникающих из авторских и иных договоров, на создание научных разработок, произведений науки, литературы, искусства

и объекты смежных прав и т.п.; патентов на изобретения, промышленных образцов, селекционных достижений; свидетельств на полезные модели, товарные знаки и знаки обслуживания или лицензионных договоров на их использование; прав на «ноу-хау»;

приобретение исключительных прав на программное обеспечение и баз данных для ЭВМ;

приобретение и пополнение нематериальных активов, в том числе приобретение драматических, музыкальных и художественных произведений Министерства культуры Российской Федерации органами исполнительной власти в сфере культуры субъектов Российской Федерации, а также органами местного самоуправления.

Подстатья 340 «Увеличение стоимости материальных запасов» включает:

приобретение запасных частей ко всем видам транспорта, оборудования, механизмов, приборов, устройств, аппаратов, средств связи, вычислительной и организационной техники, вооружения и военной техники и т.п.

Учет расходов является одним из важнейших звеньев бухгалтерского учета в учреждениях непромышленной сферы. Правильно поставленный учет расходов дает возможность контролировать расходование специальных средств.

Контрольные вопросы

1. Какие документы регламентируют учет денежных средств в бюджетных организациях?
2. Какие документы оформляются при приеме кассира на работу?
3. Как оформляется поступление и выдача денег по кассе?
4. Какими корреспонденциями оформляется движение денежных средств по кассе?
5. Как учитываются денежные средства в пути?
6. Кому может быть выдана сумма под отчет?
7. Какими корреспонденциями отражается учет расчетов с подотчетными лицами?
8. Почему учет расчетов с подотчетными лицами учитывается в разделе «Учет финансовых активов»?
9. Как отражаются расходы организации?

3. УЧЕТ НЕФИНАНСОВЫХ АКТИВОВ

3.1. Учет основных средств

В хозяйственной деятельности любой организации особая роль принадлежит основным средствам.

К основным средствам 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.

Учет основных средств ведется в разделе «Нефинансовые активы». Как уже отмечалось, в бухгалтерии используются последние 9 знаков. Это 18 разряд, который обозначает источник финансирования; 19, 20, 21 разряды обозначают синтетический счет. Например:

Счет 01000000 «Нефинансовые активы»;
Счет 01010000 «Основные средства»;
Счет 01020000 «Непроизведенные активы»;
Счет 010301000 «Нематериальные активы»;
Счет 01040000 «Амортизация»;
Счет 01050000 «Материальные запасы»;
Счет 01060000 «Вложения в нефинансовые активы»;
Счет 01070000 «Нефинансовые активы в пути».

22 и 23 разряды обозначают аналитический счет, но не в том понимании, как в коммерческом учете аналитический счет обозначает конкретно одну единицу учета, а как бы группу однородных объектов.

Например: Счет 01010000 «Основные средства» состоит из нескольких аналитических счетов:

010101000 «Жилые помещения»;
010102000 «Нежилые помещения»;
010103000 «Сооружения»;
010104000 «Машины и оборудование»;
010105000 «Транспортные средства»;
010106000 «Производственный и хозяйственный инвентарь»;
010107000 «Библиотечный фонд»;
010108000 «Мягкий инвентарь»;
010109000 «Драгоценности и ювелирные изделия»;
010110000 «Прочие основные средства».

24, 25, 26 знаки соответствуют КОСГУ (Классификации операций сектора государственного управления). Например:

300 «Поступление нефинансовых активов» имеет следующую детализацию:

310 – «Увеличение стоимости основных средств»;

- 320 – «Увеличение стоимости нематериальных активов»;
- 330 – «Увеличение стоимости земли»;
- 340 – «Увеличение стоимости материальных запасов».
- 400 – «Выбытие нефинансовых активов» имеет детализацию:
- 410 – «Уменьшение стоимости основных средств»;
- 420 – «Уменьшение стоимости нематериальных активов»;
- 430 – «Уменьшение стоимости земли»;
- 440 – «Уменьшение стоимости материальных запасов».

К примеру, если мы возьмем аналитический счет «Машины и оборудование», то 010104310 «Увеличение стоимости машин и оборудования», а 010104410 «Уменьшение стоимости машин и оборудования».

Основные средства организации разнообразны по составу, назначению и характеру участия в процессе выполнения работ и оказания услуг, поэтому целесообразна их классификация. Типовая классификация основных средств в Российской Федерации по их видам установлена Общероссийским классификатором, утвержденным постановлением Государственного стандарта Российской Федерации от 26.12.1994 года № 359.

В организациях применяется единая типовая классификация ОС:

- 1) по отраслевому признаку;
- 2) по назначению;
- 3) по видам;
- 4) по принадлежности;
- 5) по использованию.

Основными задачами бухгалтерского учета основных средств являются:

- правильное документальное оформление и своевременное отражение в учетных регистрах поступления основных средств, их внутреннее перемещение и выбытие;

- правильное исчисление и отражение в учете суммы амортизации основных средств;

- точное определение результатов при ликвидации основных средств;

- контроль за затратами на ремонт основных средств, за их сохранностью и эффективностью использования.

Основные средства принимаются к бухгалтерскому учету по их первоначальной стоимости.

1) Первоначальной стоимостью основных средств признается сумма фактических вложений учреждения в приобретение, сооружение и изготовление объектов основных средств.

Вложениями на приобретение, сооружение и изготовление основных средств являются:

- суммы, уплачиваемые в соответствии с договором поставщику (продавцу), в том числе налог на добавленную стоимость (кроме их

приобретения за счет средств от предпринимательской и иной деятельности, приносящей доход);

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

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

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

таможенные пошлины;

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

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

иные затраты, непосредственно связанные с приобретением, сооружением и изготовлением объекта основных средств.

Вложения на приобретение и сооружение основных средств определяются (уменьшаются или увеличиваются) с учетом суммовых разниц, возникающих в случаях, когда оплата производится в валюте Российской Федерации, в сумме, эквивалентной сумме в иностранной валюте (условных денежных единицах). Под суммовой разницей понимается разница между рублевой оценкой, выраженной в иностранной валюте (условных денежных единицах), кредиторской задолженности по оплате объекта основных средств, исчисленной по официальному или иному согласованному курсу на дату принятия ее к бухгалтерскому учету, и рублевой оценкой этой кредиторской задолженности, исчисленной по официальному или иному согласованному курсу на дату ее погашения.

2) Первоначальной стоимостью основных средств, полученных учреждением по договору дарения (безвозмездно), признается их текущая рыночная стоимость на дату принятия к бухгалтерскому учету, а также стоимость услуг, связанных с их доставкой, регистрацией и приведением их в состояние, пригодное для использования. Под текущей рыночной стоимостью понимается сумма денежных средств, которая может быть получена в результате продажи указанных активов на дату принятия к бухгалтерскому учету.

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

С течением времени первоначальная стоимость основных средств отклоняется от стоимости аналогичных основных средств, приобретаемых или вводимых в современных условиях. Для устранения этого отклонения необходимо периодически осуществлять переоценку основных средств и определять восстановительную стоимость.

Восстановительная стоимость – это стоимость воспроизводства основных средств в современных условиях. Переоценка основных фондов по восстановительной стоимости производится по соответствующим решениям Правительства Российской Федерации.

В бюджетных организациях переоценка основных средств осуществлялась двумя методами: путем индексации их балансовой стоимости и путем прямого пересчета балансовой стоимости применительно к ценам, складывающимся на 1 января 1997 года.

Объекты, которые подвергались переоценке, учитываются по восстановительной стоимости.

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

Учреждения проводят переоценку стоимости объектов основных средств по состоянию на начало отчетного года путем пересчета их первоначальной стоимости или текущей (восстановительной) стоимости, если данные объекты переоценивались ранее, и сумм амортизации, начисленной за все время использования объектов.

Результаты проведенной по состоянию на первое число отчетного года переоценки объектов основных средств 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.

Операции по переоценке объектов основных средств представлены в табл. 17.

Таблица 17

Корреспонденции по переоценке основных средств

Содержание операции	Дебет	Кредит
1	2	3
Дооценка стоимости объекта основных средств	010100000 Основные средства	040103000 Финансовый результат прошлых отчетных периодов
Уценка стоимости объекта основных средств	040103000 Финансовый результат прошлых отчетных периодов	010100000 Основные средства

1	2	3
Дооценка амортизации	040103000 Финансовый результат прошлых отчетных периодов	010400000 Амортизация
Уценка амортизации	010400000 Амортизация	040103000 Финансовый результат прошлых отчетных периодов

Переоценка активов в драгоценных металлах осуществляется в порядке, установленном Министерством финансов Российской Федерации на дату совершения операций, а также на отчетную дату составления бухгалтерской отчетности.

Операции по переоценке активов в драгоценных металлах представлены в табл. 18.

Таблица 18

Корреспонденции по драгоценным металлам

Содержание операции	Дебет	Кредит
Дооценка драгоценных металлов	010109310 Увеличение стоимости драгоценностей и ювелирных изделий	040101171 Доходы от переоценки активов
Уценка драгоценных металлов	040101171 Доходы от переоценки активов	010109410 Уменьшение стоимости драгоценностей и ювелирных изделий

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

Учет основных средств ведется в полных рублях. Суммы копеек относятся на счет «Прочие расходы».

Единицей бюджетного 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 предназначенных для выполнения определенной работы. Комплекс конструктивно-сочлененных предметов – это один или несколько предметов одного или разного назначения, смонтированных на одном фундаменте, в результате чего каждый входящий в комплекс предмет может выполнять свои функции только в составе комплекса, а не самостоятельно.

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

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

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

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

Каждому объекту, кроме объектов стоимостью до 1000 рублей включительно, а также мягкого инвентаря, посуды независимо от стоимости, независимо от того, находится ли он в эксплуатации, в запасе или на консервации, присваивается уникальный инвентарный порядковый номер.

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.

Должностные лица, у которых находятся на ответственном хранении основные средства, назначаются приказом руководителя учреждения.

Поступившие основные средства принимает комиссия, назначенная руководителем учреждения.

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

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

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

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.

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

Аналитический учет основных средств ведется в инвентарных карточках:

- инвентарная карточка учета основных средств;
- инвентарная карточка группового учета основных средств.

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

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

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

Лица, ответственные за хранение основных средств, ведут Инвентарные списки основных средств. Лица, ответственные за предметы мягкого инвентаря, посуды, ведут учет в Книге (Карточке) учета материальных ценностей.

Учет разбитой посуды ведется в Книге регистрации боя посуды.

Поступление и внутреннее перемещение основных средств оформляются следующими первичными документами:

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

акт о приеме-передаче здания (сооружения) (ф. 0306030);

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

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

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

требование-накладная (ф. 0315006);

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

Передача основных средств в эксплуатацию оформляется следующими документами:

стоимостью до 1000 рублей – на основании Ведомости выдачи материальных ценностей на нужды учреждения (ф.0504210);

стоимостью свыше 1000 рублей, а также посуды, мягкого инвентаря, библиотечного фонда, независимо от стоимости, – на основании Требований-накладных (ф.0315006) с изменением материально ответственного лица в регистрах аналитического учета объектов основных средств.

Выбытие основных средств оформляется следующими первичными документами:

Акт о списании объекта основных средств (кроме автотранспортных средств) (ф. 0306003);

Акт о списании групп объектов основных средств (кроме автотранспортных средств) (ф.0306033);

Акт о списании автотранспортных средств (ф. 0306004);

Акт о списании мягкого и хозяйственного инвентаря (ф. 0504143);

Акт о списании исключенной из библиотеки литературы (ф. 0504144) с приложением списков исключенной литературы.

Разборка и демонтаж основных средств до утверждения актов об их списании не допускается.

Операции по движению объектов основных средств представлены в табл. 19.

Таблица 19

Корреспонденции по движению основных средств

Содержание операции	Дебет	Кредит
1	2	3
Прием в эксплуатацию вновь выстроенных зданий, сооружений или работ по их реконструкции	010101310 Увеличение стоимости жилых помещений, 010102310 Увеличение стоимости нежилых помещений, 010103310 Увеличение стоимости сооружений	010601410 Уменьшение капитальных вложений в основные средства

Продолжение табл. 19

1	2	3
Принятие к бухгалтерскому учету объектов основных средств по первоначальной стоимости, сформированной при их приобретении, безвозмездном получении, изготовлении хозяйственным способом	010100000 Основные средства	010601410 Уменьшение капитальных вложений в основные средства
Оприходование излишков основных средств, выявленных при инвентаризации, по рыночной стоимости	010100000 Основные средства	040101180 Прочие доходы
Передача основных средств в эксплуатацию стоимостью до 1000 рублей	040101172 Доходы от реализации активов	010106410 Уменьшение стоимости производственного и хозяйственного инвентаря 010110410 Уменьшение стоимости прочих основных средств
Списание объектов основных средств при их продаже, вследствие недостачи, отнесенной за счет виновных лиц, отражается по балансовой стоимости	010400000 Амортизация (010401410; 010402410; 010403410; 010404410; 010405410; 010406410), 040101172 Доходы от реализации активов	010100000 Основные средства (010101410; 010102410, 010103410; 010104410; 010105410; 010106410; 010107410; 010108410; 010109410; 010110410)
Безвозмездная передача объектов основных средств	010400000 Амортизация (010401410; 010402410; 010403410; 010404410; 010405410; 010406410)	010100000 Основные средства (010101410; 010102410, 010103410; 010104410; 010105410; 010106410; 010107410; 010108410; 010109410; 010110410)

1	2	3
Списание объектов основных средств, пришедших в негодность	010400000 Амортизация (010401410; 010402410; 010403410; 010404410; 010405410; 010406410); 040101172 Доходы от реализации активов	010100000 Основные средства (010101410; 010102410, 010103410; 010104410; 010105410; 010106410; 010107410; 010108410; 010109410; 010110410)
Списание объектов основных средств, пришедших в негодность вследствие стихийных бедствий и иных чрезвычайных ситуаций	010400000 Амортизация (010401410; 010402410; 010403410; 010404410; 010405410; 010406410); 040101273 Чрезвычайные расходы по операциям с активами	010100000 Основные средства (010101410; 010102410, 010103410; 010104410; 010105410; 010106410; 010107410; 010108410; 010109410; 010110410)

Учет основных средств ведется в соответствии с классификацией, установленной Общероссийским классификатором основных фондов (ОКОФ). Кроме объектов, входящих в состав ОКОФ, подлежат бюджетному учету:

ювелирные изделия из драгоценных металлов и драгоценных камней, а также самородки драгоценных металлов и драгоценные камни, слитки и бруски золота, серебра, платины и палладия, а также монеты из драгоценных металлов (золота, серебра, платины и палладия), за исключением монет, являющихся валютой Российской Федерации, находящиеся в составе государственных запасов драгоценных металлов и драгоценных камней на счете 010109000 «Драгоценности и ювелирные изделия»;

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, полшубки, 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.) на счете 010108000 «Мягкий инвентарь»;

посуда в составе счета 010106000 «Производственный и хозяйственный инвентарь»;

виды специальных (военных) основных средств по соответствующим счетам аналитического учета счета 010100000 «Основные средства».

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

Для контроля за соответствием учетных данных по объектам основных средств у материально ответственных лиц и данных по соответствующим счетам аналитического учета счета 010100000 «Основные средства» составляется Оборотная ведомость по нефинансовым активам.

3.2. Учет непроизведенных активов

В бюджетном учете в состав нефинансовых активов входят непроизведенные активы, которые учитываются на счете 010200000 «Непроизведенные активы». Счет предназначен для учета непроизведенных активов, используемых в процессе деятельности учреждения, не являющихся продуктами производства, права собственности на которые должны быть установлены и законодательно закреплены (земля, ресурсы недр и пр.).

Счет 010200000 «Непроизведенные активы» состоит из аналитических счетов:

010201000 «Земля»;

010202000 «Ресурсы недр»;

010203000 «Прочие непроизведенные активы».

На счете 010201000 «Земля» учитываются объекты непроизведенных активов в виде земельных участков; капитальные расходы, неотделимые от земельных участков (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).

На счете 010202000 «Ресурсы недр» учитываются объекты 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 010203000 «Прочие непроизведенные активы» учитываются объекты непроизведенных активов, не учитываемые на других счетах по учету объектов непроизведенных активов, например радиочастотный спектр.

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

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

Операции по переоценке стоимости объектов произведенных активов представлены в табл. 20.

Таблица 20

**Корреспонденции по переоценке стоимости объектов
произведенных активов**

Содержание операции	Дебет	Кредит
Дооценка стоимости объектов произведенных активов	010200000 Произведенные активы	040103000 Финансовый результат прошлых отчетных периодов
Уценка стоимости объектов произведенных активов	040103000 Финансовый результат прошлых отчетных периодов	010200000 Произведенные активы

Каждому объекту произведенных 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 произведенных активов ведется в Инвентарной карточке учета основных средств.

Учет операций по выбытию и перемещению объектов произведенных активов ведется в Журнале операций по выбытию и перемещению нефинансовых активов.

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

Выбытие объектов произведенных 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).

Операции по поступлению и выбытию объектов произведенных активов представлены в табл. 21.

Таблица 21

Корреспонденции по поступлению и выбытию объектов произведенных активов

Содержание операции	Дебет	Кредит
1	2	3
Принятие к бухгалтерскому учету объектов произведенных активов при их приобретении, безвозмездном получении, осуществлении капитальных вложений по улучшению объектов произведенных активов, неотделимых от этих произведенных активов	010201330 Увеличение стоимости земли, 010202330 Увеличение стоимости ресурсов недр, 010203330 Увеличение стоимости прочих произведенных активов	010603440 Уменьшение капитальных вложений в произведенные активы
Оприходование излишков объектов произведенных активов, выявленных при инвентаризации, отражается по текущей рыночной стоимости на дату принятия их к бухгалтерскому учету	010201330 Увеличение стоимости земли, 010202330 Увеличение стоимости ресурсов недр, 010203330 Увеличение стоимости прочих произведенных активов	040101180 Прочие доходы

1	2	3
Списание объектов непроизведенных активов при их продаже, вследствие недостатка, отнесенной за счет виновных лиц	040101172 Доходы от реализации активов	010201430 Уменьшение стоимости земли, 010202430 Уменьшение стоимости ресурсов недр, 010203430 Уменьшение стоимости прочих непроизведенных активов
Списание объектов непроизведенных активов, пришедших в негодность	040101172 Доходы от реализации активов	010201430 Уменьшение стоимости земли, 010202430 Уменьшение стоимости ресурсов недр, 010203430 Уменьшение стоимости прочих непроизведенных активов
Списание объектов непроизведенных активов, пришедших в негодность вследствие стихийных бедствий и других чрезвычайных ситуаций	040101273 Чрезвычайные расходы по операциям с активами	010201430 Уменьшение стоимости земли, 010202430 Уменьшение стоимости ресурсов недр, 010203430 Уменьшение стоимости прочих непроизведенных активов

3.3. Учет нематериальных активов

Учет нематериальных активов ведется на счете 010301000 «Нематериальные активы».

Счет предназначен для учета нематериальных активов, которые удовлетворяют одновременно следующим условиям:

отсутствие материально-вещественной (физической) структуры;
возможность идентификации (выделения, отделения) от другого имущества;

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

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

не предполагается последующая перепродажа данного имущества;

наличие надлежаще оформленных документов, подтверждающих существование самого актива и исключительного права у учреждения на результаты интеллектуальной деятельности (патенты, свидетельства, другие охранные документы, договор уступки (приобретения) патента, товарного знака и т.п.).

Группировка объектов нематериальных активов осуществляется в соответствии с ОКОФ.

В состав объектов нематериальных активов не включаются:

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

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

материальные объекты (материальные носители), в которых выражены произведения науки, литературы, искусства, программы для ЭВМ и базы данных.

Объекты нематериальных активов отражаются в бюджетном учете и отчетности по первоначальной стоимости, т.е. по стоимости фактически вложений на их приобретение (изготовление), а объекты, которые подвергались переоценке, – по восстановительной стоимости.

Стоимость приобретения (изготовления) нематериальных активов включают в себя:

суммы, уплачиваемые в соответствии с договором уступки (приобретения) прав правообладателю (продавцу), в том числе налог на добавленную стоимость (кроме их приобретения за счет средств от предпринимательской и иной деятельности, приносящей доход);

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

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

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

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

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

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

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

Учреждения проводят переоценку стоимости объектов нематериальных активов по состоянию на начало отчетного года путем пересчета их первоначальной стоимости или текущей (восстановительной) стоимости, если данные объекты переоценивались ранее, и сумм амортизации, начисленной за все время использования объектов.

Результаты проведенной по состоянию на первое число отчетного года переоценки объектов нематериальных 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.

Операции по переоценке объектов нематериальных активов представлены в табл. 22.

Таблица 22

Корреспонденции по переоценке нематериальных активов

Содержание операции	Дебет	Кредит
1	2	3
Дооценка стоимости объекта нематериальных активов	010300000 Нематериальные активы	040103000 Финансовый результат прошлых отчетных периодов
Уценка стоимости объекта нематериальных активов	040103000 . Финансовый результат прошлых отчетных периодов	010300000 Нематериальные активы

1	2	3
Дооценка амортизации	040103000 Финансовый результат прошлых отчетных периодов	010400000 Амортизация
Уценка амортизации	010400000 Амортизация	040103000 Финансовый результат прошлых отчетных периодов

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

Аналитический учет объектов нематериальных активов 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 нематериальных активов, внутреннее перемещение оформляются следующими первичными документами:

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

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

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

требование-накладная (ф. 0315006).

Отражение в учете операции по передаче нематериальных активов в эксплуатацию внутри учреждения осуществляется в регистрах аналитического учета путем изменения материально ответственного лица на основании требования-накладной (ф. 0315006), составленного в двух экземплярах.

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

Операции по поступлению и выбытию нематериальных активов представлены в табл. 23.

Корреспонденции по движению нематериальных активов

Содержание операции	Дебет	Кредит
Принятие к бухгалтерскому учету нематериальных активов по первоначальной стоимости, сформированной при их приобретении, безвозмездном получении, изготовлении хозяйственным способом, модернизации	010301320 Увеличение стоимости нематериальных активов	010602420 Уменьшение капитальных вложений в нематериальные активы
Оприходование излишков нематериальных активов, выявленных при инвентаризации, отражается по рыночной стоимости	010301320 Увеличение стоимости нематериальных активов	040101180 Прочие доходы
Списание нематериальных активов при их продаже, вследствие недостач, отнесенной за счет виновных лиц, отражается по балансовой стоимости	010407420 Уменьшение стоимости нематериальных активов за счет амортизации, 040101172 Доходы от реализации активов	010301420 Уменьшение стоимости нематериальных активов
Списание нематериальных активов, пришедших в негодность, списание нематериальных активов вследствие недостач, принятых за счет учреждения	010407420 Уменьшение стоимости нематериальных активов за счет амортизации, 040101172 Доходы от реализации активов	010301420 Уменьшение стоимости нематериальных активов
Списание нематериальных активов, пришедших в негодность в вследствие стихийных бедствий и иных чрезвычайных ситуаций	010407420 . Уменьшение стоимости нематериальных активов за счет амортизации, 040101273 Чрезвычайные расходы по операциям с активами	010301420 Уменьшение стоимости нематериальных активов

3.4. Учет амортизационных отчислений

Основные средства организации в процессе производства постепенно изнашиваются.

Износ – стоимостной показатель потери объектами основных средств физических качеств или утраты технико-экономических свойств, в вследствие этого – стоимости. Поэтому каждой организации следует обеспечить накопление средств (источников), необходимых для приобретения и восстановления окончательно износившихся основных средств. Такое накопление достигается за счет включения в издержки производства сумм начислений, которые называются амортизационными.

Размеры амортизационных отчислений устанавливаются от:

- ожидаемого срока использования этого объекта в соответствии с ожидаемой производительностью или мощностью;
- ожидаемого физического износа, зависящего от режима эксплуатации (количество смен), естественных условий и влияния агрессивной среды, системы проведения ремонта;
- нормативно-правовых и других ограничений использования по этому объекту (срок аренды).

На нематериальные активы также в бюджетных учреждениях начисляется амортизация.

Определяя сроки полезного использования основных средств, организация руководствуется постановлением Правительства РФ «О классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы» от 01.01.2002 г. При этом срок полезного использования данного объекта, которого определила организация, должен находиться в пределах, установленных для соответствующей амортизационной группы.

В соответствии со статьей 258 (глава 25) Налогового кодекса амортизируемое имущество в зависимости от срока его использования распределяется на 10 амортизационных групп. При этом срок полезного использования основных средств определяется налогоплательщиком при вводе их в эксплуатацию самостоятельно на основании классификации основных средств, определяемой постановлением Правительства РФ от 01 января 2002 года № 1 «О классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы».

Пунктом 3 статьи 258 (глава 25) Налогового кодекса установлена следующая группировка амортизируемых основных средств в зависимости от срока службы:

- 1 – от 1 до 2 лет включительно;
- 2 – свыше 2 лет до 3 лет включительно;
- 3 – свыше 3 лет до 5 лет включительно;
- 4 – свыше 5 лет до 7 лет включительно;

- 5 – свыше 7 лет до 10 лет включительно;
- 6 – свыше 10 лет до 15 лет включительно;
- 7 – свыше 15 лет до 20 лет включительно;
- 8 – свыше 20 лет до 25 лет включительно;
- 9 – свыше 25 лет до 30 лет включительно;
- 10 – свыше 30 лет.

Для тех видов основных средств, которые не указаны в амортизационных группах, срок полезного использования устанавливается учреждением в соответствии с техническими условиями или рекомендациями организаций-изготовителей.

Срок полезного использования объектов нематериальных активов определяется учреждением исходя из срока действия патента, свидетельства и других ограничений сроков использования объектов интеллектуальной собственности согласно законодательству Российской Федерации, ожидаемого срока использования этого объекта.

По нематериальным активам, по которым невозможно определить срок полезного использования, нормы амортизации устанавливаются в расчете на двадцать лет (но не более срока деятельности учреждения).

В случаях улучшения (повышения) первоначально принятых нормативных показателей функционирования объекта основных средств в результате проведенной реконструкции или модернизации организацией пересматривается срок полезного использования по этому объекту.

Начисление амортизационных отчислений по объекту основных средств и нематериальных активов начинается с первого числа месяца, следующего за месяцем принятия этого объекта к бухгалтерскому учету, и производится до полного погашения стоимости этого объекта либо списания этого объекта с бухгалтерского учета.

Начисление амортизационных отчислений по объекту основных средств и нематериальных активов прекращается с первого числа месяца, следующего за месяцем полного погашения стоимости этого объекта либо списания этого объекта с бухгалтерского учета.

В течение срока полезного использования объекта основных средств начисление амортизационных отчислений не приостанавливается, кроме случаев перевода его по решению руководителя организации на консервацию на срок более трех месяцев, а также в период восстановления объекта, продолжительность которого превышает 12 месяцев.

Начисление амортизационных отчислений по объектам основных средств и нематериальных активов производится независимо от результатов деятельности организации в отчетном периоде и отражается в бухгалтерском учете отчетного периода, к которому оно относится.

Расчет годовой суммы начисления амортизации основных средств и нематериальных активов производится линейным способом исходя из первоначальной (восстановительной) стоимости основных средств и

нематериальных активов и нормы амортизации, исчисленной исходя из срока полезного использования этого объекта.

В течение отчетного года амортизация на основные средства и нематериальные активы начисляется ежемесячно в размере 1/12 годовой суммы.

Начисление амортизации не может производиться свыше 100% стоимости объектов основных средств и нематериальных активов.

Начисленная амортизация в размере 100% стоимости на объекты, которые пригодны для дальнейшей эксплуатации, не может служить основанием для списания их по причине полной амортизации.

Для учета начисленной амортизации по объектам основных средств применяется счет 010400000 «Амортизация».

Счет предназначен для отражения данных, характеризующих степень изношенности основных средств и нематериальных активов учреждения.

Начисленная амортизация объектов основных средств и нематериальных активов отражается в бюджетном учете путем накопления соответствующих сумм на соответствующих счетах аналитического учета счета 010400000 «Амортизация»:

010401000 «Амортизация жилых помещений»;

010402000 «Амортизация нежилых помещений»;

010403000 «Амортизация сооружений»;

010404000 «Амортизация машин и оборудования»;

010405000 «Амортизация транспортных средств»;

010406000 «Амортизация производственного и хозяйственного инвентаря»;

010407000 «Амортизация нематериальных активов».

По объектам основных средств и нематериальных активов амортизация начисляется в следующем порядке:

– на объекты основных средств и нематериальных активов стоимостью до 1000 рублей включительно амортизация не начисляется;

– на объекты основных средств и нематериальных активов стоимостью от 1000 рублей до 10000 рублей включительно амортизация начисляется в размере 100% балансовой стоимости при выдаче объекта в эксплуатацию;

– на объекты основных средств и нематериальных активов стоимостью свыше 10000 рублей амортизация начисляется в соответствии с рассчитанными в установленном порядке нормами.

Аналитический учет по счету 010400000 «Амортизация» ведется в Оборотной ведомости по основным средствам и нематериальным активам.

Общая сумма амортизации, начисленная за отчетный месяц по основным средствам и нематериальным активам, отражается в Журнале операций по прочим операциям.

Операции по начислению амортизации по основным средствам и нематериальным активам представлены в табл. 24.

Таблица 24

**Корреспонденции по начислению амортизации
по основным средствам и нематериальным активам**

Содержание операции	Дебет	Кредит
Начисление амортизации на объекты основных средств и нематериальных активов	040101271 Расходы на амортизацию основных средств и нематериальных активов	010400000 Амортизация (010401410; 010402410; 010403410; 010404410; 010405410; 010406410; 010407420)
Списание начисленной амортизации при выбытии объектов основных средств и нематериальных активов	010400000 Амортизация (010401410; 010402410; 010403410; 010404410; 010405410; 010406410; 010407420)	010100000 Основные средства (010101410; 010102410; 010103410; 010104410; 010105410; 010106410), 010301420 Уменьшение стоимости нематериальных активов

3.5. Учет материальных запасов

К материальным запасам относятся:

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

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

Учреждения приобретают строительные и хозяйственные материалы, продукты питания и перевозочные средства, ГСМ, материалы для учебных целей, корма и фураж, материалы для научных целей, тару и другие. Экономичное и правильное использование материальных ценностей по назначению требуют правильной и своевременной организации их учета.

Состав и размер материальных запасов определяется характером работы учреждений.

Основными задачами учета материалов являются:

1. Контроль за сохранностью и движением их на складах и по местам непосредственного расходования.

2. Правильное и своевременное документальное отражение операции по движению материальных ценностей;

3. Контроль за соблюдением установленных норм запасов, выявление излишних и неиспользованных материалов с целью мобилизации внутренних ресурсов;

4. Контроль за бережным расходованием материальных ценностей и за соблюдением норм их расходования.

Учет материальных запасов ведется на счете 010500000 «Материальные запасы». Счет предназначен для учета материальных запасов в форме сырья и материалов, предназначенных для использования в процессе деятельности учреждения, а также для перепродажи.

Счет 010500000 имеет следующие аналитические счета:

010501000 «Медикаменты и перевязочные средства»;

010502000 «Продукты питания»;

010503000 «Горюче-смазочные материалы»;

010504000 «Строительные материалы»;

010505000 «Прочие материальные запасы»;

010506000 «Готовая продукция».

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

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

На счете 010503000 «Горюче-смазочные материалы» учитываются все виды топлива, горючего и смазочных материалов: дрова, уголь, торф, бензин, керосин, мазут, автол и 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, жель, 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 «Прочие материальные запасы» учитываются следующие виды материальных запасов:

спецоборудование 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.);

медикаменты и готовые лекарства (за исключением спирта, перевязочных средств и дорогостоящих медикаментов), используемые в учреждениях, кроме медицинских учреждений;

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, в том числе сувенирная продукция, кроме библиотечного фонда;

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

материалы специального назначения.

Счет 010506000 «Готовая продукция» предназначен для учета изготовленной в учреждениях продукции в рамках предпринимательской и иной деятельности, приносящей доход.

Бюджетное учреждение имеет определенные нормы запасов материальных ценностей, которые определяются в минимальных размерах, обеспечивающих бесперебойную работу учреждения. Величина нормы запасов материалов зависит от норм и расхода организации материально-технического снабжения и условного хранения.

Контроль за правильностью расчета норм запасов материалов и их фактическим состоянием осуществляют финансовые органы и вышестоящие организации.

Выявление сверхнормативных запасов одних видов материалов не может служить оправдательным обстоятельством при недостатке норм запасов по другим видам.

Превышение установленных норм является нарушением бюджетной дисциплины, и вышестоящая организация имеет право уменьшить финансирование по соответствующим статьям на сумму превышения фактического остатка против норм.

Для учета материальных ценностей необходима правильная организация складского хозяйства, классификация и оценка материалов.

Систематизирующий перечень всех материалов, используемых учреждением, с точным их наименованием представляет единую номенклатуру каждому наименованию материалов, в этом перечне присваивается номер, устанавливаются единые измерения и проставляется цена.

В крупных бюджетных учреждениях в наличии может находиться больше количества различных материалов, поэтому для правильности их учета должна быть разработана классификация с учетом характеристик, сортов, размеров и свойств материалов.

Для сокращения учетной номенклатуры материалов однородные и близкие по свойствам материалы могут объединяться под одним номенклатурным номером.

Материальные запасы принимаются к бухгалтерскому учету по фактической стоимости.

1) Фактической стоимостью материальных запасов, приобретенных за плату, признается:

– суммы, уплачиваемые в соответствии с договором поставщику (продавцу), в том числе налог на добавленную стоимость (кроме их приобретения за счет средств от предпринимательской и иной деятельности, приносящей доход);

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

2) Фактическая стоимость материальных запасов определяется (уменьшается или увеличивается) с учетом суммовых разниц, возникающих до принятия материальных запасов к бухгалтерскому учету в случаях, когда оплата производится в валюте Российской Федерации в сумме, эквивалентной сумме в иностранной валюте (условных денежных единицах).

Под суммовой разницей понимается разница между рублевой оценкой фактически произведенной оплаты, выраженной в иностранной валюте (условных денежных единицах), кредиторской задолженности по оплате запасов, исчисленной по официальному или иному согласованному курсу на дату принятия ее к бухгалтерскому учету, и рублевой оценкой этой кредиторской задолженности, исчисленной по официальному или иному согласованному курсу на дату ее погашения.

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

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

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

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

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

В каждом бюджетном учреждении должен быть установлен четкий порядок, обеспечивающий своевременный контроль за фактическим поступлением материалов. Принимая материальные ценности, заведующий складом обязан проверить соответствие количества, сорта и качества поступивших материалов по данным, указанным в документе.

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

Поступление материалов оформляется распиской материально-ответственного лица на документах поставщика.

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

Материалы хранятся в специальных приспособленных помещениях (склады, кладовые), оснащенных измерительными приборами, обеспечивающими точность подсчета количества принятых и отпущенных материалов.

Ответственность за приемку хранения и отпуск материальных ценностей возлагается на материально-ответственное лицо.

Ответственность материально-ответственного лица наступает в соответствии с действующим трудовым законодательством. С материально-ответственным лицом заключается письменный договор о полной материальной ответственности. Если в учреждениях имеется несколько хранилищ в отдельных филиалах, то за каждым из них закрепляется определенная группа материалов, хранилищу присваивается номер, который проставляется на всех расходных и приходных документах. Материалы должны размещаться в стеллажах с ярлыками (наименование, марка, сорт, единица измерения, размер, номер, цена).

Бухгалтерия систематически осуществляет контроль за поступлением и материальных ценностей, а также ежемесячно сверяет их остатки, числящиеся по оборотным ведомостям, с остатками, показанными в карточках учета материальных ценностей кладовщика.

Выдача материалов производится по документам, утвержденным руководителем учреждения.

Отражение в учете операций по перемещению материальных запасов внутри учреждения, передаче их в эксплуатацию осуществляется в регистрах аналитического учета материальных запасов путем изменения материально ответственного лица на основании следующих документов:

требование-накладная (ф.0315006);

меню-требование на выдачу продуктов питания (ф. 0504202);

ведомость на выдачу кормов и фуража (ф.0504203);
ведомость выдачи материальных ценностей на нужды учреждения
(ф. 0504210).

Списание материалов и продуктов питания производится на основании следующих документов:

меню-требование на выдачу продуктов питания (ф. 0504202);
ведомость на выдачу кормов и фуража (ф.0504203);
ведомость выдачи материальных ценностей на нужды учреждения
(ф. 0504210);
путевой лист (ф.ф. 0340002, 0345001, 0345002, 0345004, 0345005, 0345007) – применяется для списания в расход всех видов топлива;
акт о списании материальных запасов (ф. 0504230).

Списание готовой продукции при ее отпуске заказчику отражается по фактической себестоимости на основании требования-накладной (ф. 0315006), накладной на отпуск материалов на сторону (ф. 0315007).

В конце каждого месяца кладовщик сдает в бухгалтерию отчет о движении материалов.

В бухгалтерии на основании данного отчета о всех поступлениях и расходах по каждому виду материалов производится запись в оборотные ведомости как в натуральном, так и в денежном выражениях по каждому материально-ответственному лицу в разрезе соответствующих синтетических субсчетов.

Материалы в регистры бухгалтерского учета по приходу записываются на основании оправдательных документов (счетов-фактур, актов, накладных и т.д.). В документах должны быть указаны следующие данные: от кого поступили материалы, наименование, количество, сумма, дата и роспись материально-ответственного лица, принявшего эти ценности.

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

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

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

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.

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

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

Операции по движению материальных запасов представлены в табл. 25.

Таблица 25

Корреспонденции по движению материальных запасов

Содержание операции	Дебет	Кредит
1	2	3
Приобретение материальных запасов	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 прочих материальных запасов	030220730 Увеличение кредиторской задолженности по приобретению материальных запасов, 030203730 Увеличение кредиторской задолженности по расчетам с поставщиками и подрядчиками по оплате транспортных услуг, 030207730 Увеличение кредиторской задолженности по расчетам с поставщиками и подрядчиками по оплате прочих услуг 020814660 Уменьшение дебиторской задолженности подотчетных лиц по приобретению материалов, 010703440 Уменьшение стоимости материалов в пути

Продолжение табл. 25

1	2	3
Оприходование материальных запасов, полученных от ликвидации основных средств и остающихся в распоряжении учреждения	010504340 Увеличение стоимости строительных материалов, 010505340 Увеличение стоимости прочих материальных запасов	040101172 Доходы от реализации активов
Оприходование излишков материальных ценностей, выявленных при инвентаризации, и безвозмездное поступление материальных запасов	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 прочих материальных запасов	040101180 Прочие доходы, 040101150 Доходы от безвозмездных и безвозвратных поступлений от бюджетов
Списание израсходованных материальных запасов, естественной убыли материальных запасов на основании оправдательных документов	040101272 Расходование материальных запасов	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

Продолжение табл. 25

1	2	3
Передача материальных запасов для изготовления нефинансовых активов	010601310 Увеличение капитальных вложений в основные средства, 010603330 Увеличение капитальных вложений в непроизведенные активы, 010604340 Увеличение стоимости изготовления материалов, готовой продукции (работ, услуг)	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
Списание материальных запасов при их реализации	040101172 Доходы от реализации активов	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
Списание недостач и потерь материальных запасов	040101172 Доходы от реализации активов	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

1	2	3
Готовая продукция принимается к учету по фактической себестоимости	010506340 Увеличение стоимости готовой продукции	010604440 Уменьшение стоимости изготовления материалов, готовой продукции (работ, услуг)
Списание готовой продукции при ее отпуске заказчику отражается по фактической себестоимости	040101172 Доходы от реализации активов	010506440 Уменьшение стоимости готовой продукции

3.6. Учет вложений в нефинансовые активы

Учет вложений в нефинансовые активы ведется на счете 010600000.

Счет предназначен для учета вложений (инвестиций) в объеме фактических затрат учреждения в объекты нефинансовых активов при их приобретении, строительстве (создании), модернизации (реконструкции, достройки, дооборудовании), изготовлении, которые впоследствии будут приняты к бухгалтерскому учету в качестве объектов нефинансовых активов.

Учет вложений в нефинансовые активы ведется на следующих счетах:

010601000 «Капитальные вложения в основные средства»;

010602000 «Капитальные вложения в нематериальные активы»;

010603000 «Капитальные вложения в произведенные активы»;

010604000 «Изготовление материалов, готовой продукции (работ, услуг)».

Счет 010601000 «Капитальные вложения в основные средства» предназначен для учета операций, связанных с приобретением, безвозмездным поступлением, новым строительством (изготовлением) и реконструкцией (модернизацией) зданий и сооружений, машин и оборудования, транспортных средств, производственного и хозяйственного инвентаря.

Счет 010602000 «Капитальные вложения в нематериальные активы» предназначен для учета операций, связанных с приобретением, безвозмездным поступлением, созданием, модернизацией объектов нематериальных активов.

Счет 010603000 «Капитальные вложения в произведенные активы» предназначен для учета операций, связанных с приобретением, безвозмездным получением объектов произведенных активов.

Счет 010604000 «Изготовление материалов, готовой продукции (работ, услуг)» предназначен для учета операций по изготовлению материальных запасов в рамках основной деятельности и готовой продукции (работ, услуг) по предпринимательской и иной деятельности, приносящей доход.

Аналитический учет по счету ведется в Многографной карточке по каждому строящемуся (реконструируемому, модернизируемому) или приобретаемому объекту нефинансовых активов в разрезе видов затрат.

Операции по вложениям в нефинансовые активы представлены в табл. 26.

Таблица 26

Корреспонденции по вложениям в нефинансовые активы

Содержание операции	Дебет	Кредит
1	2	3
Учет операций по вложениям в объекты основных средств, нематериальных и непроизведенных активов при их приобретении, безвозмездном получении	010601310 Увеличение капитальных вложений в основные средства, 010602320 Увеличение капитальных вложений в нематериальные активы, 010603330 Увеличение капитальных вложений в непроизведенные активы	010700000 Нефинансовые активы в пути: 010701410 Уменьшение стоимости основных средств в пути 010702420 Уменьшение стоимости нематериальных активов в пути, 020813660 Уменьшение дебиторской задолженности подотчетных лиц по приобретению нематериальных активов, 030217730 Увеличение кредиторской задолженности по приобретению основных средств, 030218730 Увеличение кредиторской задолженности по приобретению нематериальных активов, 030219730 Увеличение кредиторской задолженности по приобретению непроизведенных активов

Продолжение табл. 26

1	2	3
Учет операций по вложениям в объекты нефинансовых активов при расчетах с подрядчиками на суммы выполненных подрядчиками и принятых заказчиками работ	010601310 Увеличение капитальных вложений в основные средства, 010602320 Увеличение капитальных вложений в нематериальные активы	030217730 Увеличение кредиторской задолженности по приобретению основных средств, 030218730 Увеличение кредиторской задолженности по приобретению нематериальных активов
Учет операций по вложениям в объекты нефинансовых активов при организации работ за счет собственных ресурсов	010601310 Увеличение капитальных вложений в основные средства, 010602320 Увеличение капитальных вложений в нематериальные активы, 010603340 Увеличение стоимости изготовления материальных запасов, готовой продукции (работ, услуг)	030201730 Увеличение кредиторской задолженности по оплате труда, 030302730, Увеличение кредиторской задолженности по единому социальному налогу и страховым взносам на обязательное пенсионное страхование в Российской Федерации, 030207730 Увеличение кредиторской задолженности по расчетам с поставщиками и подрядчиками по оплате прочих услуг, 010504440 Уменьшение стоимости строительных материалов, 010505440 Уменьшение стоимости прочих материальных запасов

1	2	3
Законченные и сданные в эксплуатацию объекты нефинансовых активов	010100000 Основные средства (010101310; 010102310; 010103310; 010104310; 010105310; 010106310; 010110310) 010301320 Увеличение стоимости нематериальных активов, 010506340 Увеличение стоимости готовой продукции	010601410 Уменьшение капитальных вложений в основные средства, 010602420 Уменьшение капитальных вложений в нематериальные активы, 010604440 Уменьшение стоимости изготовления материалов, готовой продукции (работ, услуг)
Изготовленные объекты готовой продукции по фактической себестоимости	010506340 Увеличение стоимости готовой продукции	010604440 Уменьшение стоимости изготовления материалов, готовой продукции (работ, услуг)

3.7. Учет нефинансовых активов в пути

Учет нефинансовых активов в пути учитывается на счете 010700000 «Нефинансовые активы в пути» на следующих аналитических счетах:

- 010701000 «Основные средства в пути»;
- 010702000 «Нематериальные активы в пути»;
- 010703000 «Материалы в пути».

На счете учитывается стоимость объектов основных средств, нематериальных активов, материалов, отгруженных поставщиками, но не поступивших к концу отчетного периода в учреждение, при осуществлении расчетов по аккредитиву, а также при движении объектов нефинансовых активов по централизованному снабжению.

Суммы, отраженные на этом счете, должны быть подтверждены оформленными в установленном порядке накладными поставщика, Требованиям-накладной (ф. 0315006) со штампами транспортного узла (станции, порта и др.), удостоверяющими отправку груза.

Аналитический учет нефинансовых активов в пути ведется по отдельным поставщикам на Карточке количественно-суммового учета материальных ценностей.

Операции по нефинансовым активам в пути представлены в табл. 27.

Таблица 27

Корреспонденции по нефинансовым активам в пути

Содержание операции	Дебет	Кредит
На сумму нефинансовых активов, не поступивших на отчетную дату, учреждением получателем	010701310 Увеличение стоимости основных средств в пути, 010703340 Увеличение стоимости материалов в пути	030404310 Внутренние расчеты между главными распорядителями (распорядителями) и получателями средств по приобретению основных средств, 030404340 Внутренние расчеты между главными распорядителями (распорядителями) и получателями средств по приобретению материальных запасов, 020106610 Выбытия средств с аккредитивного счета
По получении активов	010601310 Увеличение капитальных вложений в основные средства, 010500000 Материальные запасы (010501340; 010502340; 010503340; 010504340; 010505340)	010701410 Уменьшение стоимости основных средств в пути, 010703440 Уменьшение стоимости материальных запасов в пути

3.8. Инвентаризация

Инвентаризация проводится по материальным ценностям не реже одного раза в год, не ранее 1 октября текущего года, а по основным средствам не реже одного раза в 3 года (библиотечный фонд – один раз в 5 лет и обязательно при

- 1) передаче имущества в аренду;
- 2) смене МОЛ (на день приемки-передачи дел);
- 3) пожаре или стихийном бедствии;
- 4) ликвидации учреждения;
- 5) переоценке ОС.

Задачи инвентаризации.

- 1) проверить фактическое наличие;
- 2) контроль за сохранностью;
- 3) выявление объектов, потреблявших свое качество и не использующихся в своей практической деятельности;
- 4) соблюдение правил хранения, условий эксплуатации.

Создается инвентаризационная комиссия. Состав комиссии утверждается руководителем (приказом).

Состав:

- руководитель/заместитель;
- главный бухгалтер;
- юрист;
- руководитель структурных подразделений учреждения.

Постоянно действующие инвентаризационные комиссии:

1. Проводят профилактическую работу по обеспечению сохранности имущества учреждения.
2. Осуществляют контроль и проверку правильности проведения инвентаризации, а также выборочную инвентаризацию в местах хранения имущества в межинвентаризационный период.
3. Проверяют правильность выведения результатов инвентаризации.
4. В необходимых случаях (при установлении фактов серьезных нарушений правил проведения инвентаризации) проводят по поручению руководителя повторных сплошную инвентаризацию.
5. Рассматривают объяснения, полученные от лиц, допустивших недостачу/порчу ценностей и дает рекомендации о порядке регулирования выявленных недостатков.

Запрещено назначать в качестве председателя рабочей инвентаризационной комиссии одного и того же работника 2 раза подряд.

Запрещено проводить инвентаризацию имущества при неполном составе членов комиссии.

Проверяется:

- наличие и состояние инвентаризационных карточек и книг, ведомостей и описей;
- наличие и состояние паспортов (технических) и др. технической документации;
- наличие документов на ОС, сданные/принятые в аренду, на хранение/временное пользование.

Операции по инвентаризации представлены в табл. 28.

Таблица 28

Корреспонденции по инвентаризации

Содержание операции	Дебет	Кредит
1	2	3
Оприходование излишков основных средств, выявленных при инвентаризации, по рыночной стоимости	010100000 Основные средства	040101180 Прочие доходы
Списание объектов основных средств при их продаже, вследствие недостачи, отнесенной за счет виновных лиц, отражается по балансовой стоимости	010400000 Амортизация (010401410; 010402410; 010403410; 010404410; 010405410; 010406410), 040101172 Доходы от реализации активов	010100000 Основные средства (010101410; 010102410, 010103410; 010104410; 010105410; 010106410; 010107410; 010108410; 010109410; 010110410)
Оприходование излишков объектов произведенных активов, выявленных при инвентаризации, отражается по текущей рыночной стоимости на дату принятия их к бухгалтерскому учету	010201330 Увеличение стоимости земли, 010202330 Увеличение стоимости ресурсов недр, 010203330 Увеличение стоимости прочих произведенных активов	040101180 Прочие доходы

Продолжение табл. 28

1	2	3
Списание объектов непро-изведенных активов при их продаже, вследствие недос-тачи, отнесенной за счет виновных лиц	040101172 Доходы от реализации активов	010201430 Уменьшение стои-мости земли, 010202430 Уменьшение стои-мости ресурсов недр, 010203430 Уменьшение стои-мости прочих не-произведенных ак-тивов
Оприходование излишков нематериальных активов, выявленных при инвента-ризации, отражается по рыночной стоимости	010301320 Увеличение стоимо-сти нематериальных активов	040101180 Прочие доходы
Списание нематериальных активов при их продаже, вследствие недостачи, от-несенной за счет виновных лиц, отражается по балан-совой стоимости	010407420 Уменьшение стоимо-сти нематериальных активов за счет амор-тизации, 040101172 Доходы от реализации активов	010301420 Уменьшение стои-мости нематериаль-ных активов
Списание нематериальных активов, пришедших в не-годность, списание немате-риальных активов вследст-вие недостач, принятых за счет учреждения	010407420 Уменьшение стоимо-сти нематериальных активов за счет амор-тизации, 040101172 Доходы от реализации активов	010301420 Уменьшение стои-мости нематериаль-ных активов
Списание нематериальных активов, пришедших в не-годность вследствие сти-хийных бедствий и иных чрезвычайных ситуаций	010407420 Уменьшение стоимо-сти нематериальных активов за счет амор-тизации, 040101273 Чрезвычайные расхо-ды по операциям с активами	010301420 Уменьшение стои-мости нематериаль-ных активов

Продолжение табл. 28

1	2	3
Оприходование излишков материальных ценностей, выявленных при инвентаризации, и безвозмездное поступление материальных запасов	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 прочих материальных запасов	040101180 Прочие доходы, 040101150 Доходы от безвозмездных и безвозвратных поступлений от бюджетов
Списание недостач и потерь материальных запасов	040101172 Доходы от реализации активов	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
Суммы выявленных недостач, хищений, потерь и др. по рыночной стоимости	020900000 Расчеты по недостачам (020901560; 020902560; 020903560; 020904560; 020905560)	040101172 Доходы от реализации активов

1	2	3
Суммы, поступившие в возмещение причиненного учреждению ущерба	020101510 Поступления денежных средств учреждения на банковские счета, 020104510 Поступления в кассу	020900000 Расчеты по недостачам (020901660; 020902660; 020903660; 020904660; 020905660)
Суммы, списанные с баланса в связи с невозможностью установить виновных лиц	040101172 Доходы от реализации активов	020900000 Расчеты по недостачам (020901660; 020902660; 020903660; 020904660; 020905660)

Контрольные вопросы

1. Что является амортизируемым имуществом?
2. Какие методы амортизации применяются в бюджетных организациях?
3. Каков порядок расчета сумм амортизации?
4. Что такое «непроизведенные активы» и как они учитываются?
5. В каких случаях переоцениваются основные средства?
6. Какими корреспонденциями отражается учет материалов?
7. Как проводится инвентаризация материальных ценностей?
8. Как отражаются нефинансовые активы в пути?
9. Как отражается готовая продукция в бюджетных организациях?
10. По какой оценке в учете отражаются нефинансовые активы?
11. Какими корреспонденциями отражается начисление амортизации по основным средствам?
12. Что входит в первоначальную стоимость основных средств?

4. УЧЕТ РАСЧЕТОВ

4.1. Обязательства

Учет расчетов осуществляется в разделе «Обязательства».

По структуре данный раздел делится на:

- долговые обязательства;
- по хозяйственным отношениям;
- налоговые обязательства;
- прочие обязательства.

Учет ведется на счете 030000000 «Обязательства», который состоит их счетов:

030100000 «Расчеты с кредиторами по долговым обязательствам».

На данном счете учреждением ведется учет операций по обязательствам в рамках государственного и муниципального долга.

030200000 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками». На счете учитываются расчеты 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, а также оплаты пенсий, пособий и иных социальных выплат.

030300000 «Расчеты по платежам в бюджеты». На счете учитываются расчеты с бюджетом по:

- удержанным налогам из заработной платы;
- другим налогам и платежам.

030401000 «Расчеты по средствам, полученным во временное распоряжение». На этом счете учитываются суммы, поступившие во временное распоряжение учреждения и подлежащие при наступлении определенных условий возврату или перечислению по назначению.

030402000 «Расчеты с депонентами». На счете учитываются суммы заработной платы, денежного довольствия военнослужащих и стипендий, не полученные в установленный срок.

030403000 «Расчеты по удержаниям из заработной платы». На счете учитываются расчеты по удержаниям из заработной платы и денежного довольствия, стипендий; безналичным перечислениям на счета во вклады сотрудников учреждения; взносам по договорам добровольного страхования; суммам членских профсоюзных взносов; исполнительным листам и другим документам. Удержания производятся на основании соответствующих документов: письменных заявлений работников, договоров добровольного страхования, исполнительных листов и других документов.

030404000 «Внутренние расчеты между главными распорядителями (распорядителями) и получателями средств». На счете учитываются

расчеты по средствам бюджета между главными распорядителями (распорядителями) и получателями средств, находящимися в их ведении, а также операции по движению средств бюджета у получателя средств бюджета.

030405000 «Расчеты по платежам из бюджета с органами, организующими исполнение бюджетов». Данный счет предназначен для учета учреждением расчетов по платежам из бюджета с органами, организующими исполнение бюджетов.

030500000 «Расчеты по невыясненным поступлениям в органах, осуществляющих кассовое обслуживание исполнения бюджетов». Счет предназначен для учета поступивших средств, по которым нет оснований для зачисления их по назначению, а также неклассифицированных поступлений.

030600000 «Расчеты по выплате наличных денег органами, осуществляющими кассовое обслуживание исполнения бюджетов». На этом счете учитываются расчеты, возникающие по средствам бюджета для выплаты наличных денег.

Рассмотрим более подробно счет 030200000 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

Учет расчетов с поставщиками и подрядчиками ведется в соответствии с Классификацией операций сектора государственного управления на следующих счетах:

030201000 «Расчеты по оплате труда»;

030202000 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками по оплате услуг связи»;

030203000 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками по оплате транспортных услуг»;

030204000 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками по оплате коммунальных услуг»;

030205000 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками по оплате арендной платы за пользование имуществом»;

030206000 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками по оплате услуг по содержанию имущества»;

030207000 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками по оплате прочих услуг»;

030208000 «Расчеты по субсидиям государственным организациям»;

030209000 «Расчеты по субсидиям негосударственным организациям»;

030210000 «Расчеты по перечислениям другим бюджетам бюджетной системы Российской Федерации»;

030211000 «Расчеты по перечислениям наднациональным организациям и правительствам иностранных государств»;

030212000 «Расчеты по перечислениям международным организациям»;

030213000 «Расчеты по пособиям по социальному страхованию населения»;

030214000 «Расчеты по пособиям по социальной помощи населению»;

030215000 «Расчеты по социальным пособиям, выплачиваемым организациями сектора государственного управления»;

030216000 «Расчеты по прочим расходам»;

030217000 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками по приобретению основных средств»;

030218000 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками по приобретению нематериальных активов»;

030219000 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками по приобретению произведенных активов»;

030220000 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками по приобретению материальных запасов»;

030221000 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками по приобретению ценных бумаг, кроме акций»;

030222000 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками по приобретению акций и иных форм участия в капитале»;

030223000 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками по приобретению денежных документов».

Аналитический учет расчетов с поставщиками за поставленные материальные ценности, оказанные услуги ведется в Журнале операций по расчетам с поставщиками и подрядчиками; Карточке учета средств и расчетов.

Аналитический учет расчетов по заработной плате ведется в Журнале операций расчетов по заработной плате, денежному довольствию и стипендиям.

Аналитический учет расчетов по оплате пенсий, пособий и иных социальных выплат ведется в Журнале по прочим операциям; Карточке учета средств и расчетов.

Из всех перечисленных счетов остановимся на счете 030201000 «Расчеты по оплате труда».

4.2. Учет расчетов с персоналом учреждения

Учет труда и заработной платы – один из важнейших и сложнейших участков учетной работы. Задачами учета труда и заработной платы в бюджетных учреждениях являются:

- контроль за количеством и качеством затраченного труда;
- контроль за численностью работников и использованием рабочего времени;

– своевременное и правильное осуществление всех расчетов с работниками учреждения по заработной плате, стипендиям и отчислениям органам социального страхования;

– контроль за использованием фонда заработной платы и других денежных средств, выдаваемых для оплаты труда работников учреждения.

Для оплаты труда работникам образования, здравоохранения, культуры, социальной защиты и других учреждений и организаций непромышленной сферы, находящихся на бюджетном финансировании, Правительство Российской Федерации 14 октября 1992 г. приняло постановление № 785 «О дифференциации в уровнях оплаты труда работников бюджетной сферы на основе Единой тарифной сетки», в соответствии с которым с 1 декабря 1992 г. осуществлен переход на Единую тарифную сетку по оплате труда работников. Единая тарифная сетка имеет восемнадцать разрядов:

для рабочих – с первого по восьмой, для служащих – со второго по восемнадцатый.

Единая тарифная сетка по оплате труда

Разряд	Коэффициент	Оклад
1	1,00	720,00
2	1,11	804,00
3	1,23	888,00
4	1,36	984,00
5	1,51	1092,00
6	1,67	1212,00
7	1,84	1332,00
8	2,02	1464,00
9	2,22	1608,00
10	2,44	1764,00
11	2,68	1932,00
12	2,89	2088,00
13	3,12	2256,00
14	3,36	2424,00
15	3,62	2616,00
16	3,90	2808,00
17	4,20	3024,00
18	4,50	3240,00

Каждому разряду соответствует тарифный коэффициент. Умножая на этот коэффициент ставку (оклад) первого разряда, определяют заработную плату по определенной должности.

Ставки и оклады устанавливаются по результатам аттестации и тарификации каждого работника.

Существуют определенные требования по разрядам оплаты труда.

Например для врачей:

9-й разряд – врач-специалист, не имеющий квалификационной категории;

10-й разряд – врач-специалист, имеющий II квалификационную категорию;

врач-хирург всех наименований, оперирующий больных в стационаре, не имеющий квалификационной категории;

врачи выездных бригад скорой помощи и постоянно действующих передвижных медицинских отрядов, не имеющие квалификационной категории;

врач общей практики (семейный), не имеющий квалификационной категории;

11-й разряд – врач-специалист, имеющий квалификационную категорию;

врач-хирург всех наименований, оперирующий больных в стационаре, имеющий II квалификационную категорию;

врачи выездных бригад скорой медицинской помощи и постоянно действующих передвижных медицинских отрядов (установок), имеющие II квалификационную категорию;

врач общей практики (семейный), имеющий II квалификационную категорию;

12-й разряд – врач-специалист, имеющий высшую квалификационную категорию;

врач-хирург всех наименований, оперирующий больных в стационаре, имеющий I квалификационную категорию;

врачи выездных бригад скорой медицинской помощи и постоянно действующих передвижных медицинских отрядов (установок), имеющие I квалификационную категорию;

врач общей практики (семейный), имеющий I квалификационную категорию;

13-й разряд – врач-хирург, имеющий высшую квалификационную категорию всех наименований, оперирующий больных в стационаре;

врачи, имеющие высшую квалификационную категорию, выездных бригад скорой медицинской помощи и постоянно действующих передвижных медицинских отрядов (установок);

врач, имеющий высшую квалификационную категорию, общей практики (семейный);

14-й разряд – врач-специалист всех наименований, имеющий высшую квалификационную категорию и ученую степень кандидата медицинских наук;

15-й разряд – врач-специалист всех наименований, имеющий высшую квалификационную категорию и ученую степень доктора медицинских наук.

Требования по разрядам оплаты труда среднего медицинского персонала:

5-й разряд – медицинская сестра, не имеющая квалификационной категории;

6-й разряд – медицинская сестра, имеющая II квалификационную категорию;

медицинские сестры, не имеющие квалификационной категории: операционная, анестезист, палатная, процедурная, по массажу, врача общей практики;

7-й разряд – медицинская сестра, имеющая I квалификационную категорию;

медицинские сестры, имеющие II квалификационную категорию: операционная, анестезист, палатная, процедурная, по массажу, врача общей практики;

8-й разряд – медицинская сестра, имеющая высшую квалификационную категорию;

медицинские сестры, имеющие I квалификационную категорию: операционная, анестезист, палатная, процедурная, по массажу, врача общей практики;

9-й разряд – медицинские сестры, имеющие высшую квалификационную категорию: операционная, анестезист, палатная, процедурная, по массажу, врача общей практики.

Для учителей также имеются требования:

7-й разряд – среднее профессиональное образование без предъявления требований к стажу работы;

8-й разряд – высшее профессиональное образование без предъявления требований к стажу работы или среднее профессиональное образование и стаж педагогической работы от 2 до 5 лет;

9-й разряд – высшее профессиональное образование и стаж педагогической работы от 2 до 5 лет или среднее профессиональное образование и стаж педагогической работы от 5 до 10 лет;

10-й разряд – высшее профессиональное образование и стаж педагогической работы от 5 до 10 лет или среднее профессиональное образование и стаж педагогической работы свыше 10 лет;

11-й разряд – высшее профессиональное образование и стаж педагогической работы свыше 10 лет;

12-й разряд (учитель II категории): должен отвечать общим требованиям, предъявляемым к учителям; уметь самостоятельно разрабатывать

методику преподавания предмета; использовать в работе прогрессивные идеи прошлого и современного, формы и методы активного обучения; владеть организационными формами диагностической работы с обучающимися; обеспечивать устойчивые положительные результаты в образовательном процессе; руководить или участвовать в работе творческих групп, методических объединений, школ передового опыта в рамках образовательного учреждения, а также иметь высшее или среднее профессиональное образование и стаж работы учителем не менее 2 лет; высшее педагогическое образование и стаж работы учителем не менее 1 года;

13-й разряд (учитель I категории): должен отвечать требованиям, предъявляемым к учителям II категории, а также иметь высшее профессиональное образование и стаж работы учителем не менее 3 лет; высшее педагогическое образование и стаж работы учителем не менее 2 лет;

14-й разряд (учитель высшей категории): должен отвечать требованиям, предъявленным к учителям I квалификационной категории, а также иметь высшее профессиональное образование и стаж работы учителем не менее 5 лет; высшее педагогическое образование и стаж работы учителем не менее 4 лет; ученую степень кандидата наук и стаж работы учителем не менее 3 лет; ученую степень доктора наук и стаж работы учителем не менее 2 лет.

Размер тарифной ставки, по которой ведут расчет утверждается Правительством Российской Федерации.

Начисление заработной платы за месяц производится на основании первичных документов (табелей учета рабочего времени, больничных листов, приказов об отпуске и др.) в расчетно-платежной ведомости. На основании расчетно-платежных ведомостей составляется накопительная ведомость по заработной плате – журнал операций расчетов по заработной плате, денежному довольствию и стипендиям.

Начисление стипендий производится на основании списка стипендиатов, который составляется по курсам и группам студентов (учащихся). Если в течение семестра в списке стипендиатов произойдут изменения (например, в связи со снятием стипендии), то рядом с фамилией студента (учащегося) проставляется прочерк и стипендия за указанный месяц начислена не будет. Новые стипендиаты вносятся в список дополнительно.

Ведомость на выплату стипендий содержит данные о величине стипендий и контингенте получающих. Она является отчетным документом при расчетах со студентами (учащимися), а также ведении аналитического и синтетического учета стипендий. Сводная ведомость на выплату стипендий студентам (учащимся) содержит сведения об объеме стипендий, выплаченных по каждому факультету (отделению) и в целом по учебному заведению, а также о числе лиц, получающих стипендию по отдельным структурным подразделениям. Ведомость служит для контроля за использованием стипендиального фонда.

При расчете заработной платы работникам учреждений непроизводственной сферы следует помнить об отраслевой специфике. Так, в военных учреждениях, органах юстиции, правопорядка и таможах работники делятся на аттестованных сотрудников, имеющих воинские и специальные звания, и неаттестованных, должности которых не предусматривают специальных званий. Для аттестованного состава не надо вести расчета больничных листов, отпускных, подоходного налога. Это упрощает работу бухгалтера, с одной стороны, а с другой – идет ее усложнение за счет того, что аттестованные работники получают оклады за звание и должность, доплаты за выслугу лет и др. Все эти виды оплат регулярно изменяются с очередным присвоением званий и с индексацией доходов. При этом если изменения заработной платы, связанные с индексацией, производятся на начало месяца, то изменения, связанные с очередным присвоением звания, могут иметь место на любое число месяца.

Пример на корреспонденции по заработной плате

Содержание операций	Дебет	Кредит
1	2	3
Начислена заработная плата	040101211 Расходы по оплате труда	030201730 Увеличение кредиторской задолженности по оплате труда
Суммы начисленной оплаты труда лицам, не состоящим в штате учреждения по договорам гражданско-правового характера	040101226 Расходы по прочим услугам	030207730 Увеличение кредиторской задолженности по оплате прочих услуг
Суммы начисленной стипендии	040101280 Прочие расходы	030216730 Увеличение кредиторской задолженности по прочим расходам
Суммы начисленных пособий работникам по временной нетрудоспособности, пособий по уходу за ребенком до достижения им возраста 1,5 лет, санаторно-курортного обслуживания работников и членов их семей и других выплат за счет средств государственного социального страхования	030302830 Уменьшение кредиторской задолженности по единому социальному налогу и страховым взносам на обязательное пенсионное страхование в Российской Федерации	030213730 Увеличение кредиторской задолженности по социальному страхованию населения

1	2	3
Удержан налог на доходы с физических лиц	030201830 Погашение кредиторской задолженности по оплате труда	030301730 Увеличение кредиторской задолженности по налогу на доходы физических лиц
Начисление Единого социального налога и страховых взносов на обязательное пенсионное страхование	040101213 Расходы на начисления на выплаты по оплате труда учреждения	030302730 Увеличение кредиторской задолженности по Единому социальному налогу и страховым взносам на обязательное пенсионное страхование в Российской Федерации
Начисление платежей по обязательному социальному страхованию от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний	040101213 Расходы на начисления на выплаты по оплате труда учреждения	030306730 Увеличение кредиторской задолженности по обязательному социальному страхованию от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний
Начисление пособий работникам в рамках обязательного социального страхования от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний	030306830 Уменьшение кредиторской задолженности по обязательному социальному страхованию от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний	030213730 Увеличение кредиторской задолженности по социальному страхованию населения
Начисление сумм пособий работникам по временной нетрудоспособности и пособий по уходу за ребенком до достижения им возраста 1,5 лет, санаторно-курортного обслуживания работников и членов их семей и других выплат за счет средств государственного социального страхования	030302830 Уменьшение кредиторской задолженности по единому социальному налогу и страховым взносам на обязательное пенсионное страхование в Российской Федерации	030213730 Увеличение кредиторской задолженности по социальному страхованию населения
Невыданная заработная плата депонируется	030201830 Погашение кредиторской задолженности по оплате труда	030402730 Увеличение кредиторской задолженности по расчетам с депонентами

Контрольные вопросы

1. Как в бюджетных организациях организован учет с различными кредиторами?
2. Какие виды оплаты труда вы знаете?
3. Какие отличительные особенности оплаты труда в бюджетных организациях?
4. На каких счетах организован учет по оплате труда в бюджетных организациях?
5. Какими корреспонденциями отражается начисление на оплату труда?
6. Как рассчитываются начисления по временной нетрудоспособности?
7. Как отражается на счетах учет налога на доходы с физических лиц?

5. ОТЧЕТНОСТЬ

Отчетность представляет собой систему обобщенных показателей учета, характеризующих результаты деятельности организации за отчетный период.

Бухгалтерская отчетность бюджетных учреждений, являясь заключительной стадией учетного процесса бюджетных учреждений, представляет собой исключительный по важности источник информации для законодателей, налогоплательщиков, главных распорядителей о том, на какие цели были израсходованы государственные средства.

В бухгалтерской отчетности отражаются нарастающим итогом имущественное и финансовое положение учреждения, результаты хозяйственной деятельности за отчетный период. Организации составляют годовые, квартальные и месячные бухгалтерские отчеты об исполнении смет расходов.

Отчетным годом для всех предприятий считается период с 1 января по 31 декабря включительно. Годовые отчеты составляются по состоянию на 1 января, квартальные – на 1 апреля, 1 июля и 1 октября, месячные – на первое число следующего за отчетным месяца.

Первым отчетным годом для вновь создаваемых учреждений считается период с даты государственной регистрации, т.е. приобретения прав юридического лица, по 31 декабря включительно, а для предприятий, создаваемых после 1 октября, – по 31 декабря следующего года включительно.

Чтобы обеспечить достоверность данных бухгалтерского учета и, соответственно, бухгалтерской отчетности, необходимо осуществить в учреждении следующие мероприятия:

- провести инвентаризацию имущества и финансовых обязательств;
- отразить результаты инвентаризации в бухгалтерском учете;
- провести сверку оборотов и остатков по аналитическим счетам с оборотами и остатками по синтетическим счетам;
- провести выверку расчетов с дебиторами и кредиторами и по другим обязательствам с оформлением результатов двусторонними актами сверки взаиморасчетов.

В соответствии с инструкцией «О годовой, квартальной и месячной бухгалтерской отчетности бюджетных организаций и иных организаций, получивших финансирование из бюджета в соответствии с бюджетной росписью» бухгалтерская отчетность по бюджету представляется в объеме нижеследующих форм отчетности.

Получатель бюджетных средств:

- Баланс исполнения бюджета главного распорядителя (распорядителя), получателя средств бюджета (ф. 0503030);

- Отчет о финансовых результатах деятельности главного распорядителя (распорядителя), получателя средств бюджета (ф. 0503021);
- Отчет об исполнении бюджета главного распорядителя (распорядителя), получателя средств бюджета (ф. 0503027);
- Пояснительная записка (ф. 0503033);
- Справка по внутренним расчетам (ф. 0503025) ежемесячно;
- Справка об остатках денежных средств на банковских счетах получателей средств бюджета (ф. 0503026) ежемесячно.

Распорядитель средств бюджета:

- баланс исполнения бюджета главного распорядителя (распорядителя), получателя средств бюджета (ф. 0503030);
- отчет о финансовых результатах деятельности главного распорядителя (распорядителя), получателя средств бюджета (ф. 0503021);
- отчет об исполнении бюджета главного распорядителя (распорядителя), получателя средств бюджета (ф. 0503027);
- пояснительная записка (ф. 0503033) сводная;
- Справка по внутренним расчетам (ф. 0503025) сводная (ежемесячно);
- Справка об остатках денежных средств на банковских счетах получателей средств бюджета (ф. 0503026) ежемесячно.

Главный распорядитель средств бюджета:

- баланс исполнения бюджета главного распорядителя (распорядителя), получателя средств бюджета (ф. 0503030);
- отчет о финансовых результатах деятельности главного распорядителя (распорядителя), получателя средств бюджета (ф. 0503021);
- отчет об исполнении бюджета главного распорядителя (распорядителя), получателя средств бюджета (ф. 0503027);
- пояснительная записка (ф. 0503033) сводная;
- справка по внутренним расчетам (ф. 0503025) сводная, (ежемесячно);
- справка об остатках денежных средств на банковских счетах получателей средств бюджета (ф. 0503026) ежемесячно.

Контрольные вопросы

1. Назовите виды отчетности.
2. Каково значение отчетности?
3. Назовите сроки представления отчетности?
4. Перечислите основные формы отчетности?
5. По какой оценке показываются основные средства и нематериальные активы в балансе?
6. Какие работы проводятся перед составлением годовой отчетности?
7. Какие требования предъявляются к информации, формируемой в бухгалтерской отчетности?

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Учебное пособие предназначено для студентов специальности 08010965 «Бухгалтерский учет и аудит» для всех форм обучения.

По структуре учебное пособие состоит из введения, пяти разделов, контрольных вопросов, заключения и списка литературы.

В учебном пособии изложены основные задачи и принципы построения бухгалтерского учета и выделен ряд характерных особенностей для бюджетной организации. В свете реформирования бюджетного учета, рассмотрены основные причины перехода на новый План счетов, установленный Инструкцией 70н.

В период экономических реформ произошли серьезные изменения в условиях хозяйственной деятельности бюджетных учреждений. Так, некоторые учреждения финансируются из нескольких бюджетных источников, учреждения получили право заниматься предпринимательской деятельностью, появились новые виды активов (нематериальные активы, непроизведенные активы). Полностью поменялся учет нефинансовых активов. Но существующая нормативно-правовая база, регулирующая бухгалтерский учет в бюджетных учреждениях, обладает массой противоречий и недостатков. Зачастую инструкции не согласованы между собой и с другими правилами учета, а также не в полной мере отвечают требованиям бухгалтерского учета на практике.

Принятие Бюджетного кодекса, переход на казначейскую систему исполнения бюджета, изменения в налоговом законодательстве обуславливают необходимость дальнейшего совершенствования системы бухгалтерского учета в бюджетных учреждениях.

Написание нового учебного пособия актуально, так как на сегодняшний день еще не изданы новые учебники по данной дисциплине. Работа отличается тем, что лекции, представленные в пособии, содержат информацию из нормативных документов, а также объединяют материалы разрозненных публикаций других авторов и по возможности полно отражают все изменения, которые коснулись бухгалтерского учета в бюджетных организациях.

В учебном пособии освещены пять основных тем: организация бухгалтерского учета в учреждениях непромышленной сферы; учет финансирования, денежных средств и расходов; учет нефинансовых активов; учет расчетов; отчетность. По каждому разделу учета определены документы и дана система бухгалтерских проводок. Уделено внимание практике учета в медицинских и образовательных учреждениях.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. Бюджетный кодекс. Федеральный закон от 9.07.1999 г. № 159-ФЗ. – М., 1999.
2. Инструкция по бюджетному учету. Утверждена приказом Министерства финансов Российской Федерации от 26 августа 2004 г. № 70н.
3. Приказ Министерства финансов РФ «Об утверждении указаний о порядке применения бюджетной классификации РФ» от 10.12.2004 г. № 114н.
4. Приказ «Об утверждении Методических указаний по инвентаризации имущества и финансовых обязательств» № 49 от 13.06.1995 г.
5. Постановление Правительства РФ № 213 от 11.04.2003 г. «Об особенностях исчисления средней заработной платы».
6. Постановление Правительства РФ от 14.10.1992 г. № 785 «О дифференциации в уровнях оплаты труда работников бюджетной сферы на основе единой тарифной сетки».
7. Постановление Правительства РФ от 6.08.1998 г. № 888 «Положение о контрольно-ревизионном управлении Министерства финансов РФ в субъекте РФ».
8. Письмо Центрального Банка РФ от 4.10.1993 г. № 18 «О порядке ведения кассовых операций в Российской Федерации».
9. Постановление Правительства РФ от 2.10.2003 г. № 609 «О повышении тарифных ставок по оплате труда работников организаций бюджетной сферы».
10. Распоряжение Правительства РФ от 15.11.2002 г. № 1611-р «О переоценке основных средств и материальных активов бюджетных учреждений».
11. Артюхин Р.Е. Роль бюджетного учета. Бюджет. Финансово-политический журнал. 2003. № 2. С. 30–33.
12. Шихов А.Ю. Тайный смысл номера счета в новом Плане счетов // БиНО: Бюджетные учреждения. 2004. № 12. С. 24–28.
13. Шихов А.Ю. Кассовые и фактические расходы: в чём разница? // БиНО: Бюджетные учреждения. 2003. № 11. С. 10–17
14. Белов А.Н. Бухгалтерский учет в учреждениях непроизводственной сферы. 2-е изд., перераб. и доп. – М.: Финансы и статистика. 1998. – 395с
15. Маклеева Г.И. Реформирование бюджетного учета // БиНО: Бюджетные учреждения. 2004. № 1. С. 10–14.
16. Филипенко Е.И. Переоценка основных средств // Главбух. 2002. № 23. С. 14
17. Мещирякова Е.И. Приобретение основных средств. Осваиваем новые правила // Главбух. 2005. № 8. С. 64–65.

18. Зеленский В.А. Новый план счетов для бюджетников // Главбух. 2004. № 20. С. 12–14.
19. Алексеева И.Г. Особенности бюджетного учета у бюджетополучателей // Акты и комментарии для бухгалтера. 2004. № 6. С. 2–4.
20. Интервью с разработчиками инструкции по бюджетному учету // БиНО: Бюджетные учреждения. 2004. № 11. С. 15–17.
21. Балдина С.В. Комментарий к новой Инструкции по бюджетному учету // БиНО: Бюджетные учреждения. 2004. № 12. С. 19.
22. Кормилицына С.Н. Амортизация и износ основных средств в бюджетных учреждениях // БиНО: Бюджетные учреждения. 2004. № 5. С. 69–71.
23. Пискарева Ю.М. Разъясняем положения инструкции по бухгалтерскому учету в бюджетных учреждениях // Бухгалтерский учет. 2002. № 5. С. 18.
24. Межрегиональный семинар: Метод. пособие // Новый план счетов бюджетного учета. 2005.
25. Материалы к семинару «Методология перехода на единый План счетов бюджетного учета в соответствии с «Инструкцией по бюджетному учету» № 70н» / Корпорация ПАРУС. – Владивосток, 2004.
26. Соколов Я.В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней: Учеб. пособие для вузов. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996. – 638 с.: ил.
27. Белов А.Н. Бухгалтерский учет в учреждениях непроизводственной сферы. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: Финансы и статистика, 1998. – 304 с.: ил.

СОДЕРЖАНИЕ

ВВЕДЕНИЕ	1
1. ОРГАНИЗАЦИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА В УЧРЕЖДЕНИЯХ НЕПРОИЗВОДСТВЕННОЙ СФЕРЫ.....	3
1.1. Бухгалтерский учет в бюджетных организациях	3
1.2. История развития бюджетного учета	6
1.3. План счетов бухгалтерского учета в бюджетных организациях.....	10
1.4. Формы учета применяемые в бюджетных организациях	17
2. УЧЕТ ФИНАНСИРОВАНИЯ, ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ И РАСХОДОВ.....	19
2.1. Учет финансовых активов.....	19
2.2. Учет финансирования.....	39
2.3. Смета доходов и расходов.....	44
3. УЧЕТ НЕФИНАНСОВЫХ АКТИВОВ.....	50
3.1. Учет основных средств.....	50
3.2. Учет произведенных активов.....	60
3.3. Учет нематериальных активов.....	63
3.4. Учет амортизационных отчислений.....	68
3.5. Учет материальных запасов	71
3.6. Учет вложений в нефинансовые активы	81
3.7. Учет нефинансовых активов в пути	84
3.8. Инвентаризация.....	86
4. УЧЕТ РАСЧЕТОВ	91
4.1. Обязательства	91
4.2. Учет расчетов с персоналом учреждения	93
5. ОТЧЕТНОСТЬ	101
ЗАКЛЮЧЕНИЕ.....	103
СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ	104