

Министерство науки и высшего образования Российской Федерации
Министерство внутренних дел Российской Федерации

Московский университет Министерства внутренних дел
Российской Федерации имени В.Я. Кикотя



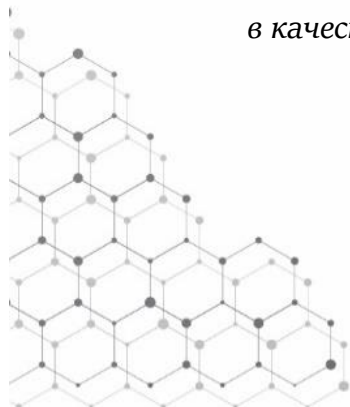
Ю. В. Быковская

БЮДЖЕТНЫЙ УЧЕТ И ОТЧЕТНОСТЬ

ЧАСТЬ 1

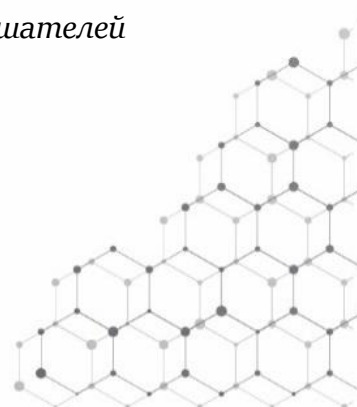
Учебник

*Рекомендовано Ученым советом
Московского университета МВД России имени В.Я. Кикотя
в качестве учебника для курсантов и слушателей*



Москва
Московский университет
МВД России имени В.Я. Кикотя

2023



УДК 336.146
ББК 65.052.24
Б95

Рецензенты:

заместитель начальника отдела внутреннего финансового аудита
КРУ МВД России **М. А. Андрюшин**; оперуполномоченный по ОВД ГУЭБиПК МВД России
кандидат экономических наук **С. М. Мосалов**; специалист по особым поручениям
управления нормирования оплаты труда и социальных гарантий ФЭД МВД России
кандидат экономических наук **Д. А. Панин**

Быковская, Ю. В.

**Б95 Бюджетный учет и отчетность. Часть 1 : учебник / Ю. В. Быковская. – М. :
Московский университет МВД России имени В.Я. Кикотя, 2023. – 324 с.
ISBN 978-5-9694-1349-8; 978-5-9694-1348-1 (часть 1)**

Учебник «Бюджетный учет и отчетность. Часть 1» представляет собой систематическое изложение знаний, касающихся организации и ведения бюджетного учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности в организациях госсектора. Описаны бюджетное устройство Российской Федерации, виды финансового обеспечения организаций госсектора, теоретические аспекты бюджетного учета нефинансовых и финансовых активов, их нормативное правовое регулирование.

Предназначен для курсантов и слушателей образовательных организаций системы МВД России; для студентов высших учебных заведений при изучении дисциплин «Бюджетный учет и отчетность», «Организация бухгалтерского учета в бюджетных и кредитных организациях», при изучении других дисциплин, связанных с бюджетным учетом, а также при подготовке курсовых, научных, выпускных квалификационных работ; для адъюнктов при подготовке научных исследований по соответствующей тематике; для практических работников экономических субъектов.

УДК 336.146
ББК 65.052.24

ISBN 978-5-9694-1349-8
ISBN 978-5-9694-1348-1 (часть 1)

© Московский университет
МВД России имени В.Я. Кикотя, 2023
© Быковская Ю. В., 2023

СОДЕРЖАНИЕ

Используемые сокращения	7
Введение	13
Глава 1. Бюджетная система Российской Федерации. Доходы и расходы бюджетов. Бюджетная классификация Российской Федерации	19
§ 1.1. Общая характеристика бюджетной системы Российской Федерации	20
§ 1.2. Экономическая характеристика доходов и расходов бюджета	24
§ 1.3. Составление проектов бюджетов, рассмотрение, утверждение закона о федеральном бюджете, исполнение бюджетов	29
1.3.1. Составление проектов бюджетов	29
1.3.2. Рассмотрение и утверждение бюджетов	31
1.3.3. Исполнение бюджетов	33
§ 1.4. Бюджетная классификация Российской Федерации	35
1.4.1. Классификация доходов бюджетов	37
1.4.2. Классификация расходов бюджетов	39
1.4.3. Классификация операций сектора государственного управления	44
Вопросы для самоконтроля	45
Глава 2. Организация бухгалтерского учета в казенных, бюджетных и автономных учреждениях	47
§ 2.1. Понятие казенных, бюджетных и автономных учреждений	48
§ 2.2. Сравнительная характеристика казенных, бюджетных и автономных учреждений	52

§ 2.3. Система нормативного правового регулирования бюджетного учета	56
§ 2.4. Понятие, цель, основные требования и функции бухгалтерского учета в казенных, бюджетных и автономных учреждениях	59
§ 2.5. Учетная политика государственных (муниципальных) учреждений	65
§ 2.6. Ответственность должностных лиц учреждения за организацию и ведение бюджетного учета	68
§ 2.7. Первичные учетные документы и регистры бюджетного учета	73
§ 2.8. План счетов бюджетного учета	79
Вопросы для самоконтроля	83
Глава 3. Финансовое обеспечение деятельности казенных, бюджетных и автономных учреждений	85
§ 3.1. Виды и сравнительная характеристика финансового обеспечения государственных (муниципальных) учреждений	86
§ 3.2. Понятие бюджетной сметы, порядок составления, утверждения и ведения бюджетных смет казенными учреждениями	89
§ 3.3. Государственное (муниципальное) задание на оказание государственных (муниципальных) услуг (выполнение работ) бюджетных и автономных учреждений	101
§ 3.4. План финансово-хозяйственной деятельности бюджетных и автономных учреждений	108
§ 3.5. Приносящая доход деятельность государственных (муниципальных) учреждений	112
Вопросы для самоконтроля	114
Глава 4. Учет нефинансовых активов	117
§ 4.1. Общие положения по учету нефинансовых активов	118
§ 4.2. Учет основных средств	121
§ 4.3. Учет нематериальных активов	137
§ 4.4. Учет непроизведенных активов	149
§ 4.5. Амортизация основных средств и нематериальных активов в бюджетном учете	161

§ 4.6. Учет материальных запасов	172
§ 4.7. Учет вложений в нефинансовые активы	193
§ 4.8. Учет нефинансовых активов в пути	199
§ 4.9. Учет затрат на изготовление готовой продукции, выполнение работ, услуг	201
§ 4.10. Учет права пользования активами	207
4.10.1. Учет права пользования по договору аренды	208
4.10.2. Учет права пользования нематериальными активами	214
§ 4.11. Учет обесценения нефинансовых активов	218
Вопросы для самоконтроля	226
Глава 5. Учет финансовых активов	229
§ 5.1. Общие положения по учету финансовых активов	230
§ 5.2. Учет денежных средств учреждения	231
§ 5.3. Учет финансовых вложений	252
§ 5.4. Учет расчетов по доходам	256
§ 5.5. Учет расчетов по выданным авансам	263
§ 5.6. Учет расчетов по кредитам, займам (ссудам)	268
§ 5.7. Учет расчетов с подотчетными лицами	273
§ 5.8. Учет расчетов по ущербу и иным доходам	280
§ 5.9. Учет прочих расчетов с дебиторами	286
§ 5.10. Учет вложений в финансовые активы	299
Вопросы для самоконтроля	304
Заключение	307
Библиографический список	309
Приложение. Федеральные стандарты бухгалтерского учета государственных (муниципальных) учреждений	321

ИСПОЛЬЗУЕМЫЕ СОКРАЩЕНИЯ

|

Банк России – Центральный банк Российской Федерации
БК РФ – Бюджетный кодекс Российской Федерации
ГАДБ – главный администратор доходов бюджета
ГК РФ – Гражданский кодекс Российской Федерации
Государственная Дума – Государственная Дума Федерального Собрания Российской Федерации
государственное (муниципальное) задание – государственное (муниципальное) задание на оказание государственных (муниципальных) услуг (выполнение работ)
ГРБС – главный распорядитель бюджетных средств
ГСМ – горюче-смазочные материалы
ДТП – дорожно-транспортное происшествие
ЕКС – единый казначейский счет
ККТ – контрольно-кассовая техника
КоАП РФ – Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях
КОСТУ – классификация операций сектора государственного управления
ЛБО – лимиты бюджетных обязательств
МВД России – Министерство внутренних дел Российской Федерации
Минфин России – Министерство финансов Российской Федерации
МРТ – магнитно-резонансная томография
НДС – налог на добавленную стоимость

НДФЛ – налог на доходы физических лиц

НИОКР – научно-исследовательские и опытно-конструкторские работы

НК РФ – Налоговый кодекс Российской Федерации

ООО – общество с ограниченной ответственностью

операции по управлению средствами ЕКС – операции со средствами юридических лиц, не являющихся участниками бюджетного процесса, бюджетными и автономными учреждениями

ОСАГО – обязательное страхование автогражданской ответственности

постановление Госкомстата России от 28.11.1997 № 78 – постановление Государственного комитета Российской Федерации по статистике от 28.11.1997 № 78 «Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету работы строительных машин и механизмов, работ в автомобильном транспорте»

постановление Правительства Российской Федерации от 26.07.2010 № 538 – постановление Правительства Российской Федерации от 26.07.2010 № 538 «О порядке отнесения имущества автономного или бюджетного учреждения к категории особо ценного движимого имущества»

постановление Правительства Российской Федерации от 07.07.2014 № 621 – постановление Правительства Российской Федерации от 07.07.2014 № 621 «О порядке ведения реестра расходных обязательств Российской Федерации и признании утратившими силу некоторых актов Правительства Российской Федерации»

постановление Правительства Российской Федерации от 24.03.2018 № 326 – постановление Правительства Российской Федерации от 24.03.2018 № 326 «Об утверждении Правил составления проекта федерального бюджета и проектов бюджетов государственных внебюджетных фондов Российской Федерации на очередной финансовый год и плановый период и признании утратившими силу некоторых актов Правительства Российской Федерации»

приказ Минфина России от 01.12.2010 № 157н – приказ Министерства финансов Российской Федерации от 01.12.2010 № 157н «Об утверждении Единого плана счетов бухгалтерского учета для органов государственной власти (государственных органов), органов местного самоуправления, органов управления государственными внебюджетными фондами, государственных академий наук, государственных (муниципальных) учреждений и Инструкции по его применению»

приказ Минфина России от 06.12.2010 № 162н – приказ Министерства финансов Российской Федерации от 06.12.2010 № 162н «Об утверждении Плана счетов бюджетного учета и Инструкции по его применению»

приказ Минфина России от 16.12.2010 № 174н – приказ Министерства финансов Российской Федерации от 16.12.2010 № 174н «Об утверждении Плана

счетов бухгалтерского учета бюджетных учреждений и Инструкции по его применению»

приказ Минфина России от 23.12.2010 № 183н – приказ Министерства финансов Российской Федерации от 23.12.2010 № 183н «Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета автономных учреждений и Инструкции по его применению»

приказ Минфина России от 30.03.2015 № 52н – приказ Министерства финансов Российской Федерации от 30.03.2015 № 52н «Об утверждении форм первичных учетных документов и регистров бухгалтерского учета, применяемых органами государственной власти (государственными органами), органами местного самоуправления, органами управления государственными внебюджетными фондами, государственными (муниципальными) учреждениями, и Методических указаний по их применению»

приказ Минфина России от 31.12.2016 № 258н – приказ Министерства финансов Российской Федерации от 31.12.2016 № 258н «Об утверждении федерального стандарта бухгалтерского учета для организаций государственного сектора „Аренда”»

приказ Минфина России от 31.12.2016 № 259н – приказ Министерства финансов Российской Федерации от 31.12.2016 № 259н «Об утверждении федерального стандарта бухгалтерского учета для организаций государственного сектора „Обесценение активов”»

приказ Минфина России от 27.02.2017 № 24н – приказ Министерства финансов Российской Федерации от 27.02.2017 № 24н «Об утверждении формы реестра расходных обязательств Российской Федерации, подлежащих исполнению за счет бюджетных ассигнований федерального бюджета (бюджетов государственных внебюджетных фондов Российской Федерации)»

приказ Минфина России от 29.11.2017 № 209н – приказ Министерства финансов Российской Федерации от 29.11.2017 № 209н «Об утверждении Порядка применения классификации операций сектора государственного управления»

приказ Минфина России от 30.05.2018 № 122н – приказ Министерства финансов Российской Федерации от 30.05.2018 № 122н «Об утверждении федерального стандарта бухгалтерского учета для организаций государственного сектора „Влияние изменений курсов иностранных валют”»

приказ Минфина России от 29.06.2018 № 145н – приказ Министерства финансов Российской Федерации от 29.06.2018 № 145н «Об утверждении федерального стандарта бухгалтерского учета для организаций государственного сектора „Долгосрочные договоры”»

приказ Минфина России от 27.08.2018 № 184н – приказ Министерства финансов Российской Федерации от 27.08.2018 № 184н «Об утверждении Порядка

составления и ведения сводной бюджетной росписи федерального бюджета и бюджетных росписей главных распорядителей средств федерального бюджета (главных администраторов источников финансирования дефицита федерального бюджета), а также утверждения (изменения) лимитов бюджетных обязательств»

приказ Минфина России от 30.06.2020 № 129н – приказ Министерства финансов Российской Федерации от 30.06.2020 № 129н «Об утверждении федерального стандарта бухгалтерского учета государственных финансов „Финансовые инструменты”»

приказ Минфина России от 15.04.2021 № 61н – приказ Министерства финансов Российской Федерации от 15.04.2021 № 61н «Об утверждении унифицированных форм электронных документов бухгалтерского учета, применяемых при ведении бюджетного учета, бухгалтерского учета государственных (муниципальных) учреждений, и Методических указаний по их формированию и применению»

приказ Минфина России от 08.06.2021 № 75н – приказ Министерства финансов Российской Федерации от 08.06.2021 № 75н «Об утверждении кодов (перечней кодов) бюджетной классификации Российской Федерации на 2022 год (на 2022 год и на плановый период 2023 и 2024 годов)»

приказ Минфина России от 24.05.2022 № 82н – приказ Министерства финансов Российской Федерации от 24.05.2022 № 82н «О Порядке формирования и применения кодов бюджетной классификации Российской Федерации, их структуре и принципах назначения»

распоряжение Правительства Российской Федерации от 18.09.2019 № 2113-р – распоряжение Правительства Российской Федерации от 18.09.2019 № 2113-р «О Перечне типовых государственных и муниципальных услуг, предоставляемых исполнительными органами субъектов Российской Федерации, государственными учреждениями субъектов Российской Федерации и муниципальными учреждениями, а также органами местного самоуправления»

Совет Федерации – Совет Федерации Федерального Собрания Российской Федерации

указание Банка России от 11.03.2014 № 3210-У – указание Центрального банка Российской Федерации от 11.03.2014 № 3210-У «О порядке ведения кассовых операций юридическими лицами и упрощенном порядке ведения кассовых операций индивидуальными предпринимателями и субъектами малого предпринимательства»

ФСБУ – федеральный стандарт бухгалтерского учета

ВВЕДЕНИЕ



Бюджетная система Российской Федерации постоянно и динамично развивается. Как следствие, происходят изменения в бюджетной сфере и деятельности организаций госсектора. Реформирование и совершенствование бюджетной системы России и проводимой бюджетной политики имеют ряд задач и в первую очередь направлены на достижение и обеспечение долгосрочной устойчивости и сбалансированности социально-экономической системы, создание условий для повышения эффективности деятельности государственных (муниципальных) учреждений и органов государственной власти, расширение доступа к информации о финансово-хозяйственной деятельности органов власти, государственных (муниципальных) учреждений, результатах использования бюджетных ресурсов и государственного (муниципального) имущества.

В современных условиях для формирования бюджетов различных уровней с учетом долгосрочных планов и программ развития, полноценного учета и прогнозирования финансовых ресурсов, направленных на достижение целей государственной политики, эффективного управления бюджетными рисками, анализа и контроля за исполнением бюджета, оценки его воздействия на экономику, требуются соответствующие данные. Наиболее доступным и объективным источником такой информации являются данные бухгалтерского учета.

Бухгалтерский учет – одна из наиболее емких, понятных и простых в использовании учетных информационных систем, позволяющих формировать экономическую информацию в различных срезах и вариантах. В свою очередь, составной частью российской системы бухгалтерского учета является бюджетный учет. Он применяется государственными (муниципальными) учреждениями, органами государственной власти в целях управления государственными (муниципальными) финансами, контроля за их использованием на всех уровнях бюджетной системы России.

Основная цель учебника «Бюджетный учет и отчетность. Часть 1» заключается в разработке теоретических материалов по организации и ведению бюджетного

учета в Российской Федерации, а также в обобщении и систематизации положений нормативной правовой базы, практического материала, касающихся организации и ведения бюджетного учета нефинансовых и финансовых активов, для оказания помощи в процессе обучения и подготовки к дальнейшей практической профессиональной деятельности и формирования профессиональных компетенций в соответствии с получаемой специальностью студентов, курсантов, слушателей, при проведении научных исследований по экономическим наукам аспирантами и адъюнктами, для расширения имеющихся профессиональных знаний и навыков у специалистов, чья деятельность связана с бюджетным учетом.

Задачи разработки учебника:

- систематизировать теоретические материалы, касающиеся бюджетной системы, финансового обеспечения деятельности организаций госсектора и бюджетного учета в Российской Федерации;
- обобщить положения нормативной правовой базы и учебно-практических материалов по организации и ведению бюджетного учета нефинансовых и финансовых активов;
- раскрыть сущность основных определений и терминов, касающихся бюджетного учета нефинансовых и финансовых активов;
- описать процесс организации и ведения бюджетного учета нефинансовых и финансовых активов в казенных, бюджетных и автономных учреждениях.

Представлена характеристика бюджетной системы Российской Федерации, приведена классификация доходов и расходов бюджетов, описаны этапы бюджетного процесса, рассмотрены бюджетные полномочия Минфина России и Федерального казначейства, деятельность которых непосредственно связана с бюджетной сферой деятельности государства.

Раскрыты вопросы, касающиеся организации и ведения бюджетного учета в России, систематизировано его нормативное правовое регулирование.

Подробно изложено финансовое обеспечение деятельности казенных, бюджетных и автономных учреждений, приведена сравнительная характеристика финансового обеспечения деятельности казенных, бюджетных и автономных учреждений. Детально рассмотрен бюджетный учет нефинансовых и финансовых активов.

Содержание и структура учебника направлены на содействие в становлении профессиональной компетентности будущих специалистов в части овладения знаниями, касающимися организации и ведения бюджетного учета, получения более углубленных знаний специалистами, занимающимися подготовкой диссертационных исследований по данной тематике, и специалистами-практиками.

Материалы учебника сформированы с учетом того, что читатели имеют знания в области бухгалтерского учета.

Учебник «Бюджетный учет и отчетность. Часть 1» состоит из пяти глав. Материал всех глав и параграфов каждой главы последователен и логически взаимосвязан. В целях наиболее полного овладения профессиональными компетенциями каждая глава структурно выстроена следующим образом: параграфы, раскрывающие тему главы, и вопросы для самоконтроля.

В основной части учебника последовательно – от теории к практике – представлен материал для изучения, касающийся организации и ведения бюджетного учета. Каждый параграф включает таблицы, обобщающие представленный материал. Учебник содержит множество практических примеров, посвященных объектам бюджетного учета. Все хозяйственные ситуации и приведенные цифры являются условными и не привязаны к текущей ситуации. Вопросы для самоконтроля позволяют проверить результаты освоения учебного материала и подготовиться к сдаче промежуточной аттестации.

Учебник «Бюджетный учет и отчетность. Часть 1» тесно связан с дисциплиной «Бухгалтерский учет», опирается на положения и теорию бухгалтерского учета. В главах учебника комплексно и последовательно рассмотрены все аспекты и объекты бюджетного учета нефинансовых и финансовых активов государственных (муниципальных) учреждений.

В первой главе описано построение современной бюджетной системы Российской Федерации, рассмотрены вопросы, касающиеся доходов и расходов бюджетов, источников финансирования дефицита бюджета. Уделено внимание этапам принятия закона о бюджете, в том числе составлению проектов бюджетов, рассмотрению и утверждению закона о федеральном бюджете, исполнению бюджетов, утверждению отчета об исполнении бюджета. Детально описана бюджетная классификация Российской Федерации. Приведены бюджетные полномочия Минфина России и Федерального казначейства.

Вторая глава посвящена вопросам организации и ведения бюджетного учета учреждениями бюджетной сферы. Даны понятия казенных, бюджетных и автономных учреждений, приведена их сравнительная характеристика. Описаны: система нормативного правового регулирования бюджетного учета, его цель, основные требования и функции бюджетного учета в казенных, бюджетных и автономных учреждениях. Рассмотрены вопросы формирования учетной политики государственных (муниципальных) учреждений и ответственности должностных лиц учреждения за организацию и ведение бюджетного учета. Изложены материалы, касающиеся первичных учетных документов и регистров бюджетного учета. Описаны планы счетов казенных, бюджетных и автономных учреждений.

Третья глава знакомит читателей с финансовым обеспечением государственных (муниципальных) учреждений. Систематизированы виды финансового обеспечения организаций госсектора, приведена сравнительная характеристика финансового обеспечения казенных, бюджетных и автономных учреждений. Раскрыто понятие бюджетной сметы, рассмотрен порядок составления, утверждения и ведения бюджетных смет казенными учреждениями. Изложены вопросы, касающиеся формирования государственного (муниципального) задания бюджетных и автономных учреждений. Описан план финансово-хозяйственной деятельности бюджетных и автономных учреждений. Акцентируется внимание на деятельности государственных (муниципальных) учреждений, приносящей доход, и бюджетных инвестициях в объекты государственной и муниципальной собственности.

В четвертой главе раскрываются вопросы бюджетного учета нефинансовых активов, в том числе основных средств, нематериальных активов, непроектируемых активов, материальных запасов. Описан бюджетный учет амортизации основных средств и нематериальных активов, вложений в нефинансовые активы, нефинансовых активов в пути и прав пользования активами. Отдельное внимание уделено бюджетному учету затрат на изготовление готовой продукции, выполнение работ, услуг, а также обесценению нефинансовых активов.

В пятой главе излагаются вопросы, касающиеся бюджетного учета финансовых активов, в том числе денежных средств учреждения, финансовых вложений, доходов, кредитов, займов (ссуд). Описан бюджетный учет расчетов по выданным авансам, расчетов с подотчетными лицами, расчетов по ущербу имуществу и иным доходам, расчетов с прочими дебиторами и вложений в финансовые активы.

Учебник может быть рекомендован в качестве основной учебной литературы для студентов, курсантов и слушателей, обучающихся по специальности «Экономическая безопасность», преподавателей высших образовательных учреждений, в системе дополнительного профессионального образования, при подготовке диссертационных исследований, а также для практических работников экономических субъектов; также может быть использован при изучении дисциплин «Бюджетный учет и отчетность», «Организация бухгалтерского учета в бюджетных и кредитных организациях», изучении других дисциплин, связанных с бюджетным учетом. Материалы будут полезны при подготовке рефератов, курсовых, научных, выпускных квалификационных работ, аналитических обзоров, при написании научных статей и докладов.

ГЛАВА 1. БЮДЖЕТНАЯ СИСТЕМА
РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ. ДОХОДЫ
И РАСХОДЫ БЮДЖЕТОВ. БЮДЖЕТНАЯ
КЛАССИФИКАЦИЯ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

§ 1.1. Общая характеристика бюджетной системы Российской Федерации

Одним из основных и важнейших институтов любого государства, в том числе Российской Федерации, является бюджетная система.

В соответствии со ст. 6 БК РФ **бюджетная система Российской Федерации** – это основанная на экономических отношениях и государственном устройстве Российской Федерации, регулируемая законодательством Российской Федерации совокупность:

- федерального бюджета;
- бюджетов субъектов Российской Федерации;
- местных бюджетов;
- бюджетов государственных внебюджетных фондов.

Бюджетная система Российской Федерации состоит из бюджетов *трех уровней*.

Уровни бюджетной системы Российской Федерации

Первый уровень

Федеральный бюджет и бюджеты государственных внебюджетных фондов

Второй уровень

Бюджеты субъектов Российской Федерации и бюджеты территориальных государственных внебюджетных фондов

Третий уровень – местные бюджеты

Бюджеты муниципальных районов

Бюджеты муниципальных округов

Бюджеты городских округов

Бюджеты городских округов с внутригородским делением

Бюджеты внутригородских муниципальных образований городов федерального значения – Москвы, Санкт-Петербурга и Севастополя

Бюджеты городских и сельских поселений

Бюджеты внутригородских районов

Федеральный бюджет и бюджеты государственных внебюджетных фондов разрабатываются и утверждаются в форме *федеральных законов*.

Бюджеты субъектов Российской Федерации и бюджеты территориальных государственных внебюджетных фондов принимаются в форме *законов субъектов Российской Федерации*.

Местные бюджеты разрабатываются и утверждаются в форме *муниципальных правовых актов представительных органов муниципальных образований*.

Принципы бюджетной системы Российской Федерации

Единство бюджетной системы Российской Федерации

Разграничение доходов, расходов и источников финансирования дефицитов бюджетов между бюджетами бюджетной системы Российской Федерации

Самостоятельность бюджетов

Единство кассы

Равенство бюджетных прав субъектов Российской Федерации, муниципальных образований

Полнота отражения доходов, расходов и источников финансирования дефицитов бюджетов

Сбалансированность бюджета

Эффективность использования бюджетных средств

Общее (совокупное) покрытие расходов бюджетов

Прозрачность (открытость)

Достоверность бюджета

Участие граждан в бюджетном процессе

Адресность и целевой характер бюджетных средств

Подведомственность расходов бюджетов

Деятельность органов государственной власти, органов местного самоуправления и иных участников процесса по составлению и рассмотрению проектов бюджетов, утверждению и исполнению бюджетов, контролю за их исполнением, осуществлению бюджетного учета, составлению, внешней проверке, рассмотрению и утверждению бюджетной отчетности называют **бюджетным процессом**.

Участниками бюджетного процесса являются:

- Президент Российской Федерации;
- высшее должностное лицо субъекта Российской Федерации, глава муниципального образования;
- законодательные (представительные) органы государственной власти и местного самоуправления;
- исполнительные органы государственной власти (исполнительно-распорядительные органы муниципальных образований);
- Банк России;
- органы государственного (муниципального) финансового контроля;
- органы управления государственными внебюджетными фондами;
- главные распорядители бюджетных средств (средств соответствующего бюджета);
- распорядители бюджетных средств (средств соответствующего бюджета);
- главные администраторы доходов бюджета;
- администраторы доходов бюджета;
- главные администраторы источников финансирования дефицита бюджета (дефицита соответствующего бюджета);
- администраторы источников финансирования дефицита бюджета (дефицита соответствующего бюджета);
- получатели бюджетных средств.

Главный распорядитель бюджетных средств (средств соответствующего бюджета) – орган государственной власти (государственный орган), орган управления государственным внебюджетным фондом, орган местного самоуправления, орган местной администрации, наиболее значимое учреждение науки, образования, культуры и здравоохранения, указанное в ведомственной структуре расходов бюджета, имеющие право распределять бюджетные ассигнования и ЛБО между подведомственными распорядителями и (или) получателями бюджетных средств.

Распорядитель бюджетных средств (средств соответствующего бюджета) – орган государственной власти (государственный орган), орган управления государственным внебюджетным фондом, орган местного самоуправления, орган местной администрации, казенное учреждение, имеющие право распределять бюджетные ассигнования и ЛБО между подведомственными распорядителями и (или) получателями бюджетных средств.

Главный администратор доходов бюджета – определенный орган государственной власти (государственный орган), орган местного самоуправления, орган местной администрации, орган управления государственным внебюджетным фондом, Банк России, иная организация, имеющие в своем ведении администраторов доходов бюджета и (или) являющиеся администраторами доходов бюджета.

Администратор доходов бюджета – орган государственной власти (государственный орган), орган местного самоуправления, орган местной администрации, орган управления государственным внебюджетным фондом, Банк России, казенное учреждение, осуществляющие в соответствии с законодательством Российской Федерации контроль за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью уплаты, начисление, учет, взыскание и принятие решений о возврате (зачете) излишне уплаченных (взысканных) платежей, пеней и штрафов по ним, являющихся доходами бюджетов бюджетной системы Российской Федерации.

Главный администратор источников финансирования дефицита бюджета (дефицита соответствующего бюджета) – определенный орган государственной власти (государственный орган), орган местного самоуправления, орган местной администрации, орган управления государственным внебюджетным фондом, иная организация, имеющие в своем ведении администраторов источников финансирования дефицита бюджета и (или) являющиеся администраторами источников финансирования дефицита бюджета.

Администратор источников финансирования дефицита бюджета (дефицита соответствующего бюджета) – орган государственной власти (государственный орган), орган местного самоуправления, орган

местной администрации, орган управления государственным внебюджетным фондом, иная организация, имеющие право осуществлять операции с источниками финансирования дефицита бюджета.

Получатель бюджетных средств – орган государственной власти (государственный орган), орган управления государственным внебюджетным фондом, орган местного самоуправления, орган местной администрации, находящееся в ведении главного распорядителя (распорядителя) бюджетных средств казенное учреждение, имеющие право на принятие и (или) исполнение бюджетных обязательств от имени публично-правового образования за счет средств соответствующего бюджета.

§ 1.2. Экономическая характеристика доходов и расходов бюджета

Бюджетная система Российской Федерации состоит:

- из доходов бюджета;
- расходов бюджета;
- источников финансирования дефицита бюджета.

Доходы бюджета – это денежные средства, поступающие в бюджеты различных уровней, за исключением средств, являющихся источниками финансирования дефицита бюджета.

Дефицит бюджета (дефицит) – это превышение расходов бюджета над его доходами. Он определяется как разница между общим объемом расходов (Р) и общим объемом доходов (Д) бюджета на очередной финансовый год и плановый период:

$$\text{Дефицит} = Р - Д > 0. \quad (1)$$

Источниками финансирования дефицита бюджета являются:

1) *внутренние источники* – это кредиты, полученные Российской Федерацией от кредитных организаций в национальной валюте; государственные займы, осуществляемые путем выпуска ценных; бумаг от имени Российской Федерации;

бюджетные ссуды, полученные от бюджетов других уровней бюджетной системы Российской Федерации;

2) *внешние источники* – это государственные займы, осуществляемые в иностранной валюте путем выпуска ценных бумаг от имени Российской Федерации; кредиты правительств иностранных государств, банков и фирм, международных финансовых организаций, предоставленные в иностранной валюте.

К доходам бюджетов относятся:

- налоговые доходы;
- неналоговые доходы;
- безвозмездные поступления.

1. *Налоговые доходы* включают в себя:

– федеральные налоги и сборы, в том числе налоги, предусмотренные специальными налоговыми режимами;

- региональные налоги;
- местные налоги;
- пени и штрафы.

2. *Неналоговые доходы*:

– доходы от использования имущества, находящегося в государственной или муниципальной собственности, за исключением имущества бюджетных и автономных учреждений, а также имущества государственных и муниципальных унитарных предприятий, в том числе казенных, земельных участков и иных объектов недвижимого имущества, находящихся в федеральной собственности, используемых единым институтом развития в жилищной сфере в соответствии с Федеральным законом от 24.07.2008 № 161-ФЗ «О содействии развитию жилищного строительства»;

– доходы от продажи имущества (кроме акций и иных форм участия в капитале, государственных запасов драгоценных металлов и драгоценных камней), находящегося в государственной или муниципальной собственности, за исключением движимого имущества бюджетных и автономных учреждений, а также имущества государственных и муниципальных унитарных предприятий, в том числе казенных, земельных участков и иных объектов недвижимого имущества, находящихся в федеральной собственности, используемых единым институтом развития в жилищной сфере в соответствии с Федеральным законом от 24.07.2008 № 161-ФЗ «О содействии развитию жилищного строительства»;

– доходы от платных услуг, оказываемых казенными учреждениями;

– средства, полученные в результате применения мер гражданско-правовой, административной и уголовной ответственности, в том числе штрафы, конфискации, компенсации, а также средства, полученные в возмещение вреда, причиненного

Российской Федерации, субъектам Российской Федерации, муниципальным образованиям, и иные суммы принудительного изъятия;

- средства самообложения граждан, инициативные платежи;
- иные неналоговые доходы.

3. *Безвозмездные поступления:*

- **дотации** из других бюджетов бюджетной системы Российской Федерации;
- **субсидии** из других бюджетов бюджетной системы Российской Федерации (межбюджетные субсидии);
- **субвенции** из федерального бюджета и (или) из бюджетов субъектов Российской Федерации;
- иные межбюджетные трансферты из других бюджетов бюджетной системы Российской Федерации;
- безвозмездные поступления от физических и юридических лиц, международных организаций и правительств иностранных государств, в том числе добровольные пожертвования.

Дотации (лат. *dotatio* – дар, пожертвование) – межбюджетные трансферты, предоставляемые на безвозмездной и безвозвратной основе без установления направлений их использования.

Субсидии (лат. *subsidium* – помощь, поддержка) – пособие, преимущественно в денежной форме, предоставляемое государством за счет средств государственного бюджета местным органам власти, юридическим и физическим лицам, другим государствам.

Субвенции (лат. *subvenire* – приходить на помощь) – вид денежного пособия местным органам власти со стороны государства, выделяемого на определенный срок на конкретные цели. В отличие от дотаций, субвенции подлежат возврату в случае нецелевого использования или использования не в установленные ранее сроки.

Расходы бюджета – это выплачиваемые из бюджета денежные средства, за исключением средств, являющихся источниками финансирования дефицита бюджета.

Формирование расходов бюджетов осуществляется в соответствии с **расходными обязательствами**, исполнение которых должно происходить в очередном финансовом году (очередном финансовом году и плановом периоде) за счет средств соответствующих бюджетов.

Расходное обязательство – обусловленные законом, иным нормативным правовым актом, договором или соглашением обязанности публично-правового образования (Российской Федерации, субъекта Российской Федерации, муниципального образования) или действующего от его имени казенного учреждения предоставить физическому или юридическому лицу, иному публично-правовому образованию, субъекту международного права средства из соответствующего бюджета.

Органы государственной власти и местного самоуправления обязаны вести **реестры расходных обязательств** или своды реестров расходных обязательств.

Реестр расходных обязательств – используемый при составлении проекта бюджета свод (перечень) законов, иных нормативных правовых актов, муниципальных правовых актов, обусловливающих публичные нормативные обязательства и (или) правовые основания для иных расходных обязательств с указанием соответствующих положений (статей, частей, пунктов, подпунктов, абзацев) законов и иных нормативных правовых актов, муниципальных правовых актов с оценкой объемов бюджетных ассигнований, необходимых для исполнения включенных в реестр обязательств.

Реестр расходных обязательств Российской Федерации ведется в порядке, установленном постановлением Правительства Российской Федерации от 07.07.2014 № 621. Реестр расходных обязательств субъекта Российской Федерации ведется в порядке, установленном высшим исполнительным органом государственной власти субъекта Российской Федерации. Реестр расходных обязательств муниципального образования ведется в порядке, установленном местной администрацией муниципального образования.

Форма реестра расходных обязательств Российской Федерации утверждена приказом Минфина России от 27.02.2017 № 24н.

Частью расходного обязательства является **бюджетное обязательство**.

Расходное обязательство определяет общую обязанность оплатить из бюджета (не важно, в какие сроки и в каком объеме), бюджетное обязательство определяет только ту часть расходного обязательства, которая утверждена в законе о бюджете на текущий год.

Бюджетное обязательство – расходное обязательство, подлежащее исполнению в соответствующем финансовом году.

При этом при составлении бюджета на каждый вид расходов на конкретный год планируются конкретные суммы – **бюджетные ассигнования**.

Бюджетные ассигнования – предельные объемы денежных средств, предусмотренных в соответствующем финансовом году для исполнения бюджетных обязательств.

К бюджетным ассигнованиям относятся ассигнования:

- на оказание государственных (муниципальных) услуг (выполнение работ), включая ассигнования на закупки товаров, работ, услуг для обеспечения государственных (муниципальных) нужд;
- социальное обеспечение населения;
- предоставление бюджетных инвестиций юридическим лицам, не являющимся государственными (муниципальными) учреждениями и государственными (муниципальными) унитарными предприятиями;
- предоставление субсидий юридическим лицам (за исключением субсидий государственным (муниципальным) учреждениям), индивидуальным предпринимателям, физическим лицам;
- предоставление межбюджетных трансфертов;
- предоставление платежей, взносов, безвозмездных перечислений субъектам международного права;
- обслуживание государственного (муниципального) долга;
- исполнение судебных актов по искам к Российской Федерации, субъектам Российской Федерации, муниципальным образованиям о возмещении вреда, причиненного гражданину или юридическому лицу в результате незаконных действий (бездействия) органов государственной власти (государственных органов), органов местного самоуправления либо должностных лиц этих органов.

Рассмотрим пример, наглядно демонстрирующий, как соотносятся такие понятия, как расходные обязательства, бюджетные обязательства, бюджетные ассигнования.

Пример 1.1

Бюджетное учреждение заключило договор на три года на обеспечение питанием. Это *расходные обязательства*.

При составлении бюджета на эти расходы на конкретный год планируются конкретные суммы. Это *бюджетные ассигнования*.

Как только бюджет будет принят в соответствии с законодательством, эти планы станут *бюджетными обязательствами*.

§ 1.3. Составление проектов бюджетов, рассмотрение, утверждение закона о федеральном бюджете, исполнение бюджетов

Стадии бюджетного процесса

- 1 Составление проекта бюджета
- 2 Рассмотрение и утверждение проекта бюджета
- 3 Исполнение бюджета

1.3.1. Составление проектов бюджетов

В настоящее время в Российской Федерации осуществляется трехлетнее бюджетное планирование.

Проект федерального бюджета и проекты бюджетов государственных внебюджетных фондов Российской Федерации составляются и утверждаются сроком на три года – очередной финансовый год и плановый период.

Проект бюджета субъекта Российской Федерации и проекты территориальных государственных внебюджетных фондов составляются и утверждаются сроком на три года – очередной финансовый год и плановый период.

Проект муниципального бюджета составляется и утверждается сроком на один год (на очередной финансовый год) или сроком на три года (очередной финансовый год и плановый период) в соответствии с муниципальными правовыми актами представительных органов муниципальных образований, если законом субъекта Российской Федерации не определен срок, на который составляются и утверждаются проекты бюджетов муниципальных образований.

Плановый период включает в себя два года, следующих за очередным финансовым годом.

Составление проектов бюджетов – исключительная прерогатива:

- Правительства Российской Федерации;
- высших исполнительных органов государственной власти субъектов Российской Федерации;
- местных администраций муниципальных образований.

Непосредственное составление проектов бюджетов осуществляют:

- Минфин России;
- органы управления государственными внебюджетными фондами;

– финансовые органы субъектов Российской Федерации и муниципальных образований.

Программные документы, принимаемые за основу при составлении проектов бюджетов

Положения послания Президента Российской Федерации Федеральному Собранию Российской Федерации, определяющие бюджетную политику (требования к бюджетной политике) в Российской Федерации

Основные направления бюджетной, налоговой и таможенно-тарифной политики Российской Федерации (субъектов Российской Федерации, муниципальных образований)

Бюджетный прогноз (проект бюджетного прогноза, проект изменений бюджетного прогноза) на долгосрочный период

Документы, определяющие цели национального развития Российской Федерации и направления деятельности органов публичной власти по достижению этих целей

Прогноз социально-экономического развития Российской Федерации

Государственные (муниципальные) программы (проекты государственных (муниципальных) программ, проекты изменений данных программ)

Порядок и сроки составления проекта федерального бюджета и проектов бюджетов государственных внебюджетных фондов Российской Федерации установлены в постановлении Правительства Российской Федерации от 24.03.2018 № 326.

Составление проекта федерального бюджета и проектов бюджетов государственных внебюджетных фондов Российской Федерации на очередной финансовый год и плановый период происходит с начала текущего года, заканчивается 15 сентября текущего года.

Внесение Минфином России проекта федерального закона о федеральном бюджете и уполномоченным органом проектов федеральных законов о бюджетах государственных внебюджетных фондов Российской Федерации в Правительство Российской Федерации осуществляется *не позднее 15 дней до дня внесения проектов указанных законов в Государственную Думу*.

Порядок и сроки составления проектов бюджетов субъектов Российской Федерации и проектов бюджетов территориальных государственных внебюджетных фондов устанавливаются высшими исполнительными органами государственной власти субъектов Российской Федерации с соблюдением требований, устанавливаемых БК РФ.

Порядок и сроки составления проектов местных бюджетов устанавливаются местными администрациями с соблюдением требований, установленных БК РФ.

1.3.2. Рассмотрение и утверждение бюджетов

Порядок рассмотрения проекта закона (решения) о бюджете и его утверждения определяется разными документами для бюджетов разных уровней:

1) для федерального бюджета и бюджетов государственных внебюджетных фондов Российской Федерации – БК РФ;

2) бюджета субъекта Российской Федерации и бюджетов территориальных государственных внебюджетных фондов – законом субъекта Российской Федерации в соответствии с требованиями БК РФ;

3) местного бюджета – муниципальным правовым актом представительного органа муниципального образования в соответствии с требованиями БК РФ.

Рассмотрим порядок рассмотрения проекта закона (решения) о бюджете и его утверждения на примере *федерального бюджета*:

1. Правительство Российской Федерации вносит на рассмотрение и утверждение в Государственную Думу проект федерального закона о федеральном бюджете на очередной финансовый год и плановый период не позднее *15 сентября текущего года*.

Одновременно с проектом федерального закона о федеральном бюджете на очередной финансовый год и плановый период Правительство Российской Федерации вносит в Государственную Думу проекты федеральных законов:

– о бюджетах государственных внебюджетных фондов Российской Федерации на очередной финансовый год и плановый период;

– страховых тарифах на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний на очередной финансовый год и плановый период.

2. Банк России не позднее дня истечения предельного срока внесения проекта федерального закона о федеральном бюджете на очередной финансовый год и плановый период в Государственную Думу (15 сентября текущего года) представляет в Государственную Думу проект основных направлений единой государственной денежно-кредитной политики на очередной финансовый год и плановый период.

Одновременно указанный законопроект представляется Президенту Российской Федерации.

3. Государственная Дума рассматривает проект федерального закона о федеральном бюджете *в течение 60 дней в трех чтениях*.

4. Принятый Государственной Думой федеральный закон о федеральном бюджете на очередной финансовый год и плановый период *в течение пяти дней со дня принятия* передается на рассмотрение в Совет Федерации.

5. Совет Федерации рассматривает федеральный закон *в течение 14 дней со дня представления Государственной Думой*.

6. Одобренный Советом Федерации федеральный закон *в течение пяти дней со дня одобрения* направляется Президенту Российской Федерации для подписания и обнародования.

В утвержденном Президентом Российской Федерации законе (решении) о бюджете содержатся основные характеристики бюджета, к которым относятся общий объем доходов бюджета, общий объем расходов и дефицит (профицит) бюджета.

Также законом (решением) о бюджете утверждаются:

- перечень ГАДБ;
- перечень главных администраторов источников финансирования дефицита бюджета;
- распределение бюджетных ассигнований по разделам, подразделам, целевым статьям, группам (группам и подгруппам) видов расходов либо по разделам, подразделам, целевым статьям (государственным (муниципальным) программам и непрограммным направлениям деятельности), группам (группам и подгруппам) видов расходов и (или) по целевым статьям (государственным (муниципальным) программам и непрограммным направлениям деятельности), группам (группам и подгруппам) видов расходов классификации расходов бюджетов на очередной финансовый год (очередной финансовый год и плановый период), а также по разделам и подразделам классификации расходов бюджетов;
- ведомственная структура расходов бюджета на очередной финансовый год (очередной финансовый год и плановый период), за исключением бюджетов государственных внебюджетных фондов;
- общий объем бюджетных ассигнований, направляемых на исполнение публичных нормативных обязательств;
- объем межбюджетных трансфертов, получаемых из других бюджетов и (или) предоставляемых другим бюджетам бюджетной системы Российской Федерации в очередном финансовом году (очередном финансовом году и плановом периоде);
- источники финансирования дефицита бюджета на очередной финансовый год (очередной финансовый год и плановый период);
- верхний предел государственного (муниципального) внутреннего долга и (или) верхний предел государственного (муниципального) внешнего долга

по состоянию на 1 января года, следующего за очередным финансовым годом (очередным финансовым годом и каждым годом планового периода), с указанием в том числе верхнего предела долга по государственным или муниципальным гарантиям;

– иные показатели федерального бюджета и бюджетов государственных внебюджетных фондов Российской Федерации.

1.3.3. Исполнение бюджетов

Исполнение бюджета – это этап бюджетного процесса, который начинается с момента утверждения закона о бюджете законодательным органом власти и продолжается в течение финансового года.

Организация исполнения бюджета возлагается на соответствующий финансовый орган (орган управления государственным внебюджетным фондом).

Исполнение бюджета организуется на основе **сводной бюджетной росписи** и **кассового плана**.

Сводная бюджетная роспись – документ, который составляется и ведется финансовым органом (органом управления государственным внебюджетным фондом) в соответствии с БК РФ в целях организации исполнения бюджета по расходам бюджета и источникам финансирования дефицита бюджета.

Кассовый план – прогноз поступлений в бюджет и перечислений из бюджета в текущем финансовом году в целях определения прогнозного состояния единого счета бюджета, включая временный кассовый разрыв и объем временно свободных средств.

Бюджет исполняется на основе принципов единства кассы и подведомственности расходов.

Казначейское обслуживание исполнения бюджетов бюджетной системы Российской Федерации осуществляется Федеральным казначейством.

Содержание исполнения бюджета заключается в выполнении доходной и расходной частей бюджета соответствующего уровня – федерального, регионального или местного.

Можно выделить три стороны этого процесса:

– исполнения бюджета *по доходам*. Его задачей является обеспечение полного и своевременного поступления в бюджет отдельных видов доходов, в первую

очередь налогов и других обязательных платежей, по каждому источнику доходов в соответствии с утвержденным бюджетным планом;

- исполнение бюджета *по расходам*, которое означает последовательное финансирование органов государственной власти, национальных проектов, государственных программ, мероприятий, предусмотренных законом о бюджете, в пределах сумм, утвержденных законом о бюджете;

- исполнение бюджета *по источникам финансирования дефицита бюджета*. Предусматривает покрытие дефицита бюджета за счет внешних и внутренних источников.

Рассмотрим процесс исполнения бюджета по доходам, расходам и источникам финансирования дефицита бюджета более подробно.

Исполнение бюджетов по доходам предусматривает:

- зачисление на единый счет бюджета доходов от распределения налогов, сборов и иных поступлений в бюджетную систему Российской Федерации, распределяемых по нормативам, действующим в текущем финансовом году;

- перечисление излишне распределенных сумм, возврат излишне уплаченных или излишне взысканных сумм, а также сумм процентов за несвоевременное осуществление такого возврата и процентов, начисленных на излишне взысканные суммы;

- зачет излишне уплаченных или взысканных сумм;

- уточнение платежей в бюджеты администратором доходов бюджета;

- перечисление Федеральным казначейством излишне распределенных сумм, средств, необходимых для осуществления возврата (зачета, уточнения) излишне уплаченных или излишне взысканных сумм налогов, сборов и иных платежей, а также сумм процентов за несвоевременное осуществление такого возврата и процентов, начисленных на излишне взысканные суммы, с единых счетов соответствующих бюджетов на соответствующие казначейские счета для осуществления и отражения операций по учету и распределению поступлений для учета поступлений и их распределения между бюджетами бюджетной системы Российской Федерации.

Исполнение бюджета по расходам предусматривает:

- принятие и учет бюджетных обязательств и **денежных обязательств**;

- подтверждение денежных обязательств;

- санкционирование оплаты денежных обязательств;

- подтверждение исполнения денежных обязательств.

Денежные обязательства – обязанность получателя бюджетных средств уплатить бюджету, физическому лицу и юридическому лицу

за счет средств бюджета определенные денежные средства в соответствии с выполненными условиями гражданско-правовой сделки, заключенной в рамках его бюджетных полномочий, или в соответствии с положениями закона, иного правового акта, условиями договора или соглашения.

Исполнение бюджета по источникам финансирования дефицита бюджета осуществляется:

- главными администраторами источников финансирования дефицита бюджета;
- администраторами источников финансирования дефицита бюджета.

Исполнение бюджета по источникам финансирования дефицита бюджета происходит в соответствии со сводной бюджетной росписью, за исключением операций по управлению остатками средств на едином счете бюджета.

Санкционирование оплаты денежных обязательств, подлежащих исполнению за счет бюджетных ассигнований по источникам финансирования дефицита бюджета, осуществляется в порядке, установленном финансовым органом (органом управления государственным внебюджетным фондом).

§ 1.4. Бюджетная классификация Российской Федерации

Процесс составления и исполнения бюджетов, ведения бюджетного учета, составления бухгалтерской (финансовой) отчетности осуществляется на основе **бюджетной классификации**.

Коды бюджетной классификации являются *едиными* для бюджетов различных уровней бюджетной системы Российской Федерации.

Определение принципов назначения, структуры, порядка формирования и применения кодов бюджетной классификации Российской Федерации, а также присвоение кодов составным частям бюджетной классификации Российской Федерации осуществляется *Минфином России*.

Бюджетная классификация – группировка доходов, расходов и источников финансирования дефицитов бюджетов бюджетной системы Российской Федерации, используемая для составления и исполнения бюджетов, а также группировка доходов, расходов и источников

финансирования дефицитов бюджетов и (или) операций сектора государственного управления, используемая для ведения бюджетного (бухгалтерского) учета, составления бюджетной (бухгалтерской) и иной финансовой отчетности, обеспечивающая сопоставимость показателей бюджетов бюджетной системы Российской Федерации.

Порядок применения бюджетной классификации утвержден приказом Минфина России от 24.05.2022 № 82н.

Кроме того, порядок применения бюджетной классификации, виды доходов и расходов определяются организациями госсектора в соответствии:

- с приказом Минфина России от 29.11.2017 № 209н;
- приказом Минфина России от 08.06.2021 № 75н.

Бюджетная классификация Российской Федерации

Классификация доходов бюджетов

Классификация расходов бюджетов

Классификация источников финансирования дефицитов бюджетов

Классификация операций публично-правовых образований (КОСГУ)

Каждая классификация имеет свои коды, в которые заложена необходимая информация:

- для ведения аналитической работы, включая систематизацию показателей по различным признакам;
- составления проектов доходов и расходов бюджетов, их корректировок;
- проведения расчетов и обоснований на уровне организаций и органов исполнительной власти Российской Федерации, субъектов Российской Федерации, муниципальных образований;
- ведения бюджетного учета;
- составления индивидуальной и консолидированной отчетности;
- контроля за поступлением доходов и расходованием бюджетных ресурсов на уровне организаций, органов исполнительной власти, Российской Федерации, субъектов Российской Федерации, муниципальных образований.

При формировании кода бюджетной классификации доходов, расходов, источников финансирования дефицитов бюджетов:

- используется единая разрядность (20-значная);
- обеспечивается сопоставимость показателей бюджетов бюджетной системы Российской Федерации, а также показателей бюджетов муниципальных

образований, входящих в состав субъекта Российской Федерации, с учетом общих требований к формированию кодов бюджетной классификации Российской Федерации.

Рассмотрим классификацию доходов бюджета, классификацию расходов бюджета и КОСГУ на примерах.

1.4.1. Классификация доходов бюджетов

Является группировкой доходов бюджетов бюджетной системы Российской Федерации.

Код классификации доходов бюджетов состоит из 20 знаков (*разрядов, позиций*).

Структура 20-значного кода классификации доходов бюджетов является единой для бюджетов бюджетной системы Российской Федерации и включает следующие составные части (*табл. 1.1*):

- код ГАДБ (1–3-й разряды кода классификации доходов бюджетов);
- код вида доходов бюджетов (4–13-й разряды);
- код подвида доходов бюджетов (14–20-й разряды).

Таблица 1.1

Структура кода классификации доходов бюджета

Код ГАДБ	Код вида доходов бюджетов					Код подвида доходов бюджетов	
	Группа	Под- группа	Статья	Под- статья	Эле- мент	Группа	Аналитиче- ская группа
1–3	4	5–6	7–8	9–11	12–13	14–17	18–20

Перечень ГАДБ устанавливается законом (решением) о соответствующем бюджете.

Например:

код ГАДБ 182 – это Федеральная налоговая служба.

Код *вида доходов бюджетов* состоит из десяти разрядов и включает:

- группу доходов (4-й разряд кода классификации доходов бюджетов);
- подгруппу доходов (5–6-й разряды);
- статью доходов (7–8-й разряды);
- подстатью доходов (9–11-й разряды);
- элемент доходов (12–13-й разряды).

Группа доходов (в соответствии с законодательством) принимает одно из следующих значений: 1 – налоговые и неналоговые доходы; 2 – безвозмездные поступления.

В нашем случае применим код 1 – налоговые и неналоговые доходы.

Группа доходов детализируется *подгруппой доходов*.

Перечни групп и подгрупп доходов содержатся в приказе Минфина России от 24.05.2022 № 82н.

Например:

подгруппа доходов 01 – это налоги на прибыль, доходы.

Дальнейшая детализация кода вида доходов бюджетов осуществляется по соответствующим *статьям и подстатьям*.

Перечень статей и подстатей кода доходов бюджета утвержден приказом Минфина России от 08.06.2021 № 75н.

Например:

статья 01 – это налог на прибыль организаций, подстатья 011 – это налог на прибыль организаций (за исключением консолидированных групп налогоплательщиков), зачисляемый в федеральный бюджет.

Далее код вида доходов бюджета детализируется по *элементам доходов*.

Перечень элементов доходов содержится в приказе Минфина России от 24.05.2022 № 82н.

Например:

элемент доходов 01 – это федеральный бюджет.

Для детализации поступлений по кодам вида доходов бюджетов применяется *код подвида доходов бюджетов*, который включает в себя:

- группу подвида доходов бюджетов (14–17-й разряды кода классификации доходов бюджетов);
- аналитическую группу подвида доходов бюджетов (18–20-й разряды).

Данная детализация утверждается Минфином России, финансовым органом субъекта Российской Федерации или муниципального образования (в зависимости от того, на каком уровне бюджетной системы применяются коды).

Перечень *групп подвидов доходов* федерального бюджета утвержден приказами Минфина России от 24.05.2022 № 82н и от 08.06.2021 № 75н.

Например:

группа подвидов доходов 1000 – это сумма платежа (перерасчеты, недоимка и задолженность по соответствующему платежу, в том числе по отмененному).

Далее детализация кода подвида доходов бюджета осуществляется в соответствии с аналитической группой.

Аналитическая группа подвида доходов является группировкой доходов по виду финансовых операций, относящихся к доходам.

Аналитическая группа подвида доходов детализируется статьями, которые содержатся в приказе Минфина России от 24.05.2022 № 82н, и состоит из следующих структурных элементов:

100 – Доходы;

400 – Выбытие нефинансовых активов.

Например:

аналитическая группа подвида доходов 110 – это «Налоговые доходы и таможенные платежи».

Представим полный 20-значный код доходов бюджета, приведенный выше по частям.

182 1 01 01 011 01 1000 110 – налог на прибыль организаций (за исключением консолидированных групп налогоплательщиков), зачисляемый в федеральный бюджет (сумма платежа (перерасчеты, недоимка и задолженность по соответствующему платежу, в том числе по отмененному), ГАДБ по которому является Федеральная налоговая служба).

1.4.2. Классификация расходов бюджетов

Является группировкой расходов бюджетов бюджетной системы Российской Федерации и отражает направление бюджетных средств на выполнение федеральными органами государственной власти, органами государственной власти субъектов Российской Федерации, органами местного самоуправления (муниципальными органами) и органами управления государственными внебюджетными фондами основных функций, решение социально-экономических задач.

Код классификации расходов бюджетов состоит из 20 знаков (*позиций, рядов*).

Структура 20-значного кода классификации расходов бюджетов является единой для бюджетов бюджетной системы Российской Федерации и включает следующие составные части (табл. 1.2):

- код ГРБС (1–3-й разряды кода классификации расходов бюджетов);
- код раздела (4–5-й разряды);
- код подраздела (6–7-й разряды);
- код целевой статьи (8–17-й разряды);
- код вида расходов (18–20-й разряды).

Таблица 1.2

Структура кода классификации расходов бюджета

Код ГРБС	Код раздела	Код подраздела	Код целевой статьи		Код вида расходов		
			Программная (непрограммная) статья	Направление расходов	Группа	Подгруппа	Элемент
1–3	4–5	6–7	8–12	13–17	18	19	20

Код ГРБС состоит из трех разрядов.

Перечень *главных распорядителей* средств федерального бюджета, бюджета субъекта Российской Федерации, бюджетов государственных внебюджетных фондов, местного бюджета устанавливается законом (решением) о соответствующем бюджете в составе ведомственной структуры расходов.

Например:

код ГРБС (средств соответствующего бюджета) 188 – это МВД России.

Код раздела и код подраздела классификации расходов бюджетов состоят из двух разрядов каждый. Перечень разделов и подразделов приведен в БК РФ. Единые для бюджетов бюджетной системы Российской Федерации коды разделов и подразделов классификации расходов бюджетов приведены в приказе Минфина России от 24.05.2022 № 82н.

Например:

код раздела 07 – это «Образование». Код подраздела 06, который детализирует код раздела, – это «Высшее образование».

Далее детализация осуществляется по *целевым статьям*. Целевые статьи расходов бюджетов обеспечивают привязку бюджетных ассигнований к государственным

(муниципальным) программам и (или) не включенным в государственные (муниципальные) программы направлениям деятельности государственных органов, органов управления государственными внебюджетными фондами, органов местного самоуправления (муниципальных органов), органов местной администрации, наиболее значимых учреждений науки, образования, культуры и здравоохранения, указанных в ведомственной структуре расходов бюджета, и (или) к расходным обязательствам, подлежащим исполнению за счет средств бюджетов бюджетной системы Российской Федерации.

Код *целевой статьи* расходов бюджетов состоит из десяти разрядов (8–17-й разряды кода классификации расходов бюджетов).

Структура кода целевой статьи расходов бюджета бюджетной системы Российской Федерации включает:

- код программной (непрограммной) статьи (8–12-й разряды кода классификации расходов бюджетов);
- код направления расходов (13–17-й разряды).

Коды целевых статей расходов бюджета бюджетной системы Российской Федерации устанавливаются соответственно:

- 1) для федерального бюджета и бюджетов государственных внебюджетных фондов Российской Федерации – Минфином России;
- 2) для бюджета субъекта Российской Федерации и бюджета территориального государственного внебюджетного фонда – финансовым органом соответствующего субъекта Российской Федерации;
- 3) для местного бюджета – финансовым органом муниципального образования.

Структура кода целевой статьи расходов бюджетов государственных внебюджетных фондов Российской Федерации представлена в виде *четырёх составных частей* (табл. 1.3):

- код программного (непрограммного) направления деятельности (8–9-й разряды кода классификации расходов бюджетов) предназначен для кодирования бюджетных ассигнований по государственным программам Российской Федерации, непрограммным направлениям деятельности органов управления государственными внебюджетными фондами Российской Федерации;
- 10-й разряд кода классификации расходов бюджета предназначен для кодирования бюджетных ассигнований по типам структурных элементов государственных программ Российской Федерации, а также расходам, детализирующим непрограммные направления деятельности органов управления государственными внебюджетными фондами Российской Федерации;
- код структурного элемента (11–12-й разряды) предназначен для кодирования бюджетных ассигнований по федеральным проектам, ведомственным проектам,

комплексам процессных мероприятий в рамках государственных программ Российской Федерации;

— код направления расходов (13–17-й разряды) предназначен для кодирования бюджетных ассигнований по соответствующему направлению (цели) расходования средств, а также по соответствующему результату реализации федерального проекта, входящего в состав национального проекта.

Таблица 1.3

Структура целевой статьи

Программная (непрограммная) статья			Направление расходов
Программное (непрограммное) направление деятельности	Тип структурного элемента (элемент непрограммного направления деятельности)	Структурный элемент	
8–9	10	11–12	13–17

Наименования целевых статей расходов федерального бюджета и бюджетов государственных внебюджетных фондов Российской Федерации характеризуют направление бюджетных ассигнований на реализацию:

— государственных программ Российской Федерации (непрограммных направлений деятельности государственных органов, органов управления государственными внебюджетными фондами Российской Федерации, Президента Российской Федерации, Председателя Правительства Российской Федерации и его заместителей);

— типов структурных элементов государственных программ Российской Федерации, элементов непрограммных направлений деятельности, а также федеральных целевых программ в рамках непрограммных направлений деятельности;

— федеральных проектов, ведомственных проектов, комплексов процессных мероприятий, федеральных целевых программ в рамках государственных программ Российской Федерации, отдельных мероприятий, направленных на финансовое обеспечение деятельности центральных аппаратов федеральных органов исполнительной власти и территориальных органов;

— направлений расходов, в том числе результатов реализации федеральных проектов, входящих в состав национальных проектов (программы) или комплексного плана модернизации и расширения магистральной инфраструктуры.

Порядок формирования целевых статей приведен в приказе Минфина России от 24.05.2022 № 82н. Коды целевых статей утверждены приказом Минфина России от 08.06.2021 № 75н.

Перечень и коды государственных программ приводятся в федеральных законах о федеральном бюджете на очередной финансовый год и плановый период.

Для элементов госпрограмм предусмотрены следующие коды типов структурного элемента:

- 1 – федеральные проекты, входящие в национальные проекты;
- 2 – федеральные проекты, не входящие в национальные проекты;
- 3 – ведомственные проекты;
- 4 – комплексы процессных мероприятий;
- 5 – федеральные целевые программы.

Например:

код программного (непрограммного) направления деятельности 08 – это государственная программа Российской Федерации «Обеспечение общественного порядка и противодействие преступности». Код типа структурного элемента (элемент непрограммного направления деятельности) 4 – это комплекс процессных мероприятий, код структурного элемента 04 – это конкретный комплекс процессных мероприятий, в данном случае – «Обеспечение подготовки кадров для органов внутренних дел Российской Федерации». Код направления расходов 9000 – это финансовое обеспечение выполнения функций федеральных государственных органов, оказания услуг и выполнения работ.

Далее детализация кода расходов бюджета осуществляется по видам расходов (18–20-й разряды кода классификации расходов бюджета).

Виды расходов предназначены для отражения расходов государственных органов, органов управления государственными внебюджетными фондами, органов местного самоуправления, органов местных администраций, казенных учреждений, иных организаций, осуществляющих полномочия получателей бюджетных средств, а также расходов государственных (муниципальных) бюджетных и автономных учреждений.

Перечень групп и подгрупп видов расходов приведен в БК РФ. Правила применения единых групп, подгрупп и элементов видов расходов приведены в приказе Минфина России от 24.05.2022 № 82н.

Например:

группа видов расходов 100 – Расходы на выплаты персоналу в целях обеспечения выполнения функций государственными (муниципальными) органами, казенными учреждениями, органами управления государственными внебюджетными фондами.

Детализируется подгруппой 110 – Расходы на выплаты персоналу казенных учреждений. Далее детализация осуществляется по элементам: код 111 – Фонд оплаты труда учреждений.

Представим полный 20-значный код расходов бюджета, приведенный выше по частям.

188 07 06 08 4 04 9 0000 111 – финансовое обеспечение выполнения функций федеральных государственных органов, оказания услуг и выполнения работ (расходы на выплаты персоналу в целях обеспечения выполнения функций государственными (муниципальными) органами, казенными учреждениями, органами управления государственными внебюджетными фондами) в образовательных организациях высшего образования МВД России.

1.4.3. Классификация операций сектора государственного управления

Это буквенно-цифровые коды, с помощью которых организации государственного сектора группируют доходы и расходы по их экономическому содержанию.

Такие коды применяются при ведении бюджетного (бухгалтерского) учета, составлении бюджетной (бухгалтерской) и иной финансовой отчетности, обеспечивающей сопоставимость показателей бюджетов бюджетной системы Российской Федерации.

Данный код состоит из *трех позиций (разрядов)*.

Едиными для бюджетов бюджетной системы Российской Федерации группами КОСГУ являются:

- 1) доходы;
- 2) расходы;
- 3) поступление нефинансовых активов;
- 4) выбытие нефинансовых активов;
- 5) поступление финансовых активов;
- 6) выбытие финансовых активов;
- 7) увеличение обязательств;
- 8) уменьшение обязательств.

Порядок формирования и перечень КОСГУ приведены в приказе Минфина России от 29.11.2017 № 209н.

Кодам КОСГУ присваиваются уникальные коды, сформированные с применением буквенно-цифрового ряда: 0, 1, 2, 3, 4, 5, 6, 7, 8, 9, А, В, К, Т, Z.

Первый и второй разряды кода КОСГУ содержат цифры, третий разряд кода КОСГУ содержит цифру или букву латинского алфавита.

Код детализируется статьями и подстатьями по *каталожному принципу*.

Например:

код 200 – Расходы – детализируется кодом статьи 210 – Оплата труда, начисления на выплаты по оплате труда, который, в свою очередь, детализируется кодом подстатьи 211 – Заработная плата.

В целом КОСГУ отражаются:

- 1) на балансовых счетах – по счетам бюджетного (бухгалтерского) учета в 24–26-м разрядах;
- 2) на забалансовых счетах для ведения аналитического учета;
- 3) по соответствующим строкам бюджетной (бухгалтерской) отчетности учреждений.

Вопросы для самоконтроля

1. Понятие бюджетной системы Российской Федерации, ее уровни.
2. Принципы бюджетной системы Российской Федерации, их предназначение и суть.
3. Участники бюджетного процесса.
4. Понятие главного распорядителя бюджетных средств, распорядителя бюджетных средств, получателя бюджетных средств, главного администратора доходов бюджета, администратора доходов бюджета, главного администратора источников финансирования дефицита бюджета, администратора источников финансирования дефицита бюджета.
5. Понятие доходов бюджетов, их виды.
6. Понятие расходов бюджетов, их виды.
7. Понятие источников финансирования дефицита бюджета, их виды.
8. Понятие и сущность субсидий, субвенций, дотаций, их сходство и различия.
9. Понятие расходных обязательств, бюджетных обязательств и бюджетных ассигнований.
10. Стадии бюджетного процесса.
11. Порядок составления проектов бюджетов.
12. Порядок рассмотрения и утверждения бюджетов.
13. Порядок исполнения бюджетов.
14. Понятие бюджетной классификации Российской Федерации, ее предназначение.

15. Классификация доходов бюджетов, порядок формирования кода классификации доходов бюджетов.

16. Классификация расходов бюджетов, порядок формирования кода классификации расходов бюджетов.

17. Классификация операций сектора государственного управления, порядок формирования кодов классификации сектора государственного управления.

ГЛАВА 2. ОРГАНИЗАЦИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА В КАЗЕННЫХ, БЮДЖЕТНЫХ И АВТОНОМНЫХ УЧРЕЖДЕНИЯХ

§ 2.1. Понятие казенных, бюджетных и автономных учреждений

В соответствии со ст.ст. 123.22 и 123.23 ГК РФ учреждение может быть:

- частным (создано гражданским или юридическим лицом);
- государственным (муниципальным), созданным Российской Федерацией, субъектом Российской Федерации или муниципальным образованием.

В свою очередь, государственные и муниципальные учреждения, которые относятся к некоммерческим организациям, делятся:

- на автономные;
- бюджетные;
- казенные.

Определение **казенного учреждения** приведено в ст. 6 БК РФ.

Казенное учреждение – государственное (муниципальное) учреждение, осуществляющее оказание государственных (муниципальных) услуг, выполнение работ и (или) исполнение государственных (муниципальных) функций в целях обеспечения реализации предусмотренных законодательством Российской Федерации полномочий органов государственной власти (государственных органов) или органов местного самоуправления, финансовое обеспечение деятельности которого осуществляется за счет средств соответствующего бюджета на основании бюджетной сметы.

Определение **бюджетного учреждения** дано в п. 1 ст. 9.2 Федерального закона от 12.01.1996 № 7-ФЗ «О некоммерческих организациях».

Бюджетное учреждение – некоммерческая организация, созданная Российской Федерацией, субъектом Российской Федерации или муниципальным образованием для выполнения работ, оказания услуг в целях обеспечения реализации предусмотренных законодательством Российской Федерации полномочий соответственно органов государственной власти (государственных органов), органов публичной власти федеральной территории или органов местного самоуправления в сферах науки, образования, здравоохранения, культуры, социальной защиты, занятости населения, физической культуры и спорта, а также в иных сферах.

Определение **автономного учреждения** приведено в ч. 1 ст. 2 Федерального закона от 03.11.2006 № 174-ФЗ «Об автономных учреждениях».

Автономное учреждение – некоммерческая организация, созданная Российской Федерацией, субъектом Российской Федерации или муниципальным образованием для выполнения работ, оказания услуг в целях осуществления предусмотренных законодательством Российской Федерации полномочий органов государственной власти, полномочий органов публичной власти федеральной территории, полномочий органов местного самоуправления в сферах науки, образования, здравоохранения, культуры, средств массовой информации, социальной защиты, занятости населения, физической культуры и спорта, а также в иных сферах в случаях, установленных федеральными законами (в том числе при проведении мероприятий по работе с детьми и молодежью в указанных сферах).

Государственное (муниципальное) учреждение может быть отнесено к определенному типу (казенному, бюджетному или автономному) исходя из *возможности исполнения указанным учреждением государственных (муниципальных) функций* в целях осуществления предусмотренных законодательством Российской Федерации полномочий органов государственной власти или органов местного самоуправления.

Казенные учреждения могут как выполнять государственные (муниципальные) функции, так и оказывать государственные (муниципальные) услуги (выполнять работы) физическим и юридическим лицам, т. е. для исполнения государственных (муниципальных) функций может создаваться только казенное учреждение, за исключением случаев, прямо установленных федеральными законами.

В свою очередь, автономное учреждение и бюджетное учреждение создаются публично-правовым образованием (Российской Федерацией, субъектом Российской Федерации, муниципальным образованием) для выполнения государственных (муниципальных) работ, оказания государственных (муниципальных) услуг и не вправе исполнять государственные (муниципальные) функции, за исключением случаев, прямо установленных федеральными законами.

Федеральное законодательство не содержит прямой нормы, позволяющей установить отличие государственной (муниципальной) услуги от государственной (муниципальной) функции. Вместе с тем, исходя из содержания отдельных правовых актов (например, п. 2 Указа Президента Российской Федерации от 09.03.2004 № 314 «О системе и структуре федеральных органов исполнительной власти»), можно сделать вывод, что главное отличие заключается в том, что исполнение функции связано с властными полномочиями (например, контролем, надзором, лицензированием, выдачей разрешений и пр.).

Следующим критерием отнесения государственного (муниципального) учреждения к определенному типу является *сфера деятельности, в которой оно создается*.

Автономное учреждение может быть создано в сфере науки, образования, здравоохранения, культуры, социальной защиты, занятости населения, физической культуры и спорта, а также в иных сферах в случаях, установленных федеральными законами. Например, в соответствии с Градостроительным кодексом Российской Федерации автономные учреждения могут создаваться для проведения государственной экспертизы проектной документации и результатов инженерных изысканий.

Для бюджетных учреждений сферы деятельности не ограничены, однако приоритетными выступают наука, образование, здравоохранение, культура, социальная защита, занятость населения, физическая культура и спорт. Иными словами, сферы деятельности, в которых создаются бюджетные и автономные учреждения, практически идентичны.

Сфера деятельности казенного учреждения также не ограничена законодательством. При этом с учетом особенностей правового положения к казенным относятся только учреждения, созданные в сфере управленческой деятельности, либо учреждения, отнесенные к казенным в соответствии с нормами законодательства для реализации функций государства (например, правоохранительной функции, функции по обеспечению обороноспособности государства).

Критериями отнесения государственного или муниципального учреждения к тому или иному типу также являются *экономический потенциал* и *управленческий потенциал такого учреждения*.

Экономический потенциал государственного (муниципального) учреждения определяется на основании следующих показателей за отчетный финансовый год и два предыдущих финансовых года:

- средняя доля внебюджетных средств в общем объеме финансового обеспечения государственного (муниципального) учреждения;
- средний рост доходов государственного (муниципального) учреждения (по всем источникам финансового обеспечения);
- средний рост балансовой стоимости основных фондов государственного (муниципального) учреждения;
- средний рост расходов бюджетных средств на единицу государственной (муниципальной) услуги;
- средний рост заработной платы работников государственного (муниципального) учреждения в среднем по учреждению;
- коэффициент эффективности использования фонда оплаты труда, определяемый как отношение среднего роста заработной платы работников государственного (муниципального) учреждения, за исключением административно-управленческого персонала, к среднему росту заработной платы административно-управленческого персонала государственного (муниципального) учреждения.

При определении экономического потенциала бюджетного или автономного учреждения также могут использоваться следующие показатели (при необходимости):

- достаточность обеспечения недвижимым и особо ценным движимым имуществом, закрепляемым за бюджетным или автономным учреждением в соответствии с установленными нормативными требованиями, а также стандартами качества предоставления государственных (муниципальных) услуг (оценивается положительно, если имущество создаваемого бюджетного или автономного учреждения соответствует нормативным требованиям, требованиям стандартов качества либо превышает их);
- степень износа основных фондов (нефинансовых активов), определяемая как отношение суммы накопленного износа к балансовой стоимости основных фондов на конец отчетного финансового года (оценивается положительно, если это значение составляет не более 85 %);
- отношение среднемесячной заработной платы работников государственного (муниципального) учреждения к среднемесячной заработной плате работников по субъекту Российской Федерации (муниципальному образованию) в целом, муниципальному образованию, в котором располагается государственное учреждение субъекта Российской Федерации, в соответствующей сфере деятельности

за отчетный финансовый год (оценивается положительно, если это значение превышает 100 %);

- наличие в текущем финансовом году просроченной кредиторской задолженности (оценивается положительно в случае отсутствия указанной задолженности);
- доля профильных внебюджетных доходов, определяемая как отношение доходов от основной деятельности учреждения, полученных из внебюджетных источников, к объему финансового обеспечения учреждения за счет всех источников финансового обеспечения за отчетный финансовый год.

Управленческий потенциал государственного (муниципального) учреждения рекомендуется определять на основании следующих показателей:

- способность административно-управленческого персонала эффективно осуществлять организационно-управленческую и финансово-хозяйственную деятельность, в том числе направленную на развитие соответствующего государственного (муниципального) учреждения, после изменения типа государственного (муниципального) учреждения (оценивается с помощью метода экспертных оценок, социологических методов и (или) иных методов, определенных органами государственной власти субъектов Российской Федерации, органами местного самоуправления);
- рейтинг государственного (муниципального) учреждения по данным независимых рейтинговых агентств;
- наличие плана (программы) учреждения по внедрению энергосберегающих технологий;
- наличие программы развития учреждения.

Таким образом, чем выше экономический и управленческий потенциал государственного (муниципального) учреждения, тем меньше оснований относить учреждение к типу казенных (при соблюдении других указанных выше критериев).

§ 2.2. Сравнительная характеристика казенных, бюджетных и автономных учреждений

Деятельность казенных, бюджетных и автономных учреждений имеет сходства и различия. Перечислим основные из них:

1. **Цель создания.** Государственные (муниципальные) учреждения создаются для обеспечения реализации полномочий органов государственной власти

или местного самоуправления. Этот критерий характерен для всех типов государственных (муниципальных) учреждений.

2. Учредители. Государственными, муниципальными признаются учреждения, созданные Российской Федерацией, субъектом Российской Федерации и муниципальным образованием. Следовательно, учредителями таких учреждений выступают:

- Российская Федерация;
- субъект Российской Федерации;
- муниципальное образование.

Этот критерий характерен для всех типов государственных (муниципальных) учреждений.

3. Право собственности на имущество. В соответствии со ст. 298 ГК РФ имущество казенных, бюджетных и автономных учреждений закрепляется за ними *на праве оперативного управления*. Этот критерий характерен для всех типов государственных (муниципальных) учреждений.

4. Состав закрепляемого имущества. В казенных учреждениях состав закрепляемого имущества включает в себя *движимое имущество и недвижимое имущество*.

В бюджетных и автономных учреждениях состав закрепляемого имущества включает в себя недвижимое имущество, движимое имущество и *особо ценное движимое имущество*. Категория особо ценного движимого имущества в казенных учреждениях не выделяется.

5. Распоряжение имуществом. Казенное учреждение не вправе отчуждать либо иным способом распоряжаться имуществом без согласия собственника имущества.

Бюджетное и автономное учреждение не вправе без согласия собственника распоряжаться следующими видами имущества:

- особо ценным движимым имуществом, закрепленным за ним собственником;
- имуществом, приобретенным за счет средств, выделенных собственником на приобретение такого имущества;
- недвижимым имуществом.

Однако остальным имуществом, находящимся у бюджетного и автономного учреждения на праве оперативного управления, учреждение вправе распоряжаться самостоятельно.

Иными словами, имеется сходство в вопросе распоряжения имуществом бюджетных и автономных учреждений и отличие от распоряжения имуществом казенными учреждениями.

6. Способ доведения бюджетного финансирования. До казенных учреждений бюджетное финансирование доводится по бюджетной смете в виде ЛБО и бюджетных ассигнований.

Финансовое обеспечение деятельности бюджетных и автономных учреждений за счет средств бюджетов осуществляется через субсидии на выполнение государственного (муниципального) задания.

7. Открытие лицевых счетов. Казенными и бюджетными учреждениями лицевые счета открываются в органах Федерального казначейства.

Автономные учреждения вправе открывать:

- лицевые счета в территориальных органах Федерального казначейства, финансовых органах субъектов Российской Федерации и муниципальных образований;
- счета в кредитных организациях.

8. Ответственность по обязательствам. Казенное учреждение отвечает по своим обязательствам находящимися в его распоряжении денежными средствами. При недостаточности указанных денежных средств субсидиарную ответственность по обязательствам такого учреждения несет собственник его имущества.

Бюджетное учреждение отвечает по своим обязательствам всем находящимся у него на праве оперативного управления имуществом: как закрепленным за бюджетным учреждением собственником имущества, так и приобретенным за счет доходов, полученных от приносящей доход деятельности, — за исключением особо ценного движимого имущества, закрепленного за бюджетным учреждением собственником этого имущества или приобретенного бюджетным учреждением за счет выделенных собственником имущества бюджетного учреждения средств, а также недвижимого имущества.

Собственник имущества бюджетного учреждения не несет ответственности по обязательствам бюджетного учреждения.

Автономное учреждение отвечает по своим обязательствам всем находящимся у него на праве оперативного управления имуществом, за исключением недвижимого имущества и особо ценного движимого имущества, закрепленных за автономным учреждением собственником этого имущества или приобретенных автономным учреждением за счет выделенных таким собственником средств.

Собственник имущества автономного учреждения не несет ответственности по обязательствам автономного учреждения.

Иными словами, имеется сходство в вопросе ответственности по обязательствам бюджетных и автономных учреждений и отличие от казенных учреждений.

9. Заключение контрактов и иных гражданско-правовых договоров. Казенным учреждением заключение государственных (муниципальных) контрактов

и иных гражданско-правовых договоров осуществляется от имени публично-правового образования.

Бюджетным и автономным учреждением заключение контрактов и иных гражданско-правовых договоров осуществляется от собственного имени.

10. Распространение действия законодательства о государственных закупках. Для казенных учреждений размещение заказов на поставки товаров, выполнение работ и оказание услуг осуществляется в соответствии с Федеральным законом от 05.04.2013 № 44-ФЗ «О контрактной системе в сфере закупок товаров, работ, услуг для обеспечения государственных и муниципальных нужд».

Для бюджетных учреждений размещение заказов на поставки товаров, выполнение работ и оказание услуг осуществляется бюджетным учреждением в соответствии с Федеральным законом от 05.04.2013 № 44-ФЗ «О контрактной системе в сфере закупок товаров, работ, услуг для обеспечения государственных и муниципальных нужд» и в соответствии с Федеральным законом от 18.07.2011 № 223-ФЗ «О закупках товаров, работ, услуг отдельными видами юридических лиц».

На автономные учреждения при заключении ими договоров на поставки товаров, выполнение работ и оказание услуг не распространяются требования, установленные для размещения заказов для государственных (муниципальных) нужд.

11. Возможность ведения приносящей доход деятельности. Казенное учреждение может осуществлять приносящую доходы деятельность в соответствии со своими учредительными документами.

Бюджетное и автономное учреждение также вправе осуществлять приносящую доходы деятельность, но только для достижения целей создания и в соответствии с этими целями при условии указания такой деятельности в учредительных документах.

12. Распоряжение доходами от приносящей доход деятельности. Доходы казенных учреждений, полученные от приносящей доход деятельности, поступают в соответствующий бюджет бюджетной системы Российской Федерации и являются доходом этого бюджета. Иными словами, казенное учреждение не имеет права на самостоятельное распоряжение доходами от приносящей доход деятельности.

Доходы бюджетных и автономных учреждений, полученные от приносящей доход деятельности, поступают в самостоятельное распоряжение учреждений и используются в их финансово-хозяйственной деятельности.

13. Право приобретать ценные бумаги и иным способом участвовать в капитале других организаций. Казенные учреждения не имеют права приобретать ценные бумаги, акции, иным способом участвовать в капитале других организаций, а также передавать денежные средства в доверительное управление.

Бюджетные учреждения не вправе совершать сделки с ценными бумагами, если иное не предусмотрено федеральными законами.

Автономное учреждение не вправе без согласия учредителя распоряжаться особо ценным движимым имуществом (к которому могут относиться ценные бумаги), закрепленным за ним учредителем или приобретенным автономным учреждением за счет средств, выделенных ему учредителем на приобретение этого имущества.

§ 2.3. Система нормативного правового регулирования бюджетного учета

Основы *бухгалтерского учета* в Российской Федерации определены Федеральным законом от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете». В соответствии со ст. 2 его действие распространяется на казенные, бюджетные и автономные учреждения.

Основы бюджетного учета определены также ст. 264.1 БК РФ. Именно в этой статье дано определение **бюджетного учета**.

Бюджетный учет – упорядоченная система сбора, регистрации и обобщения информации в денежном выражении о состоянии финансовых и нефинансовых активов и обязательств Российской Федерации, субъектов Российской Федерации и муниципальных образований, а также об операциях, изменяющих указанные активы и обязательства.

Единая методология и стандарты бюджетного учета и бюджетной отчетности устанавливаются Минфином России в соответствии с положениями БК РФ.

В рамках единой системы бухгалтерского учета понятия «бухгалтерский учет» и «бюджетный учет» фактически *идентичны*.

Учитывая нормы БК РФ, принято считать, что *казенные учреждения и иные участники бюджетного процесса* (в том числе финансовые органы, органы казначейства и др.) ведут бюджетный учет.

Непосредственно бухгалтерский учет организуют и ведут бюджетные и автономные учреждения. В рамках данного учебника мы не будем принципиально разделять эти понятия. В дальнейшем понятие «бюджетный учет» также будет

относиться к бюджетным и автономным учреждениям, а понятие «бухгалтерский учет» – ко всем трем типам государственных (муниципальных) учреждений.

В ходе реформирования бюджетной сферы, с 2011 г. в отношении всех государственных (муниципальных) учреждений, а также публично-правовых образований и иных участников бюджетного процесса установлены единые правила бухгалтерского (бюджетного) учета.

Единые правила и принципы учетного процесса определены приказом Минфина России от 01.12.2010 № 157н. Данным документом утвержден Единый план счетов бухгалтерского учета для органов государственной власти (государственных органов), органов местного самоуправления, органов управления государственными внебюджетными фондами, государственных академий наук, государственных (муниципальных) учреждений, а также Инструкция по его применению. Этот приказ является базовым для всех без исключения субъектов бюджетного учета.

Единый план счетов предназначен для упорядоченного сбора, регистрации и обобщения информации в денежном выражении о состоянии финансовых и нефинансовых активов и обязательств Российской Федерации, субъектов Российской Федерации, муниципальных образований, государственных академий наук, государственных (муниципальных) бюджетных и автономных учреждений, а также об операциях, изменяющих указанные активы и обязательства, и полученных по указанным операциям финансовых результатов.

Единый план счетов содержит наименования и номера синтетических счетов объектов учета (синтетических кодов счетов (счетов первого порядка) и аналитических кодов синтетических счетов).

На основе Единого плана счетов разработаны планы счетов для казенных, бюджетных и автономных учреждений:

- приказ Минфина России от 06.12.2010 № 162н (для казенных учреждений);
- приказ Минфина России от 16.12.2010 № 174н (для бюджетных учреждений);
- приказ Минфина России от 23.12.2010 № 183н (для автономных учреждений).

Таким образом, каждый из рассматриваемых типов государственных (муниципальных) учреждений использует в своей деятельности два плана счетов.

Планы счетов, применяемые казенными, бюджетными и автономными учреждениями

Казенные учреждения

Приказ Минфина России от 01.12.2010 № 157н, приказ Минфина России от 06.12.2010 № 162н

Бюджетные учреждения

Приказ Минфина России от 01.12.2010 № 157н, приказ Минфина России от 16.12.2010 № 174н

Автономные учреждения

Приказ Минфина России от 01.12.2010 № 157н, приказ Минфина России от 23.12.2010 № 183н

Вопросы организации и ведения бюджетного (бухгалтерского) учета различных типов государственных (муниципальных) учреждений (казенных, бюджетных и автономных) регулируются и другими нормативными правовыми документами (табл. 2.1).

Таблица 2.1

Основные нормативные правовые документы, регулирующие организацию и ведение бюджетного учета в Российской Федерации (помимо планов счетов бюджетного учета)

№ п/п	Наименование приказа Минфина России	Сфера применения документа
1	Приказ Минфина России от 28.12.2010 № 191н «Об утверждении Инструкции о порядке составления и представления годовой, квартальной и месячной отчетности об исполнении бюджетов бюджетной системы Российской Федерации»	Казенные учреждения
2	Приказ Минфина России от 25.03.2011 № 33н «Об утверждении Инструкции о порядке составления, представления годовой, квартальной бухгалтерской отчетности государственных (муниципальных) бюджетных и автономных учреждений»	Бюджетные учреждения, автономные учреждения
3	Приказ Минфина России от 30.03.2015 № 52н «Об утверждении форм первичных учетных документов и регистров бухгалтерского учета, применяемых органами государственной власти (государственными органами), органами местного самоуправления, органами управления государственными внебюджетными фондами, государственными (муниципальными) учреждениями, и Методических указаний по их применению»	Казенные учреждения, бюджетные учреждения, автономные учреждения
4	Приказ Минфина России от 15.04.2021 № 61н «Об утверждении унифицированных форм электронных документов бухгалтерского учета, применяемых при ведении бюджетного учета, бухгалтерского учета государственных (муниципальных) учреждений, и Методических указаний по их формированию и применению»	Казенные учреждения, бюджетные учреждения, автономные учреждения

Все иные документы в сфере регулирования бухгалтерского учета (Положение по ведению бухгалтерского учета и отчетности, положения по бухгалтерскому

учету, ФСБУ для коммерческих организаций и др.) на государственные (муниципальные) учреждения *не распространяются*. Это определено приказом Минфина России от 25.10.2010 № 132н «О внесении изменений в нормативные правовые акты по бухгалтерскому учету».

Исключение составляют Методические указания по инвентаризации имущества и финансовых обязательств, утвержденные приказом Минфина России от 13.06.1995 № 49. Данный документ вправе применять все типы учреждений, в том числе государственные (муниципальные) учреждения и участники бюджетного процесса.

Начиная с 2018 г. для ведения бюджетного учета государственными (муниципальными) учреждениями, составления ими бюджетной (бухгалтерской) отчетности вводятся *федеральные стандарты бухгалтерского учета для организаций госсектора (приложение)*.

Также при ведении бюджетного учета в части определения кода бюджетной классификации или КОСГУ государственные (муниципальные) учреждения руководствуются приказами Минфина России от 24.05.2022 № 82н, от 29.11.2017 № 209н и от 08.06.2021 № 75н.

§ 2.4. Понятие, цель, основные требования и функции бухгалтерского учета в казенных, бюджетных и автономных учреждениях

Основной **целью** бюджетного учета является установление единых требований к бухгалтерскому учету, в том числе бухгалтерской (финансовой) отчетности, а также создание правового механизма регулирования бухгалтерского учета в секторе государственного управления.

Бюджетный (бухгалтерский) учет ведется с учетом ряда **требований**, которые определены в приказах Минфина России от 06.12.2010 № 157н и от 31.12.2016 № 256н «Об утверждении федерального стандарта бухгалтерского учета для организаций государственного сектора „Концептуальные основы бухгалтерского учета и отчетности организаций государственного сектора”».

К таким требованиям относятся следующие:

1. Бухгалтерский учет активов, обязательств, источников финансирования деятельности, операций (фактов хозяйственной жизни), изменяющих эти активы

и обязательства, а также финансовых результатов *осуществляется методом двойной записи* на взаимосвязанных балансовых счетах бухгалтерского учета, включенных в рабочий план счетов субъекта учета.

2. Учет объектов бухгалтерского учета, отражаемых на забалансовых счетах, ведется по *простой* системе бухгалтерских записей.

3. Бухгалтерский учет *ведется методом начисления*. Согласно данному методу результаты операций признаются по факту их совершения, независимо от того, когда получены или выплачены денежные средства при расчетах, связанных с осуществлением указанных операций.

4. Бухгалтерский учет *ведется непрерывно* исходя из допущения непрерывности деятельности субъекта учета в обозримом будущем.

5. Объекты бухгалтерского учета, а также изменяющие их факты хозяйственной жизни отражаются в бухгалтерском учете на основании *первичных учетных документов и (или) сводных учетных документов*.

6. Данные бухгалтерского учета и сформированная на их основе отчетность субъектов учета формируются с учетом *существенности фактов хозяйственной жизни*, которые оказали или могут оказать влияние на финансовое состояние, движение денежных средств или результаты деятельности учреждения и имели место в период между отчетной датой и датой подписания бухгалтерской (финансовой) отчетности.

7. Факты хозяйственной жизни отражаются в регистрах бухгалтерского учета *в хронологической последовательности* и группируются по соответствующим счетам бухгалтерского учета.

8. Документирование фактов хозяйственной жизни, ведение регистров бухгалтерского учета осуществляется *на русском языке*.

9. Информация об имуществе, обязательствах и операциях, их изменяющих, а также о результатах исполнения бюджета и (или) хозяйственной деятельности субъекта учета формируется субъектом учета на соответствующих *счетах бухгалтерского учета* с обеспечением аналитического учета, в объеме показателей, предусмотренных для представления внешним пользователям (опубликования в средствах массовой информации).

10. Учет активов, обязательств, иных объектов бухгалтерского учета осуществляется *в валюте Российской Федерации*. Стоимость объектов бухгалтерского учета, выраженная в иностранной валюте, подлежит пересчету в валюту Российской Федерации.

11. При ведении бухгалтерского учета должно обеспечиваться формирование *достоверной информации* о наличии государственного (муниципального) имущества, его использовании, о принятых им обязательствах, полученных финансовых

результатах, иной информации, необходимой пользователям бухгалтерской (финансовой) отчетности.

12. Если для соблюдения сроков представления бухгалтерской (финансовой) отчетности и (или) в связи с поздним поступлением первичных учетных документов информация о событии после отчетной даты не используется при формировании показателей бухгалтерской (финансовой) отчетности, информация об указанном событии и его оценке в денежном выражении *раскрывается в бухгалтерской (финансовой) отчетности.*

13. Информация в денежном выражении о состоянии активов, обязательств, иного имущества, об операциях, их изменяющих, и финансовых результатах указанных операций (доходах, расходах, источниках финансирования деятельности экономического субъекта), отражаемая на соответствующих счетах рабочего плана счетов, *должна быть полной* с учетом существенности ее влияния на экономические (финансовые) решения учредителей учреждения (заинтересованных пользователей информации) и существенности затрат на ее формирование.

14. Данные бухгалтерского учета и сформированная на их основе отчетность учреждений *должны быть сопоставимы* у государственного (муниципального) учреждения вне зависимости от его типа, в том числе за различные финансовые (отчетные) периоды его деятельности.

15. Рабочий план счетов, а также требования к структуре аналитического учета, утвержденные в рамках формирования учетной политики, *применяются непрерывно и изменяются при условии обеспечения сопоставимости показателей* бухгалтерского учета и отчетности за отчетный, текущий и очередной финансовый годы (очередной финансовый год и плановый период).

16. В бухгалтерском учете подлежит отражению информация, *не содержащая существенных ошибок и искажений*, позволяющая ее пользователям положиться на нее как на правдивую.

17. Наличие ошибок и (или) искажений по показателям (аналитическим показателям) бухгалтерской (финансовой) отчетности субъекта учета, не влияющих на экономическое решение учредителей учреждения (пользователей информации), принимаемое на основании данных такой бухгалтерской (финансовой) отчетности, и не формирующих показатели, необходимые для оценки (определения) исполнения субъектом учета (субъектом отчетности) условий получения субсидий бюджетными (автономными) учреждениями, условий получения бюджетных кредитов, межбюджетных трансфертов, иных бюджетных ограничений, *не влияет на достоверность бухгалтерской (финансовой) отчетности.*

18. При ведении бухгалтерского учета субъект учета обеспечивает *приоритетное признание в бухгалтерском учете расходов и обязательств над признанием возможных*

доходов и активов, отражая указанные объекты учета по самым консервативным оценкам – не завышая активы и (или) доходы и не занижая обязательства и (или) расходы (принцип осмотрительности).

19. Имущество, являющееся собственностью учредителя государственного (муниципального) учреждения, учитывается учреждением *обособленно* от иного имущества, находящегося у данного учреждения в пользовании (управлении, на хранении).

20. Обязательства, по которым учреждение отвечает имуществом, находящимся у него на праве оперативного управления, а также указанное имущество учитываются в бухгалтерском учете учреждений *обособленно* от иных объектов учета.

21. Ведение бухгалтерского учета осуществляется на основе *принципа равномерности признания доходов и расходов и допущения временной определенности фактов хозяйственной жизни*.

22. Учреждение обеспечивает *хранение первичных (сводных) учетных документов, регистров бухгалтерского учета* в течение сроков, установленных в соответствии с правилами организации государственного архивного дела в Российской Федерации, но *не менее пяти лет* после окончания отчетного года, в котором (за который) они составлены.

Бюджетный учет как вид бухгалтерского учета имеет собственные (свойственные только ему) принципы, которые называются *прикладными*. Эти принципы вытекают из *фундаментальных* принципов бухгалтерского учета.

Принципы бюджетного учета

Фундаментальные

Временная определенность фактов хозяйственной жизни

Последовательность применения учетной политики

Осмотрительность (консерватизм)

Приоритет содержания над формой

Непрерывность деятельности

Двойная запись

Законность

Постоянство

Своевременность

Прикладные

Государственная прерогатива

Централизованность

Иерархичность

Единообразие

Комплексность

Рассмотрим прикладные принципы подробнее:

1. Государственная прерогатива. Объектом бюджетного учета является, в частности, государственная собственность, относящаяся к активам, поэтому государство устанавливает единый порядок ведения бюджетного учета при использовании своей собственности.

2. Централизованность. Прохождение информации, с одной стороны, в виде указаний и предписаний для государственных (муниципальных) учреждений из единого руководящего центра – органа исполнительной власти (сверху вниз), с другой стороны, поступление учетной и аналитической информации от государственных (муниципальных) учреждений в орган исполнительной власти для создания сводной отчетности (снизу вверх).

3. Иерархичность. Безоговорочная подчиненность нижестоящих государственных (муниципальных) учреждений вышестоящим.

4. Единообразие. Применение одной методики учета органами государственной и местной власти, администраторами бюджетных средств, государственными (муниципальными) учреждениями и другими субъектами бюджетного учета.

5. Комплексность. Бюджетный учет – это надежный и качественный инструмент, гарантирующий прозрачность деятельности органов государственной и местной власти, администраторов бюджетных средств, бюджетополучателей, обеспечивающий необходимый объем информации на всех этапах бюджетного процесса – от анализа финансовых результатов их деятельности за предыдущий период, подготовки и представления проекта бюджета, его исполнения в течение финансового года до составления соответствующей бюджетной отчетности.

Перечислим основные **функции** бюджетного бухгалтерского учета (они совпадают с бухгалтерским учетом коммерческих организаций): аналитическая, информационная, контрольная, обеспечение сохранности собственности, функция обратной связи.

Контрольная функция типична для бюджетного учета. Бюджетное финансовое обеспечение предполагает необходимость контроля за сохранностью имущества, использованием его по назначению, а также за целевым использованием бюджетных

ассигнований. Результатом бухгалтерского контроля может стать выявление отклонений в обычной деятельности учреждений от нормативных (заданных) предписаний (требований).

Информационная функция выражается через то, что отчетная информация помогает выявить определенные тенденции, например в социальной сфере, контролировать как целевую направленность расходования бюджетных средств, так и результативность их использования.

Информация бюджетного учета используется для анализа финансово-хозяйственной деятельности органов власти различных уровней и государственных (муниципальных) учреждений, по результатам которого вырабатываются управленческие решения по всем аспектам обычной деятельности учреждений, – это как раз и представляет собой *аналитическую функцию* бюджетного учета.

Так, для управления необходимы анализ выполнения плана по всем показателям деятельности, анализ бюджетного финансирования, который предполагает изучение обеспеченности учреждения бюджетными средствами и полноты их использования, что позволяет установить недоиспользование или, напротив, сверхсметные расходы учреждения. Недоиспользование бюджетных средств зачастую свидетельствует о невыполнении учреждением возложенных на него функций. Наличие сверхсметных расходов расценивается как нарушение финансовой дисциплины, а также неверное планирование расходов.

Функция обратной связи необходима в ходе процесса управления. Она формируется и передается в виде информации о фактических параметрах развития объекта управления. С использованием обратной связи на основании фактических показателей контролируются деятельность и выполнение намеченных планов, выявляются недостатки.

С учетом положений федерального стандарта «Концептуальные основы бухгалтерского учета и отчетности организаций государственного сектора», приказов Минфина России от 01.12.2010 № 157н, от 06.12.2010 № 162н, от 16.10.2010 № 174н, от 23.12.2010 № 183н к **субъектам** бюджетного учета относятся:

- органы государственной власти (государственные органы), органы местного самоуправления, органы управления государственными внебюджетными фондами;
- государственные (муниципальные) учреждения, в том числе находящиеся за пределами Российской Федерации;
- иные юридические лица, осуществляющие бюджетные полномочия получателя бюджетных средств;
- финансовые органы соответствующих бюджетов бюджетной системы Российской Федерации, органы управления государственными внебюджетными фондами Российской Федерации, органы управления территориальными

государственными внебюджетными фондами, осуществляющие составление и исполнение бюджетов;

- органы Федерального казначейства;
- государственные академии наук;
- централизованные бухгалтерии, уполномоченные по законодательству вести бухгалтерский учет и (или) составлять и представлять бухгалтерскую отчетность.

Все, что попадает в сферу бюджетного учета, составляет его объекты.

Объектами бюджетного учета являются: факты хозяйственной жизни; активы; обязательства; источники финансирования деятельности субъекта учета; доходы; расходы; иные объекты, в том числе факты хозяйственной жизни, установленные федеральными стандартами, иными нормативными правовыми актами, регулиющими ведение бухгалтерского учета и составление бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Предметом бюджетного бухгалтерского учета являются поступление и использование бюджетных средств участников бюджетного процесса.

Метод бюджетного учета представляет собой совокупность способов и приемов, с помощью которых учитываются объекты бюджетного учета, обеспечиваются достоверные учетные показатели, тем самым достигаются приоритетные цели бюджетного учета в целом. Определение метода бюджетного учета не отличается от общепринятого в экономической науке определения.

В бюджетном учете действуют те же **элементы** метода, что и в бухгалтерском учете, в том числе:

- документирование фактов деятельности субъектов госсектора;
- инвентаризация активов и обязательств;
- оценка активов и калькулирование себестоимости продукции (работ, услуг);
- использование принципа счетов и двойной записи;
- формирование бюджетной и бухгалтерской финансовой отчетности.

§ 2.5. Учетная политика

государственных (муниципальных) учреждений

Организация и ведение бухгалтерского учета осуществляется субъектом учета (централизованной бухгалтерией) в соответствии с *учетной политикой*, сформированной в соответствии с Федеральным законом от 06.12.2011 № 402-ФЗ

«О бухгалтерском учете», федеральными стандартами бухгалтерского учета государственных финансов и, прежде всего, федеральным стандартом «Учетная политика, оценочные значения и ошибки», утвержденным приказом Минфина России от 30.12.2017 № 274н, и приказом Минфина России от 01.12.2010 № 157н.

Субъект учета формирует учетную политику исходя из следующих аспектов:

- особенностей своей структуры;
- отраслевых и иных особенностей деятельности;
- выполняемых им в соответствии с законодательством Российской Федерации полномочий и (или) функций;
- учетной политики органа, осуществляющего полномочия и функции учредителя.

Учетная политика формируется *главным бухгалтером субъекта учета или иным физическим (юридическим) лицом, на которое возложено ведение бухгалтерского учета.*

Акты, устанавливающие в целях организации и ведения бухгалтерского учета учетную политику субъекта учета, утверждаются *руководителем субъекта учета.*

Локальными актами субъекта учета, устанавливающими учетную политику субъекта, утверждаются положения учетной политики.

Положения, включаемые в учетную политику государственного (муниципального) учреждения

Методы оценки объектов бухгалтерского учета, порядок признания (постановки на учет), прекращения признания (выбытия из учета) объектов бухгалтерского учета и (или) раскрытия информации о них в бухгалтерской (финансовой) отчетности

Рабочий план счетов бухгалтерского учета

Порядок проведения инвентаризации активов, имущества, учитываемого на забалансовых счетах, обязательств, иных объектов бухгалтерского учета

Формы первичных (сводных) учетных документов, регистров бухгалтерского учета, иных документов бухгалтерского учета, по которым законодательством Российской Федерации не предусмотрены обязательные для их оформления формы документов

Правила документооборота и технология обработки учетной информации

Порядок организации и обеспечения (осуществления) внутреннего контроля

Порядок признания в бухгалтерском учете и раскрытия в бухгалтерской (финансовой) отчетности событий после отчетной даты

Иные способы ведения бухгалтерского учета

Основные положения учетной политики и (или) копии документов учетной политики подлежат публичному раскрытию на официальном сайте субъекта учета (централизованной бухгалтерии).

Учетная политика применяется *последовательно из года в год*.

Существуют случаи, в которых учетная политика может изменяться. Изменение производится *с начала отчетного года*, если иное не обуславливается причиной такого изменения. Изменение учетной политики в течение отчетного года, не связанное с изменением законодательства Российской Федерации о бухгалтерском учете, производится субъектом учета по согласованию с органом, осуществляющим функции и полномочия учредителя, и финансовым органом соответствующего публично-правового образования.

Случаи изменения учетной политики субъектом бюджетного учета

Изменения законодательства Российской Федерации о бухгалтерском учете, нормативных правовых актов, регулирующих ведение бухгалтерского учета и составление бухгалтерской (финансовой) отчетности

Формирование или утверждение субъектом учета новых правил (способов) ведения бухгалтерского учета, применение которых позволит представить в бухгалтерской (финансовой) отчетности релевантную и достоверную информацию

Существенное изменение условий деятельности субъекта учета, включая его реорганизацию, изменение возложенных на субъект учета полномочий и (или) выполняемых им функций

Изменением учетной политики не считаются:

— применение правила (способа) организации и ведения бухгалтерского учета для отражения фактов хозяйственной жизни, которые отличны по существу от фактов хозяйственной жизни, имевших место ранее;

— утверждение нового правила (способа) организации и ведения бухгалтерского учета для отражения фактов хозяйственной жизни, которые возникли в деятельности субъекта учета впервые.

Последствия изменения учетной политики, приведшие или способные привести к существенным изменениям показателей, отражающих финансовое положение,

финансовые результаты деятельности субъекта учета (субъекта консолидированной отчетности) и (или) движение денежных средств субъекта учета, оцениваются *в денежном измерении (стоимостном выражении)* на дату, с которой применяются изменения.

Последствия изменения, вызванного причинами, отличными от изменения законодательства, оказавшие или способные оказать существенное влияние на показатели, отражающие финансовое положение, финансовые результаты деятельности субъекта учета и (или) движение денежных средств субъекта учета, отражаются в бухгалтерской (финансовой) отчетности путем **ретроспективного применения измененной учетной политики**.

Ретроспективное применение измененной учетной политики – применение измененной учетной политики к фактам хозяйственной жизни таким образом, как если бы измененная учетная политика применялась с момента возникновения соответствующего факта хозяйственной жизни. Выполняется путем корректировки сравнительных показателей бухгалтерской (финансовой) отчетности за предшествующий год (годы).

Когда оценку в денежном измерении (стоимостном выражении) последствий изменения учетной политики в отношении предшествующих годов (ретроспективное применение измененной учетной политики) осуществить не представляется возможным, субъект учета применяет измененную учетную политику к фактам хозяйственной жизни, возникающим после изменения учетной политики, – это **перспективное применение измененной учетной политики**.

Перспективное применение измененной учетной политики – применение измененной учетной политики к фактам хозяйственной жизни, возникающим после даты соответствующего изменения учетной политики.

§ 2.6. Ответственность должностных лиц учреждения за организацию и ведение бюджетного учета

За организацию бюджетного учета, соблюдение законодательства при выполнении хозяйственных операций в учреждении несет ответственность *руководитель учреждения*. Руководитель обязан создать необходимые условия для правильного

ведения бухгалтерского учета, обеспечить неукоснительное выполнение всеми структурными подразделениями и сотрудниками учреждения требований главного бухгалтера по вопросам оформления и представления для учета документов и иных сведений.

Руководитель субъекта бюджетного учета обязан возложить ведение бюджетного учета на *главного бухгалтера* или иное должностное лицо этого субъекта.

Главный бухгалтер несет ответственность:

- за формирование учетной политики;
- ведение бухгалтерского учета;
- своевременное представление полной и достоверной бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Для выполнения возложенных на него функций и задач руководитель для ведения бухгалтерского учета вправе:

- создать специальное структурное подразделение (бухгалтерскую службу);
- ввести в штатное расписание должность главного бухгалтера (бухгалтера);
- вести учет самостоятельно или же воспользоваться услугами централизованных бухгалтерий или сторонних специализированных организаций.

За ненадлежащее ведение бюджетного учета, в том числе составление и представление бухгалтерской (финансовой) отчетности, в соответствии со ст. 15.15.6 КоАП РФ для должностных лиц, ответственных за ведение бюджетного учета, предусмотрена административная ответственность.

КоАП РФ предусмотрены следующие нарушения и меры ответственности:

1. Непредставление или представление с нарушением сроков, установленных законодательством Российской Федерации, бюджетной или бухгалтерской (финансовой) отчетности влечет наложение административного штрафа на должностных лиц в размере от 10 000 до 30 000 ₽.

2. Нарушение требований к бюджетному (бухгалтерскому) учету, повлекшее представление бюджетной или бухгалтерской (финансовой) отчетности, содержащей **незначительное искажение показателей бюджетной или бухгалтерской (финансовой) отчетности**, либо нарушение порядка составления (формирования) консолидированной бухгалтерской (финансовой) отчетности, повлекшее незначительное искажение показателей этой отчетности или не повлекшее искажения показателей этой отчетности, влечет предупреждение или наложение административного штрафа на должностных лиц в размере от 1 000 до 5 000 ₽.

Незначительное искажение показателей бюджетной или бухгалтерской (финансовой) отчетности: 1) искажение показателя бюджетной или бухгалтерской (финансовой) отчетности, выраженного в денежном

измерении, которое привело к искажению информации об активах, и (или) обязательствах, и (или) о финансовом результате: не менее чем на 1 %, но не более чем на 10 % и на сумму, не превышающую 100 000 ₽; не более чем на 1 % и на сумму, превышающую 100 000 ₽, но не превышающую 1 000 000 ₽; 2) занижение сумм налогов и сборов, страховых взносов на сумму, не превышающую 100 000 ₽, вследствие нарушения требований к бюджетному (бухгалтерскому) учету и (или) искажения показателей бюджетной или бухгалтерской (финансовой) отчетности.

3. Нарушение требований к бюджетному (бухгалтерскому) учету, повлекшее представление бюджетной или бухгалтерской (финансовой) отчетности, содержащей **значительное искажение показателей бюджетной или бухгалтерской (финансовой) отчетности**, либо нарушение порядка составления (формирования) консолидированной бухгалтерской (финансовой) отчетности, повлекшее значительное искажение показателей этой отчетности, влечет наложение административного штрафа на должностных лиц в размере от 5 000 до 15 000 ₽.

Значительное искажение показателей бюджетной или бухгалтерской (финансовой) отчетности: 1) искажение показателя бюджетной или бухгалтерской (финансовой) отчетности, выраженного в денежном измерении, которое привело к искажению информации об активах, и (или) обязательствах, и (или) о финансовом результате: не менее чем на 1 %, но не более чем на 10 % и на сумму, превышающую 100 000 ₽, но не превышающую 1 000 000 ₽; не более чем на 1 % и на сумму, превышающую 1 000 000 ₽; 2) занижение сумм налогов и сборов, страховых взносов на сумму, превышающую 100 000 ₽, но не превышающую 1 000 000 ₽, вследствие нарушения требований к бюджетному (бухгалтерскому) учету и (или) искажения показателей бюджетной или бухгалтерской (финансовой) отчетности.

4. **Грубое нарушение требований к бюджетному (бухгалтерскому) учету, в том числе к составлению либо представлению бюджетной или бухгалтерской (финансовой) отчетности**, либо грубое нарушение порядка составления (формирования) консолидированной бухгалтерской (финансовой) отчетности, если эти действия не содержат уголовно наказуемого деяния, влечет наложение административного штрафа на должностных лиц в размере от 15 000 до 30 000 ₽.

Грубое нарушение требований к бюджетному (бухгалтерскому) учету, в том числе к составлению либо представлению бюджетной или бухгалтерской (финансовой) отчетности: 1) искажение показателя бюджетной или бухгалтерской (финансовой) отчетности, выраженного в денежном измерении, которое привело к искажению информации об активах, и (или) обязательствах, и (или) о финансовом результате: более чем на 10 %; не менее чем на 1 %, но не более чем на 10 % и на сумму, превышающую 1 000 000 Р; 2) искажение показателя бюджетной отчетности, выраженного в денежном измерении, которое привело к искажению показателя результата исполнения бюджета; 3) занижение сумм налогов и сборов, страховых взносов на сумму, превышающую 1 000 000 Р, вследствие нарушения требований к бюджетному (бухгалтерскому) учету и (или) искажения показателей бюджетной или бухгалтерской (финансовой) отчетности; 4) включение в бюджетную или бухгалтерскую (финансовую) отчетность показателей, характеризующих объекты бухгалтерского учета и не подтвержденных соответствующими регистрами бухгалтерского учета и (или) первичными учетными документами; 5) регистрация в регистрах бухгалтерского учета мнимого объекта бухгалтерского учета (в том числе неосуществленных расходов, несуществующих обязательств, не имевших места фактов хозяйственной жизни) или притворного объекта бухгалтерского учета; 6) ведение счетов бюджетного (бухгалтерского) учета вне применяемых регистров бухгалтерского учета; 7) отсутствие первичных учетных документов, и (или) регистров бухгалтерского учета, и (или) бюджетной или бухгалтерской (финансовой) отчетности, и (или) аудиторского заключения о бухгалтерской (финансовой) отчетности (в случае, если проведение аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности является обязательным) в течение установленных сроков хранения таких документов.

5. Повторное совершение административного правонарушения, связанное с незначительным искажением показателя бюджетной или бухгалтерской (финансовой) отчетности, влечет наложение административного штрафа на должностных лиц в размере от 5 000 до 15 000 Р.

6. Повторное совершение административного правонарушения, связанное со значительным искажением показателя бюджетной или бухгалтерской (финансовой) отчетности, влечет наложение административного штрафа на должностных лиц в размере от 15 000 до 30 000 Р.

7. Повторное совершение административного правонарушения, связанное с грубым нарушением требований к бюджетному (бухгалтерскому) учету, в том числе к составлению и представлению бюджетной и бухгалтерской (финансовой) отчетности, влечет наложение административного штрафа на должностных лиц в размере от 30 000 до 50 000 руб.

Предусмотренная ст. 15.15.6 КоАП РФ административная ответственность за искажение показателей бюджетной или бухгалтерской (финансовой) отчетности не применяется к лицу, на которое возложено ведение бюджетного (бухгалтерского) учета, и лицу, с которым заключен договор об оказании услуг по ведению бюджетного (бухгалтерского) учета, в случае, если такое искажение допущено в результате несоответствия составленных другими лицами первичных учетных документов свершившимся фактам хозяйственной жизни и (или) непередачи либо несвоевременной передачи первичных учетных документов для регистрации содержащихся в них данных в регистрах бухгалтерского учета.

Перечислим случаи, в которых должностные лица освобождаются от административной ответственности за административные правонарушения:

1) представление уточненной налоговой декларации (расчета) и уплата на основании такой налоговой декларации (расчета) суммы налога (сбора, страхового взноса), не уплаченной вследствие нарушения требований к бюджетному (бухгалтерскому) учету и (или) искажения показателей бюджетной или бухгалтерской (финансовой) отчетности, а также уплата соответствующих пеней с соблюдением условий, предусмотренных ст. 81 НК РФ;

2) представление бюджетной или бухгалтерской (финансовой) отчетности, содержащей уточненные (исправленные) показатели (в том числе вследствие исправления выявленных ошибок в бюджетной или бухгалтерской (финансовой) отчетности):

– до принятия бюджетной или бухгалтерской (финансовой) отчетности финансовым органом, ГРБС, органом, осуществляющим в отношении государственного (муниципального) учреждения функции и полномочия учредителя, либо иным лицом, ответственным за формирование консолидированной бухгалтерской (финансовой) отчетности (далее в тексте параграфа – субъект консолидированной отчетности);

– после принятия бюджетной или бухгалтерской (финансовой) отчетности субъектом консолидированной отчетности, но до момента обнаружения органом, уполномоченным составлять протоколы об административных правонарушениях, предусмотренных ст. 15.15.6 КоАП РФ, ошибок в бюджетной или бухгалтерской (финансовой) отчетности;

– после проведения органом, уполномоченным составлять протоколы об административных правонарушениях, предусмотренных ст. 15.15.6 КоАП РФ,

проверки бюджетной или бухгалтерской (финансовой) отчетности, по результатам которой не были обнаружены исправленные ошибки в бюджетной или бухгалтерской (финансовой) отчетности.

§ 2.7. Первичные учетные документы и регистры бюджетного учета

Объекты бухгалтерского учета, а также изменяющие их факты хозяйственной жизни отражаются в бухгалтерском учете на основании *первичных учетных документов*. Иными словами, все хозяйственные операции учреждения, осуществляемые им при ведении финансово-хозяйственной деятельности, оформляются первичными учетными документами.

На основании первичных учетных документов учреждения вправе составлять *сводные учетные документы*. Это делается для упорядочения (систематизации) обработки данных о фактах хозяйственной жизни, в том числе данных, в отношении которых согласно законодательству Российской Федерации установлены ограничения по их распространению (раскрытию), а также для осуществления внутреннего контроля.

Первичные (сводные) учетные документы должны составляться в момент совершения фактов хозяйственной жизни, а если это не представляется возможным – непосредственно после окончания факта хозяйственной жизни.

Первичные (сводные) учетные документы, поступившие по результатам внутреннего контроля совершаемых фактов хозяйственной жизни для регистрации содержащихся в них данных в регистрах бухгалтерского учета, принимаются к бухгалтерскому учету из предположения *надлежащего составления первичных учетных документов* по совершенным фактам хозяйственной жизни лицами, ответственными за их оформление.

В соответствии с ч. 1 ст. 9 Федерального закона от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» не допускается принятие к бухгалтерскому учету документов, которыми оформляются не имевшие места факты хозяйственной жизни, в том числе лежащие в основе мнимых и притворных сделок.

Перечень унифицированных форм первичных учетных документов и Методические указания по их применению организациями бюджетной сферы утверждены приказом Минфина России от 30.03.2015 № 52н.

Унифицированные формы *электронных первичных учетных документов* и Методические указания по их формированию и применению утверждены приказом Минфина России от 15.04.2021 № 61н.

Эти формы (на бумажном носителе либо в электронном виде) учреждения используют в обязательном порядке.

Первичный учетный документ (на бумажном носителе) принимается к учету:

- если он предусмотрен разделами 2 и 4 приложения № 5 приказа Минфина России от 30.03.2015 № 52н;

- в нем отражены все реквизиты унифицированной формы;

- он подписан руководителем или уполномоченным им лицом.

Электронные первичные учетные документы принимаются к учету:

- если отражены все реквизиты, предусмотренные электронной унифицированной формой;

- имеется квалифицированная электронная подпись (электронная цифровая подпись) руководителя или уполномоченного им лица.

Первичные (сводные) учетные документы должны содержать следующие обязательные реквизиты:

- наименование документа;

- дату составления документа;

- наименование субъекта учета, составившего документ;

- содержание факта хозяйственной жизни;

- величину натурального и (или) денежного измерения факта хозяйственной жизни с указанием единиц измерения;

- наименование должности лица (лиц), совершившего (совершивших) сделку, операцию и ответственного (ответственных) за правильность ее оформления, либо наименование должности лица (лиц), ответственного (ответственных) за оформление свершившегося события;

- подписи лиц, совершивших сделку, операцию и ответственных за правильность ее оформления, с указанием их фамилий и инициалов либо иных реквизитов, необходимых для идентификации этих лиц;

- информацию, необходимую для представления субъектом учета в Государственную информационную систему о государственных и муниципальных платежах в соответствии с порядком, установленным Федеральным законом от 27.07.2010 № 210-ФЗ «Об организации предоставления государственных и муниципальных услуг».

Первичный учетный документ принимается к бухгалтерскому учету при условии отражения в нем всех реквизитов, предусмотренных унифицированной формой документа (при отсутствии унифицированной формы – обязательных

реквизитов, предусмотренных федеральным стандартом «Концептуальные основы бухгалтерского учета и отчетности организаций государственного сектора») и при наличии на документе подписи руководителя субъекта учета или уполномоченных им на то лиц.

Чтобы обеспечить полноту отражения в бухгалтерском учете информации об активах, обязательствах и хозяйственных операциях, учреждение вправе включить в первичный (сводный) учетный документ, сформированный на основании унифицированной формы документа (унифицированной формы электронного документа), *дополнительные реквизиты* (данные). Если для каких-либо операций унифицированная форма первичного учетного документа не предусмотрена, учреждение вправе ее разработать самостоятельно, предусмотрев все обязательные реквизиты.

Документы, которыми оформляются факты хозяйственной жизни с *денежными средствами*, принимаются к отражению в бухгалтерском учете при наличии на документе подписей руководителя субъекта учета и главного бухгалтера или уполномоченных ими на то лиц. Без подписи главного бухгалтера или уполномоченного им на то лица денежные и расчетные документы, документы, оформляющие финансовые вложения, договоры займа, кредитные договоры к исполнению и бухгалтерскому учету не принимаются, за исключением документов, подписываемых руководителем органа государственной власти (государственного органа), органа местного самоуправления, особенности оформления которых определяются законодательными и (или) иными нормативными правовыми актами.

Принятие к бухгалтерскому учету документов, оформляющих операции с наличными или безналичными денежными средствами, содержащих исправления, не допускается. Иные первичные (сводные) учетные документы, содержащие исправления, принимаются к бухгалтерскому учету в случае, когда исправления внесены по согласованию с лицами, составившими и (или) подписавшими эти документы, что должно быть подтверждено подписями тех же лиц, с указанием надписи «Исправленному верить» («Исправлено») и даты внесения исправлений. Недопустимо применять корректирующую жидкость («штрих») для закрашивания ошибочного текста (сумм) в первичных учетных документах.

Систематизация, обобщение, группировка и накопление информации, содержащейся в принятых к учету первичных (сводных) учетных документах, в целях отражения ее на счетах бухгалтерского учета и в бухгалтерской (финансовой) отчетности осуществляется в *регистрах бухгалтерского учета*.

Факты хозяйственной жизни отражаются в регистрах бухгалтерского учета *в хронологической последовательности* и группируются по соответствующим счетам бухгалтерского учета.

Регистры бухгалтерского учета составляются по *унифицированным формам*, установленным приказами Минфина России от 30.03.2015 № 52н и от 15.04.2021 № 61н.

Бюджетный учет ведется с применением унифицированных форм электронных регистров, если это закреплено учетной политикой.

Регистры бухгалтерского учета, формы которых не унифицированы, устанавливаются субъектом учета в рамках формирования своей учетной политики и должны содержать следующие обязательные реквизиты:

- наименование регистра;
- наименование субъекта учета, составившего регистр;
- дата начала и окончания ведения регистра и (или) период, за который составлен регистр;
- хронологическая и (или) систематическая группировка объектов бухгалтерского учета;
- величина денежного и (или) натурального измерения объектов бухгалтерского учета с указанием единицы измерения;
- наименования должностей лиц, ответственных за ведение регистра;
- подписи лиц, ответственных за ведение регистра, с указанием их фамилий и инициалов либо иных реквизитов, необходимых для идентификации этих лиц.

Регистры бухгалтерского учета формируются в виде книг, журналов, карточек на бумажных носителях, а при наличии технической возможности – на машинном носителе в виде электронного документа (регистра), содержащего электронную подпись. Данные проверенных и принятых к учету первичных (сводных) учетных документов систематизируются в хронологическом порядке (по датам совершения операций, дате принятия к учету первичного документа) и (или) группируются по соответствующим счетам бухгалтерского учета *накопительным способом* с отражением в регистрах бухгалтерского учета.

Представленные журналы операций имеют унифицированную форму, установленную приказом Минфина России от 30.03.2015 № 52н. Это форма 0504071. Существуют и другие регистры бюджетного учета: книги, реестры, оборотные ведомости, карточки и т. д.

Регистры бюджетного учета

Журнал операций межотчетного периода

Журнал операций с безналичными денежными средствами

Журнал операций расчетов с поставщиками и подрядчиками

Журнал операций расчетов с подотчетными лицами

Журнал операций расчетов по оплате труда, денежному довольствию и стипендиям

Журнал операций расчетов с дебиторами по доходам

Журнал операций по исправлению ошибок прошлых лет

Журнал операций по выбытию и перемещению нефинансовых активов

Журнал операций по счету «Касса»

Журнал по прочим операциям

Иные регистры, предусмотренные законодательством Российской Федерации, а также субъектом учета в рамках формирования своей учетной политики

Главная книга

Записи в регистры бухгалтерского учета (журналы операций, иные регистры бухгалтерского учета) осуществляются по мере совершения операций и принятия к бухгалтерскому учету первичного (сводного) учетного документа, но не позднее следующего дня после получения первичного (сводного) учетного документа как на основании отдельных документов, так и на основании группы однородных документов.

Корреспонденция счетов в соответствующем журнале операций записывается в зависимости от характера операций по дебету одного счета и кредиту другого счета. В части операций по забалансовым счетам операция отражается в зависимости от характера изменений объекта учета записью о поступлении (увеличении) или выбытии (уменьшении) объекта учета.

По истечении месяца данные оборотов по счетам из журналов операций должны быть перенесены в главную книгу, а первичные (сводные) учетные документы, относящиеся к соответствующим журналам операций, должны быть подобраны в хронологическом порядке и сброшюрованы.

В соответствии с установленной в рамках документооборота периодичностью формирования регистров бухгалтерского учета на бумажном носителе (операционного дня, месяца, квартала) по первичным (сводным) электронным документам, принятым к учету и относящимся к соответствующему регистру бухгалтерского учета, формируется реестр электронных документов (реестр, содержащий перечень (реестр) электронных документов), подшиваемый в отдельную папку (дело).

Регистры бухгалтерского учета подписываются лицом, ответственным за его формирование. Правильность отражения фактов хозяйственной жизни в регистрах

бухгалтерского учета согласно предоставленным для регистрации первичным учетным документам обеспечивают лица, составившие и подписавшие их.

Исправление выявленной ошибки в регистре бухгалтерского учета производится в бухгалтерском учете дополнительной бухгалтерской записью либо бухгалтерской записью способом «Красное сторно» и дополнительной бухгалтерской записью. Недопустимо применять корректирующую жидкость («штрих») для закрашивания ошибочного текста (сумм) в регистрах бухгалтерского учета.

Обязательным является указание даты исправления, а также подписи лиц, ответственных за ведение данного регистра, с указанием их фамилий и инициалов либо иных реквизитов, необходимых для идентификации этих лиц.

Дополнительные бухгалтерские записи по исправлению ошибок, а также исправления способом «Красное сторно» оформляются первичным учетным документом, составленным субъектом учета, – *справкой*, содержащей следующую информацию:

- обоснование внесения исправлений;
- наименование исправляемого регистра;
- номер исправляемого регистра (при наличии);
- период, за который составлен регистр;
- период, в котором были выявлены ошибки.

Бухгалтерские записи по исправлению ошибок прошлых лет подлежат обособлению в бухгалтерском учете в отдельном журнале операций по исправлению ошибок прошлых лет.

Хранение первичных (сводных) учетных документов, регистров бухгалтерского учета и бухгалтерской (финансовой) отчетности организуется руководителем субъекта учета и (или) руководителем централизованной бухгалтерии. Субъект учета обеспечивает хранение первичных (сводных) учетных документов, регистров бухгалтерского учета в течение сроков, установленных в соответствии с правилами организации государственного архивного дела в Российской Федерации, *но не менее пяти лет* после окончания отчетного года, в котором (за который) они составлены. При смене руководителя субъекта учета и (или) главного бухгалтера либо иного должностного лица, на которое возложено ведение бухгалтерского учета, обеспечивается передача документов бухгалтерского учета субъекта учета (централизованной бухгалтерии). Порядок передачи документов бухгалтерского учета определяется в рамках формирования учетной политики.

В случае пропажи, уничтожения или порчи первичных (сводных) учетных документов и (или) регистров бухгалтерского учета руководитель субъекта учета, а при отсутствии у него полномочий – орган, осуществляющий функции и полномочия учредителя, назначает комиссию по расследованию причин их пропажи,

уничтожения, порчи, выявлению виновных лиц, а также принимает меры по восстановлению первичных (сводных) учетных документов и регистров бухгалтерского учета. При необходимости для участия в работе комиссии привлекаются представители следственных органов, охраны, государственного пожарного надзора.

Акт, оформленный комиссией по результатам ее работы и утвержденный руководителем субъекта учета (органом, осуществляющим функции и полномочия учредителя), подписывается в папку (дело) Журнала по прочим операциям.

Первичные (сводные) учетные документы, регистры бухгалтерского учета, в том числе в виде электронного документа, могут быть изъяты только уполномоченными согласно законодательству Российской Федерации органами на основании их постановлений.

Главный бухгалтер или другое должностное лицо субъекта учета вправе с разрешения и в присутствии представителей органов, проводящих изъятие документов, снять с них копии с указанием основания и даты изъятия.

§ 2.8. План счетов бюджетного учета

Рабочий план счетов государственного (муниципального) учреждения разрабатывается и утверждается на основе *Единого плана счетов бюджетного учета*:

- и приказа Минфина России от 06.12.2010 № 162н (для казенных учреждений);
- приказа Минфина России от 16.12.2010 № 174н (для бюджетных учреждений);
- приказа Минфина России от 23.12.2010 № 183н (для автономных учреждений).

Структура номера счета бюджетного учета построена по *каталожному принципу (принципу вложенных модулей)*. Любой номер счета бюджетного учета государственных (муниципальных) учреждений состоит из *26 разрядов (табл. 2.2)*.

Таблица 2.2

Структура номера счета

Аналитический классификацион- ный код	Код вида финансового обеспечения	Код			
		объекта учета	группы	вида	аналитический по КОСГУ
1–17	18	19–21	22	23	24–26

Аналитические коды в номере счета рабочего плана счетов отражают:

- в 1–7-м разрядах – аналитический код по классификационному признаку поступлений и выбытий;
- 18-м разряде – код вида финансового обеспечения (деятельности);
- 19–21-м разрядах – код синтетического счета Плана счетов бухгалтерского (бюджетного) учета;
- 22–23-м разрядах – код аналитического счета Плана счетов бухгалтерского (бюджетного) учета;
- 24–26-м разрядах – аналитический код вида поступлений, выбытий объекта учета.

Разряды 18–26 номера счета плана счетов (рабочего плана счетов) образуют код счета бухгалтерского учета.

В разрядах 1–17 номера счета рабочего плана казенными учреждениями отражаются разряды 4–20 кода классификации доходов бюджетов, расходов бюджетов, источников финансирования дефицитов бюджетов.

В разрядах 1–17 номера счета рабочего плана бюджетные и автономные учреждения отражают:

- в разрядах 1–4 – код раздела, код подраздела расходов бюджета;
- разрядах 5–14 – нули, за исключением отражения объектов бухгалтерского учета, возникающих при осуществлении деятельности с целевыми средствами, предоставляемыми в рамках реализации национальных проектов (программ), комплексного плана модернизации и расширения магистральной инфраструктуры (региональных проектов в составе национальных проектов), а также, если иное не предусмотрено требованиями целевого назначения активов, обязательств, иных объектов бухгалтерского учета;

– разрядах 15–17 – аналитический код вида поступлений – доходов, иных поступлений, в том числе от заимствований (источников финансирования дефицита средств учреждения), или аналитический код вида выбытий – расходов, иных выплат, в том числе по погашению заимствований (далее – выбытия), соответствующий коду (составной части кода) бюджетной классификации Российской Федерации (аналитической группе подвида доходов бюджетов, коду вида расходов, аналитической группе вида источников финансирования дефицитов бюджетов).

В 24–26-м разрядах номера счета рабочего плана счетов отражаются:

- казенными учреждениями, бюджетными учреждениями, а также организациями, осуществляющими полномочия получателя бюджетных средств, – коды КОСГУ;

– автономными учреждениями – аналитический код поступлений, выбытий объектов учета в структуре, обеспечивающей раскрытие информации в бухгалтерской

(финансовой) отчетности, утвержденной в рамках формирования учетной политики. По счетам финансового результата экономического субъекта, затрат на изготовление готовой продукции, выполнение работ, оказание услуг, внутриведомственных расчетов в разрядах 24–26 номера счета рабочего плана счетов отражаются коды КОСГУ.

Учреждения вправе вводить *дополнительные* аналитические коды счетов, обеспечивающих формирование в бухгалтерском учете дополнительной информации, необходимой внутренним и внешним пользователям бухгалтерской отчетности бюджетных учреждений.

План счетов бюджетного учета состоит из *пяти разделов*:

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

План счетов представляет собой стройную иерархическую систему типов и видов всех без исключения активов и обязательств. Каждый раздел объединяет соответствующую группу однородных счетов, которые делятся на синтетические и аналитические счета, позволяющие детализировать объекты бюджетного учета.

Также план счетов бюджетного учета содержит **забалансовые счета**.

Забалансовые счета – счета, которые предназначены для отражения информации об имуществе, правах и обязательствах, не являющихся балансовыми объектами учета.

На забалансовых счетах учитываются:

- 1) имущество, находящееся у учреждения и не являющееся балансовым объектом бухгалтерского учета:
 - имущество, не соответствующее критериям активов;
 - права пользования имуществом, не являющиеся объектами учета аренды, иными объектами, учитываемыми на балансовых счетах;
 - имущество, находящееся (поступившее) на хранение и (или) переработку;
 - имущество, поступившее (оплаченное) по централизованным закупкам (централизованному снабжению);
 - основные средства стоимостью до 10 000 ₽ включительно, введенные (переданные) в эксплуатацию;
 - периодические издания для пользования в составе библиотечного фонда независимо от их стоимости;

- музейные предметы и музейные коллекции, включенные в состав государственной части (негосударственной части – по объектам муниципальной собственности) Музейного фонда Российской Федерации;
- выданные ответственным лицам для оформления бланки строгой отчетности;
- имущество, приобретенное в целях награждения (дарения), находящееся у ответственных лиц до вручения (награждения, дарения);
- переходящие награды, призы, кубки;
- специальное оборудование для выполнения научно-исследовательских работ по государственным (муниципальным) договорам (контрактам);
- экспериментальные устройства;
- иные ценности;

2) обязательства, ожидающие исполнения (отдельные виды задолженности);

3) дополнительные аналитические данные об иных объектах учета и проведенных с ними операциях, необходимые для осуществления внутреннего контроля и (или) раскрытия сведений о деятельности учреждения в формируемой им отчетности.

Учет на забалансовых счетах ведется по простой системе. Двойная запись не используется.

В целом, особенности формирования записей по счетам бюджетного учета связаны с тем, что бюджетный учет сложнее структурирован, чем счета бухгалтерского учета коммерческих организаций.

Его главными отличительными чертами являются:

- особый бюджетный план счетов;
- особая структура номера счета;
- необходимость организации учета в разрезе статей бюджетной классификации и КОСГУ;
- четкий учет доходов и расходов;
- целевой характер расходования бюджетных средств;
- казначейская система исполнения бюджета;
- отсутствие понятия «прибыль» и «убыток» для казенных учреждений;
- наличие раздела «Санкционирование расходов» и формирование бухгалтерских записей по учету плановых назначений государственных (муниципальных) учреждений;
- раздельный учет доходов и расходов в разрезе источников финансового обеспечения.

Вопросы для самоконтроля

1. Понятие казенных, бюджетных и автономных учреждений, их правовой статус и сфера деятельности.
2. Критерии отнесения государственных (муниципальных) учреждений к категории казенных, бюджетных и автономных.
3. Сравнительная характеристика казенных, бюджетных и автономных учреждений.
4. Нормативное правовое регулирование бюджетного учета организаций государственного сектора.
5. Стандартизация бюджетного учета.
6. Цель бюджетного учета, требования к его организации и ведению.
7. Принципы бюджетного учета.
8. Функции бюджетного учета.
9. Субъекты и объекты бюджетного учета.
10. Предмет и метод бюджетного учета.
11. Порядок формирования учетной политики государственных (муниципальных) учреждений.
12. Ответственность должностных лиц учреждения за организацию и ведение бюджетного учета.
13. Первичные учетные документы в бюджетном учете, их предназначение, правила и порядок составления и использования.
14. Регистры бюджетного учета, их предназначение, правила и порядок составления и использования.
15. План счетов бюджетного учета, структура номера счета бюджетного учета.
16. Забалансовые счета, их назначение.

ГЛАВА 3. ФИНАНСОВОЕ ОБЕСПЕЧЕНИЕ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ КАЗЕННЫХ, БЮДЖЕТНЫХ И АВТОНОМНЫХ УЧРЕЖДЕНИЙ

§ 3.1. Виды и сравнительная характеристика финансового обеспечения государственных (муниципальных) учреждений

В настоящее время перечень *кодов видов финансового обеспечения* охватывает потребность всех видов государственных (муниципальных) учреждений в финансировании.

Государственными (муниципальными) учреждениями применяются следующие коды финансового обеспечения:

1 – деятельность, осуществляемая за счет средств соответствующего бюджета бюджетной системы Российской Федерации (бюджетная деятельность);

2 – приносящая доход деятельность (собственные доходы учреждения);

3 – средства во временном распоряжении;

4 – субсидии на выполнение государственного (муниципального) задания;

5 – субсидии на иные цели;

6 – субсидии на цели осуществления капитальных вложений;

7 – средства по обязательному медицинскому страхованию.

Эти коды также применяются финансовыми органами соответствующих бюджетов и органами Федерального казначейства, осуществляющими казначейское обслуживание исполнения бюджетов, для ведения собственной финансово-хозяйственной деятельности.

Помимо этого, различными организациями госсектора применяются следующие коды финансового обеспечения:

1. Для отражения органами Федерального казначейства:

– по операциям, не относящимся к операциям по казначейскому обслуживанию исполнения бюджетов;

– операциям со средствами бюджетных и автономных учреждений;

– операциям по управлению средствами ЕКС): 0 – управление средствами ЕКС;

2. Для отражения:

– органами Федерального казначейства – операций, осуществляемых в рамках казначейского обслуживания операций со средствами бюджетных и автономных учреждений, иных организаций, не являющихся участниками бюджетного процесса;

– финансовыми органами субъектов Российской Федерации (муниципальных образований) – операций, осуществляемых в рамках кассового обслуживания бюджетных и автономных учреждений, иных некоммерческих организаций, не являющихся участниками бюджетного процесса:

1) в части операций:

– с собственными средствами учреждения (организации);
– со средствами во временном распоряжении;
– субсидией на выполнение государственного (муниципального) задания, – и учитываемых на лицевом счете учреждения (организации): 8 – средства некоммерческих организаций на лицевых счетах;

2) в части операций с субсидиями на цели осуществления капитальных вложений и с субсидиями на иные цели, учитываемых на отдельном лицевом счете: 9 – средства некоммерческих организаций на отдельных лицевых счетах.

Сравнительная характеристика финансового обеспечения казенных, бюджетных и автономных учреждений представлена в *табл. 3.1*.

Таблица 3.1

Сравнительная характеристика финансового обеспечения казенных, бюджетных и автономных учреждений

№ п/п	Признак	Характеристика признака	Применение признака		
			КУ	БУ	АУ
1	Финансовое обеспечение	На основе бюджетной сметы	+	–	–
		На основе субсидии из соответствующего бюджета бюджетной системы Российской Федерации: на государственное или муниципальное задание; иные цели; капитальные вложения	–	+	+
2	Возможность получать гранты	В форме субсидий	–	+	+
3	Формирование государственного (муниципального) задания	Обязательность формирования	–	+	+
		Может быть сформировано по решению учредителя, но не обязательно	+	–	–

№ п/п	Признак	Характеристика признака	Применение признака		
			КУ	БУ	АУ
4	Право ведения приносящей доход деятельности	В соответствии с уставом	+	+	+
5	Порядок ведения приносящей доход деятельности	С зачислением доходов в соответствующий бюджет	+	–	–
		Самостоятельное распоряжение полученными доходами	–	+	+
6	Документы о финансировании деятельности	Бюджетная смета	+	–	–
		Государственное (муниципальное) задание на выполнение государственных (муниципальных) услуг (выполнение работ)	+	+	+
		План финансово-хозяйственной деятельности	–	+	+
7	Финансовое обеспечение имущества, сдаваемого в аренду	Учредителем осуществляется содержание имущества, которое сдается в аренду в рамках основной деятельности (финансируемой по бюджетной смете)	+	–	–
		Учредителем не осуществляется содержание сдаваемого в аренду: – особо ценного движимого имущества (закрепленного учредителем или приобретенного за счет средств, выделенных учредителем); – недвижимого имущества	–	+	+
8	Право получать кредиты (займы) у кредитных организаций, других юридических и физических лиц	По согласованию с учредителем (наблюдательным советом)	–	–	+
		Деятельность по получению кредитов (займов) закреплена в уставе	–	–	+
9	Право предоставлять кредиты (займы) юридическим и физическим лицам	По согласованию с учредителем (наблюдательным советом)	–	–	+
		Деятельность по предоставлению кредитов (займов) закреплена в уставе	–	–	+
10	Право приобретать ценные бумаги, совершать сделки с ценными бумагами	По согласованию с учредителем (наблюдательным советом)	–	–	+
		Деятельность по операциям с ценными бумагами закреплена в уставе	–	–	+
11	Право размещать денежные средства на депозитах в кредитных организациях	Возможность размещения денежных средств на депозитах закреплена в уставе	–	–	+
12	Получение бюджетных кредитов	Возможность получения бюджетных кредитов	–	–	–

№ п/п	Признак	Характеристика признака	Применение признака		
			КУ	БУ	АУ
13	Открытие счетов	Лицевые счета в органах Федерального казначейства, финансовых органах	+	+	+
		Счета в кредитных организациях для учета операций с субсидиями на выполнение государственного задания и доходами от платных услуг	–	–	+
		Счета в кредитных организациях в иностранной валюте для валютных операций	+	+	+
		Специальные счета в банках для обеспечения заявок на участие в закупках	–	+	–

§ 3.2. Понятие бюджетной сметы, порядок составления, утверждения и ведения бюджетных смет казенными учреждениями

Финансовое обеспечение деятельности *казенного учреждения* осуществляется за счет средств соответствующего бюджета на основании **бюджетной сметы**.

Бюджетная смета – документ, устанавливающий в соответствии с классификацией расходов бюджетов ЛБО казенного учреждения.

Процессу составления бюджетной сметы казенным учреждением предшествует процесс формирования *проекта бюджетной сметы* на очередной финансовый год (очередной финансовый год и плановый период), который осуществляется в соответствии *со сроками, установленными в порядке ГРБС*. Проект бюджетной сметы составляется по форме 0501019.

Проект бюджетной сметы федеральных казенных учреждений составляется учреждением при составлении проекта закона о бюджете.

Проект подписывается уполномоченным лицом учреждения и не *позднее одного рабочего дня после дня его подписания* направляется ГРБС или распорядителю

бюджетных средств в зависимости от подведомственности учреждения. Распорядитель бюджетных средств рассматривает проект бюджетной сметы на предмет соответствия бюджетному законодательству Российской Федерации и в срок *не позднее двух рабочих дней со дня получения от учреждения* проекта сметы согласует его, включает в свод проектов смет и направляет свод проектов смет ГРБС на согласование и принятие.

ГРБС рассматривает проект сметы (свод проектов смет) на предмет соответствия бюджетному законодательству Российской Федерации и в срок *не позднее двух рабочих дней после дня его получения от учреждения* (распорядителя бюджетных средств) принимает проект сметы (свод проектов смет).

Проект сметы (свод проектов смет) рассматривается (формируется) и принимается главным распорядителем (распорядителем) бюджетных средств одновременно с *обоснованиями* (расчетами) плановых сметных показателей (согласованием обоснований (расчетов) плановых сметных показателей).

После доведения до казенного учреждения ЛБО (что происходит *после утверждения закона (решения) о бюджете ГРБС (средств соответствующего бюджета)*), в ведении которого находится учреждение) составляется и утверждается *бюджетная смета*.

Порядок доведения ЛБО до казенных учреждений утвержден приказом Минфина России от 30.09.2008 № 104н «О Порядке доведения бюджетных ассигнований, лимитов бюджетных обязательств при организации исполнения федерального бюджета по расходам и источникам финансирования дефицита федерального бюджета и передачи бюджетных ассигнований, лимитов бюджетных обязательств при реорганизации участников бюджетного процесса федерального уровня». Этот порядок включает в себя следующие этапы:

1. Минфин России доводит до Федерального казначейства бюджетные данные в соответствии с порядком составления и ведения *сводной бюджетной росписи федерального бюджета*. Порядок составления и ведения сводной бюджетной росписи утвержден приказом Минфина России от 27.08.2018 № 184н.

Сводная бюджетная роспись на финансовый год и на плановый период составляется и утверждается Минфином России и оформляется по форме 0501050.

Сводная бюджетная роспись включает в себя:

- бюджетные ассигнования по расходам федерального бюджета на финансовый год и плановый период в разрезе ГРБС (средств соответствующего бюджета), разделов, подразделов, целевых статей (государственных программ Российской Федерации и непрограммных направлений деятельности), групп видов расходов классификации расходов федерального бюджета;

- бюджетные ассигнования по источникам финансирования дефицита федерального бюджета на финансовый год и плановый период в разрезе кодов

классификации источников финансирования дефицитов бюджетов, кроме операций по управлению остатками средств на едином счете федерального бюджета.

Утвержденные показатели сводной бюджетной росписи должны соответствовать данным федерального закона о федеральном бюджете; показатели по расходам доводятся до ГРБС *до начала очередного финансового года*.

Кроме утверждения сводной бюджетной росписи Минфин России утверждает ЛБО (по каждому ГРБС (средств соответствующего бюджета). ЛБО по расходам составляются по форме *справки* (ф. 0501051).

ЛБО утверждаются в разрезе:

- ГРБС;
- разделов;
- подразделов;
- целевых статей (программных статей (государственных программ Российской Федерации и непрограммных направлений деятельности);
- групп;
- подгрупп;
- элементов видов расходов классификации расходов федерального бюджета.

В соответствии:

- с бюджетными ассигнованиями, утвержденными показателями Сводной бюджетной росписи;
 - утвержденными ЛБО, –
- ГРБС утверждает **бюджетная роспись**.

Бюджетная роспись – документ, который составляется и ведется ГРБС (главным администратором источников финансирования дефицита бюджета) в соответствии с БК РФ в целях исполнения бюджета по расходам (источникам финансирования дефицита бюджета).

Порядок составления и ведения бюджетных росписей установлен приказом Минфина России от 27.08.2018 № 184н. Показатели бюджетной росписи по расходам доводятся до подведомственных распорядителей и (или) получателей бюджетных средств *до начала очередного финансового года*.

2. Федеральное казначейство в течение трех рабочих дней со дня получения от Минфина России бюджетных данных:

- доводит бюджетные данные до главных распорядителей средств федерального бюджета и главных администраторов источников финансирования дефицита федерального бюджета *казначейскими уведомлениями* (ф. 0531721);

– уведомляет Минфин России о наличии бюджетных данных, не соответствующих установленным требованиям, путем направления *протокола*, содержащего перечень подлежащих возврату документов, дату и причину отказа, перечень бюджетных данных, не соответствующих указанным требованиям.

Бюджетные данные, соответствующие установленным требованиям, подлежат доведению до главных распорядителей средств федерального бюджета и (или) главных администраторов источников финансирования дефицита федерального бюджета и отражению на *лицевых счетах*¹, открытых в установленном порядке в Федеральном казначействе.

3. При поступлении в Федеральное казначейство от Минфина России измененных бюджетных данных Федеральное казначейство *не позднее двух рабочих дней после получения* доводит до главных распорядителей средств федерального бюджета и (или) главных администраторов источников финансирования дефицита федерального бюджета казначейские уведомления, содержащие изменения (увеличение или уменьшение) бюджетных данных относительно ранее доведенных. Изменения бюджетных данных отражаются на лицевых счетах главных распорядителей средств федерального бюджета.

4. ГРБС распределяют бюджетные данные между находящимися в их ведении распорядителями и получателями средств бюджета и формируют *расходные расписания* (ф. 0531722).

Главные администраторы источников финансирования дефицита федерального бюджета и администраторы с полномочиями главного администратора источников финансирования дефицита федерального бюджета осуществляют распределение бюджетных ассигнований между находящимися в их ведении администраторами с полномочиями главного администратора источников финансирования дефицита федерального бюджета и администраторами источников финансирования дефицита федерального бюджета и также формируют расходные расписания.

Расходные расписания формируются по каждому:

- распорядителю и получателю (иному получателю) средств федерального бюджета;
- администратору источников финансирования дефицита федерального бюджета с полномочиями главного администратора;

¹ Порядок открытия лицевых счетов казенным учреждением определен в приказе Федерального казначейства от 17.10.2016 № 21н «О порядке открытия и ведения лицевых счетов территориальными органами Федерального казначейства» (ред. от 28.12.2022) // СПС «КонсультантПлюс». URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_208093 (дата обращения: 25.04.2023).

- администратору источников финансирования дефицита федерального бюджета;
- главному распорядителю средств федерального бюджета как получателю средств федерального бюджета;
- главному администратору источников финансирования дефицита федерального бюджета как администратору источников финансирования дефицита федерального бюджета.

Расходные расписания включают следующие показатели:

- бюджетные ассигнования;
- ЛБО;
- предельные объемы финансирования.

Главные распорядители и распорядители средств федерального бюджета, а также главные администраторы источников финансирования дефицита федерального бюджета вправе формировать расходные расписания как отдельными документами, так и в виде *реестров расходных расписаний* (ф. 0531723).

5. Сформированные расходные расписания и реестры расходных расписаний направляются главными распорядителями средств федерального бюджета и главными администраторами источников финансирования дефицита федерального бюджета в *Федеральное казначейство*. Распорядители средств федерального бюджета и администраторы с полномочиями главного администратора источников финансирования дефицита федерального бюджета направляют расходные расписания или реестры расходных расписаний в *органы Федерального казначейства по месту обслуживания*.

6. Федеральное казначейство принимает расходные расписания и (или) реестры расходных расписаний для доведения:

- до распорядителей и получателей средств федерального бюджета, находящихся в ведении главного распорядителя средств федерального бюджета;
- администраторов с полномочиями главного администратора источников финансирования дефицита федерального бюджета и администраторов источников финансирования дефицита федерального бюджета, находящихся в ведении главного администратора источников финансирования дефицита федерального бюджета.

Органы Федерального казначейства по месту обслуживания принимают расходные расписания и (или) реестры расходных расписаний для доведения:

- до распорядителей и получателей средств федерального бюджета;
- администраторов с полномочиями главного администратора источников финансирования дефицита федерального бюджета;
- администраторов источников финансирования дефицита федерального бюджета.

7. Бюджетные данные, указанные в сформированных расходных расписаниях или реестрах расходных расписаний, учитываются на *лицевом счете* главного распорядителя, распорядителя, получателя средств федерального бюджета или главного администратора источников финансирования дефицита федерального бюджета, администратора источников финансирования дефицита федерального бюджета с полномочиями главного администратора, администратора источников финансирования дефицита федерального бюджета *с начала текущего финансового года* по соответствующим кодам классификации расходов федерального бюджета и кодам объектов капитальных вложений или классификации источников финансирования дефицита федерального бюджета.

8. *Первый экземпляр* учтенного расходного расписания или реестра расходных расписаний, представленных *на бумажном носителе*, остается в Федеральном казначействе, органе Федерального казначейства по месту представления. *Второй экземпляр* с отметкой о принятии на учет, содержащей дату, инициалы, фамилию и подпись уполномоченного руководителем Федерального казначейства, органа Федерального казначейства работника, возвращается главному распорядителю, распорядителю средств федерального бюджета, главному администратору источников финансирования дефицита федерального бюджета, администратору источников финансирования дефицита федерального бюджета с полномочиями главного администратора одновременно с *выпиской из соответствующего лицевого счета* по формам, установленным Федеральным казначейством.

При направлении расходного расписания или реестра расходных расписаний *в электронном виде* главному распорядителю, распорядителю средств федерального бюджета, главному администратору (администратору с полномочиями главного администратора) источников финансирования дефицита федерального бюджета органом Федерального казначейства направляется в электронном виде выписка из его лицевого счета.

Бюджетная смета составляется и затем утверждается на основе доведенных до учреждения **лимитов бюджетных обязательств** на принятие и (или) исполнение бюджетных обязательств по обеспечению выполнения функций казенного учреждения.

Лимит бюджетных обязательств – объем прав в денежном выражении на принятие казенным учреждением бюджетных обязательств и (или) их исполнение в текущем финансовом году (текущем финансовом году и плановом периоде).

Утвержденные показатели бюджетной сметы казенного учреждения должны соответствовать доведенным до него ЛБО на принятие и (или) исполнение

бюджетных обязательств по обеспечению выполнения функций казенного учреждения.

Бюджетная смета (ф. 0501012) состоит из шести разделов. Бюджетная смета казенного учреждения составляется, утверждается и ведется в порядке, определенном ГРБС, в ведении которого находится это учреждение, *в соответствии с общими требованиями, установленными Минфином России*, в том числе приказами:

- от 14.02.2018 № 26н «Об общих требованиях к порядку составления, утверждения и ведения бюджетных смет казенных учреждений»;
- от 20.06.2018 № 141н «О Порядке составления и ведения бюджетных смет федеральных казенных учреждений».

Структура бюджетной сметы

Раздел 1 – итоговые показатели сметы

Раздел 2 – ЛБО по расходам получателя бюджетных средств (на оплату труда, иные выплаты персоналу, закупки товаров (работ, услуг), уплату налогов и иных обязательных платежей, возмещение ущерба и т. д.)

Раздел 3 – ЛБО по расходам на предоставление бюджетных инвестиций юридическим лицам, субсидий бюджетным и автономным учреждениям, иным некоммерческим организациям, межбюджетных трансфертов, субсидий юридическим лицам, индивидуальным предпринимателям, физическим лицам – производителям товаров, работ, услуг, субсидий государственным корпорациям, компаниям, публично-правовым компаниям; осуществление платежей, взносов, безвозмездных перечислений субъектам международного права; обслуживание государственного долга, исполнение судебных актов, государственных гарантий Российской Федерации, а также по резервным расходам

Раздел 4 – ЛБО по расходам на закупки товаров, работ, услуг, осуществляемые получателем бюджетных средств в пользу третьих лиц

Раздел 5 – бюджетные ассигнования на исполнение публичных нормативных обязательств (справочно)

Раздел 6 – курс иностранной валюты к рублю Российской Федерации (справочно)

В соответствии с указанными документами выделяют следующие этапы работы с бюджетной сметой: 1) составление бюджетной сметы; 2) утверждение бюджетной сметы; 3) ведение бюджетной сметы.

Подробнее рассмотрим перечисленные этапы:

1. **Составление сметы.** Установление объема и распределения направлений расходов бюджета на срок закона (решения) о бюджете на очередной финансовый год (очередной финансовый год и плановый период) на основании доведенных до учреждения ЛБО на принятие и (или) исполнение бюджетных обязательств по обеспечению выполнения функций казенного учреждения, включая бюджетные обязательства по предоставлению:

- бюджетных инвестиций;
- субсидий юридическим лицам, в том числе субсидий бюджетным и автономным учреждениям;
- субвенций;
- иных межбюджетных трансфертов.

Бюджетная смета казенного учреждения составляется с учетом объемов финансового обеспечения для осуществления закупок товаров, работ, услуг в целях обеспечения государственных (муниципальных) нужд, предусмотренных при формировании планов-графиков закупок товаров, работ, услуг для обеспечения государственных и муниципальных нужд, утверждаемых в пределах ЛБО на принятие и (или) исполнение бюджетных обязательств на закупку товаров, работ, услуг для обеспечения государственных (муниципальных) нужд.

В бюджетной смете справочно указываются объем и распределение направлений расходов на исполнение **публичных нормативных обязательств**.

Публичные нормативные обязательства – публичные обязательства перед физическим лицом, подлежащие исполнению в денежной форме в установленном соответствующим законом, иным нормативным правовым актом размере или имеющие установленный порядок его индексации, за исключением выплат физическому лицу, предусмотренных статусом государственных (муниципальных) служащих, а также лиц, замещающих государственные должности Российской Федерации, государственные должности субъектов Российской Федерации, муниципальные должности, работников казенных учреждений, военнослужащих, проходящих военную службу по призыву (обладающих статусом военнослужащих, проходящих военную службу по призыву), лиц, обучающихся в государственных или муниципальных организациях, осуществляющих образовательную деятельность.

Также в смете дополнительно утверждаются иные показатели, предусмотренные Минфином России и главным распорядителем средств бюджета субъекта

Российской Федерации (местного бюджета), бюджета территориального государственного внебюджетного фонда.

Показатели бюджетной сметы группируются по следующим направлениям в соответствии с ЛБО по расходам:

- осуществляемым в целях обеспечения функций учреждения, в том числе на оплату труда и денежное довольствие работников казенных учреждений, закупки товаров, работ, услуг для обеспечения государственных (муниципальных) нужд, уплату налогов, сборов и иных обязательных платежей в бюджетную систему Российской Федерации, возмещение вреда, причиненного казенным учреждением при осуществлении его деятельности;

- на предоставление бюджетных инвестиций юридическим лицам, субсидий бюджетным и автономным учреждениям, иным некоммерческим организациям, межбюджетных трансфертов, субсидий юридическим лицам, индивидуальным предпринимателям, физическим лицам – производителям товаров, работ, услуг, субсидий государственным корпорациям, компаниям, публично-правовым компаниям, осуществление платежей, взносов, безвозмездных перечислений субъектам международного права; обслуживание государственного долга, исполнение государственных гарантий, судебных актов, – а также расходам, источником финансового обеспечения которых являются резервные фонды, созданные в соответствии с БК РФ;

- на закупки товаров, работ, услуг, осуществляемые учреждением в пользу третьих лиц;

- источником финансового обеспечения которых являются доходы, полученные от приносящей доход деятельности федеральными казенными учреждениями, исполняющими наказания в виде лишения свободы или содержания в дисциплинарной воинской части, в результате осуществления ими собственной производственной деятельности в целях исполнения требований уголовно-исполнительного законодательства Российской Федерации об обязательном привлечении осужденных к труду, в том числе остатки средств федерального бюджета на начало текущего финансового года, образовавшиеся в связи с неиспользованием указанных доходов в отчетном финансовом году.

В бюджетной смете также отражается информация:

- о планируемых расходах учреждения за счет ЛБО по дополнительному бюджетному финансированию, сумма которых должна соответствовать прогнозу поступлений доходов от собственной производственной деятельности учреждения, отражаемых в сведениях для составления и ведения кассового плана исполнения федерального бюджета на текущий финансовый год в соответствии с порядком составления и ведения кассового плана исполнения федерального бюджета в текущем финансовом году;

– расходах учреждения по исполнению публичных нормативных обязательств за счет бюджетных ассигнований, доведенных учреждению в установленном бюджетным законодательством Российской Федерации порядке;

– расходах учреждения, полномочия по осуществлению которых переданы учреждением в соответствии с бюджетным законодательством Российской Федерации.

Показатели сметы, содержащие сведения, составляющие государственную тайну, формируются обособленно.

При составлении бюджетной сметы ее показатели формируются в разрезе кодов классификации расходов бюджетов бюджетной классификации Российской Федерации *с детализацией* по кодам подгрупп и (или) элементов видов расходов классификации расходов бюджетов.

Порядком ведения сметы, установленным ГРБС, может быть предусмотрена *дополнительная детализация* показателей сметы по установленным Минфином России кодам статей (подстатей) групп (статей) КОСГУ (кодам аналитических показателей) в пределах ЛБО, доведенных учреждению.

Смета составляется учреждением путем формирования показателей сметы на второй год планового периода и внесения изменений в утвержденные показатели сметы на очередной финансовый год и плановый период. Показатели проекта сметы составляются в абсолютных суммах и должны соответствовать планируемым объемам расходов, а также иным детализирующим указанные расходы показателям (при наличии), информация о которых доведена главным распорядителем (распорядителем) бюджетных средств до учреждения.

Бюджетная смета составляется на основании *обоснований (расчетов)* плановых сметных показателей, являющихся неотъемлемой частью сметы. Формы обоснований (расчетов) для федеральных казенных учреждений утверждены приказом Минфина России от 17.06.2021 № 87н «Об утверждении форм обоснований (расчетов) плановых сметных показателей, применяемых при составлении и ведении бюджетных смет федеральных казенных учреждений». Обоснования (расчеты) плановых сметных показателей составляются в процессе формирования проекта закона (решения) о бюджете на очередной финансовый год (очередной финансовый год и плановый период).

Показатели сметы и показатели обоснований (расчетов) плановых сметных показателей должны соответствовать друг другу.

Бюджетная смета, иные документы и информация, *не содержащие сведения, составляющие государственную тайну*, формируются федеральными казенными учреждениями в форме *электронного документа* и подписываются усиленной квалифицированной электронной подписью руководителя или иного лица, уполномоченного

действовать в установленном законодательством Российской Федерации порядке от имени учреждения, ГРБС, распорядителя средств федерального бюджета, бюджета государственного внебюджетного фонда Российской Федерации в государственной интегрированной информационной системе управления общественными финансами «*Электронный бюджет*».

Для учреждений субъектов Российской Федерации и муниципальных образований такие требования к составлению сметы не предъявляются.

Бюджетная смета, иные документы и информация, *содержащие сведения, составляющие государственную тайну*, формируются с использованием специализированного программного обеспечения информационной системы *в форме документа на бумажном носителе* и собственноручно подписываются уполномоченным лицом учреждения (главного распорядителя (распорядителя) бюджетных средств).

2. Утверждение бюджетных смет учреждений. Бюджетная смета учреждения, осуществляющего бюджетные полномочия главного распорядителя (распорядителя) бюджетных средств, утверждается руководителем главного распорядителя (распорядителя) бюджетных средств или иным лицом, уполномоченным действовать в установленном законодательством Российской Федерации порядке от имени главного распорядителя (распорядителя) бюджетных средств.

Бюджетная смета учреждения, не осуществляющего бюджетные полномочия главного распорядителя (распорядителя) бюджетных средств, утверждается руководителем учреждения или иным лицом, уполномоченным действовать в установленном законодательством Российской Федерации порядке от имени учреждения.

Бюджетная смета обособленного (структурного) подразделения учреждения без прав юридического лица, осуществляющего полномочия по ведению бюджетного учета, утверждается руководителем учреждения, в составе которого создано данное подразделение.

Обоснования (расчеты) плановых сметных показателей утверждаются руководителем учреждения (обособленного (структурного) подразделения учреждения без прав юридического лица).

Утверждение бюджетной сметы учреждения осуществляется:

- не содержащей сведения, составляющие государственную тайну, — *не позднее 10 рабочих дней со дня доведения учреждению ЛБО;*
- содержащей сведения, составляющие государственную тайну, — *не позднее 20 рабочих дней со дня доведения учреждению ЛБО.*

Утвержденные бюджетные сметы с обоснованиями (расчетами) плановых сметных показателей, использованными при формировании сметы, направляются главному распорядителю (распорядителю) бюджетных средств *не позднее одного рабочего дня после утверждения сметы.*

Однако если порядком ГРБС предусмотрено утверждение бюджетной сметы главным распорядителем (распорядителем) бюджетных средств, то в срок *не позднее пяти рабочих дней со дня доведения учреждению ЛБО* бюджетная смета составляется, подписывается и направляется учреждением на рассмотрение и утверждение главному распорядителю (распорядителю) бюджетных средств.

Если порядком ГРБС предусмотрено, что распределение ЛБО казенному учреждению осуществляет распорядитель бюджетных средств, а утверждение бюджетной сметы осуществляется ГРБС, то бюджетная смета до ее направления ГРБС подлежит согласованию с распорядителем бюджетных средств. В этой ситуации учреждение в срок *не позднее пяти рабочих дней со дня доведения до него ЛБО* составляет, подписывает смету и направляет ее на рассмотрение распорядителю бюджетных средств, который рассматривает смету на предмет соответствия бюджетному законодательству Российской Федерации и в срок *не позднее двух рабочих дней со дня получения от учреждения бюджетной сметы* осуществляет согласование сметы, включает ее в свод смет и затем *не позднее двух рабочих дней со дня получения от учреждения сметы* направляет свод смет на рассмотрение и утверждение ГРБС, информируя об этом учреждение.

3. Ведение сметы. Представляет собой внесение изменений в показатели сметы в пределах ЛБО, доведенных учреждению. Изменения показателей сметы составляются учреждением и вносятся путем утверждения изменений показателей – сумм увеличения, отражающихся со знаком «плюс», и (или) уменьшения объемов сметных назначений, отражающихся со знаком «минус», изменяющих:

- объемы сметных назначений в случае изменения доведенных учреждению ЛБО;
- распределение сметных назначений по кодам классификации расходов бюджетов бюджетной классификации Российской Федерации, требующих изменения показателей бюджетной росписи главного распорядителя (распорядителя) бюджетных средств и ЛБО;
- распределение сметных назначений по кодам классификации расходов бюджетов бюджетной классификации Российской Федерации, не требующих изменения показателей бюджетной росписи главного распорядителя (распорядителя) бюджетных средств и ЛБО;
- объемы сметных назначений, приводящих к перераспределению их между разделами сметы;
- иные показатели, предусмотренные Порядком ведения сметы ГРБС.

Изменения в смету формируются на основании изменений показателей обоснований (расчетов) плановых сметных показателей. В случае изменения показателей обоснований (расчетов) плановых сметных показателей, не влияющих

на показатели сметы учреждения, осуществляется изменение только показателей обоснований (расчетов) плановых сметных показателей.

Внесение изменений в смету, требующих изменения показателей бюджетной росписи главного распорядителя (распорядителя) бюджетных средств и ЛБО, утверждается после внесения в установленном законодательством Российской Федерации порядке изменений в бюджетную роспись главного распорядителя (распорядителя) бюджетных средств и ЛБО.

Внесение изменений в показатели обоснований (расчетов) плановых сметных показателей федеральных казенных учреждений, требующих изменения показателей обоснований (расчетов) бюджетных ассигнований, утверждается после внесения изменений в показатели обоснований (расчетов) бюджетных ассигнований в соответствии с порядком формирования (внесения изменений) и представления главными распорядителями средств федерального бюджета обоснований бюджетных ассигнований.

§ 3.3. Государственное (муниципальное) задание на оказание государственных (муниципальных) услуг (выполнение работ) бюджетных и автономных учреждений

Основой системы финансового *планирования* потребности бюджетных и автономных учреждений в бюджетных (внебюджетных) средствах является **государственное (муниципальное) задание на оказание государственных (муниципальных) услуг (выполнение работ)**.

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

Государственные (муниципальные) услуги – услуги (работы), оказываемые (выполняемые) органами государственной власти (органами местного самоуправления), государственными (муниципальными) учреждениями и в случаях, установленных законодательством Российской Федерации, иными юридическими лицами.

Государственное (муниципальное) задание также может составляться казенными учреждениями, определенными в соответствии с решением органа государственной власти (государственного органа), органа местного самоуправления, осуществляющего бюджетные полномочия ГРБС.

Государственное задание формируется в соответствии с основными видами деятельности, предусмотренными учредительными документами государственного (муниципального) учреждения. При его составлении учитываются предложения государственного (муниципального) учреждения, касающиеся потребности в соответствующих услугах и работах, оцениваемых на основании:

- прогнозируемой динамики количества потребителей услуг и работ;
- уровня удовлетворенности существующими объемом и качеством услуг и результатов работ;
- возможностей учреждения по оказанию услуг и выполнению работ, а также показателей выполнения учреждением государственного (муниципального) задания в отчетном финансовом году.

Государственное (муниципальное) задание формируется в процессе формирования бюджета на очередной финансовый год и плановый период.

Государственное (муниципальное) задание утверждается:

1) для государственных учреждений федерального уровня – *не позднее 15 рабочих дней* со дня отражения на лицевом счете ГРБС, открытом соответствующему главному распорядителю средств федерального бюджета, ЛБО на финансовое обеспечение выполнения государственного задания в отношении:

- федеральных казенных учреждений – главными распорядителями средств федерального бюджета, в ведении которых находятся федеральные казенные учреждения;
- федеральных бюджетных или автономных учреждений – органами, осуществляющими функции и полномочия учредителя;

2) государственных (муниципальных) учреждений – *в соответствии с законами о бюджете субъектов Российской Федерации и муниципальных образований.*

Государственное (муниципальное) задание утверждается на срок, соответствующий установленному бюджетным законодательством Российской Федерации сроку формирования федерального бюджета, бюджетов субъектов Российской Федерации и муниципальных образований.

Финансовое обеспечение выполнения государственных (муниципальных) заданий осуществляется за счет:

- федерального бюджета;
- бюджетов государственных внебюджетных фондов Российской Федерации;
- бюджетов субъектов Российской Федерации;

- бюджетов территориальных государственных внебюджетных фондов;
- местных бюджетов.

Порядок формирования государственного задания на оказание государственных услуг (выполнение работ) в отношении федеральных государственных учреждений и финансового обеспечения выполнения государственного задания этими учреждениями определен в постановлении Правительства Российской Федерации от 26.06.2015 № 640 «О порядке формирования государственного задания на оказание государственных услуг (выполнение работ) в отношении федеральных государственных учреждений и финансового обеспечения выполнения государственного задания».

Порядок формирования государственного (муниципального) задания в отношении государственных (муниципальных) учреждений субъектов Российской Федерации и муниципальных образований и финансового обеспечения выполнения государственного (муниципального) задания этими учреждениями определяется нормативными правовыми актами субъекта Российской Федерации и муниципального образования.

Объем финансового обеспечения выполнения государственного (муниципального) задания рассчитывается на основании *нормативных затрат на оказание государственных (муниципальных) услуг*, утверждаемых с соблюдением общих требований, которые определены федеральными органами исполнительной власти, осуществляющими функции по выработке государственной политики, а также нормативному правовому регулированию в установленных сферах деятельности.

По решению органа государственной власти, государственного органа (органа местного самоуправления), осуществляющих в соответствии с законодательством Российской Федерации функции и полномочия учредителя государственных (муниципальных) учреждений, при определении объема финансового обеспечения выполнения государственного (муниципального) задания также используются *нормативные затраты на выполнение работ*.

Объем финансового обеспечения выполнения государственного (муниципального) задания рассчитывается на основании нормативных затрат на оказание государственных услуг, а также нормативных затрат, связанных с выполнением работ, с учетом затрат:

- на содержание недвижимого имущества и особо ценного движимого имущества, закрепленного за учреждением или приобретенного им за счет средств, выделенных учреждению учредителем на приобретение такого имущества, в том числе земельных участков (за исключением имущества, сданного в аренду или переданного в безвозмездное пользование);

– уплату налогов, в качестве объекта налогообложения по которым признается имущество учреждения.

Значения нормативных затрат на оказание государственной (муниципальной) услуги утверждаются в отношении:

– казенных учреждений – главным распорядителем средств федерального бюджета, в ведении которого находятся казенные учреждения, в случае принятия им решения о применении нормативных затрат при расчете объема финансового обеспечения выполнения государственного (муниципального) задания;

– бюджетных или автономных учреждений – органом, осуществляющим функции и полномочия учредителя.

Финансовое обеспечение выполнения государственного (муниципального) задания осуществляется в пределах *бюджетных ассигнований*, предусмотренных в федеральном бюджете на указанные цели. Финансовое обеспечение выполнения государственного задания бюджетным или автономным учреждением осуществляется путем предоставления *субсидии*, а казенным учреждением – в соответствии с показателями *бюджетной сметы* этого учреждения.

Государственное (муниципальное) задание должно составляться по форме, установленной органами исполнительной власти, и содержать:

– показатели, характеризующие качество и (или) объем (содержание) оказываемых государственных (муниципальных) услуг (выполняемых работ);

– порядок контроля за исполнением государственного (муниципального) задания, в том числе условия и порядок его досрочного прекращения;

– требования к отчетности об исполнении государственного (муниципального) задания.

Государственное (муниципальное) задание физическим и юридическим лицам также должно содержать:

– определение категорий физических и (или) юридических лиц, являющихся потребителями соответствующих услуг;

– порядок оказания соответствующих услуг;

– предельные цены (тарифы) на оплату соответствующих услуг физическими или юридическими лицами в случаях, если законодательством Российской Федерации предусмотрено их оказание на платной основе, либо порядок установления указанных цен (тарифов) в случаях, установленных законодательством Российской Федерации.

Форма государственного задания и порядок формирования государственного задания на оказание государственных услуг (выполнение работ) в отношении федеральных государственных учреждений и финансового обеспечения выполнения государственного задания утверждены постановлением Правительства

Российской Федерации от 26.06.2015 № 640 «О порядке формирования государственного задания на оказание государственных услуг (выполнение работ) в отношении федеральных государственных учреждений и финансового обеспечения выполнения государственного задания».

Структурно государственное (муниципальное) задание состоит из трех частей, включающих в себя ряд показателей оказания государственных (муниципальных) услуг и выполнения работ.

Первая часть государственного (муниципального) задания содержит следующую информацию:

1. Наименование государственной (муниципальной) услуги. Учреждения федерального уровня формируют государственные задания на основании:

- общероссийских базовых (отраслевых) перечней (классификаторов) государственных и муниципальных услуг, оказываемых физическим лицам;
- федеральных перечней (классификаторов) государственных услуг и работ.

Учреждения уровня субъектов Российской Федерации и муниципальных образований формируют государственные (муниципальные) задания на основании:

- общероссийских базовых (отраслевых) перечней;
- общероссийских базовых (отраслевых) перечней (классификаторов) государственных и муниципальных услуг, оказываемых физическим лицам;
- региональных перечней (классификаторов) государственных (муниципальных) услуг.

Перечень типовых государственных и муниципальных услуг, предоставляемых исполнительными органами государственной власти субъектов Российской Федерации, государственными учреждениями субъектов Российской Федерации и муниципальными учреждениями, а также органами местного самоуправления, приведен в распоряжении Правительства Российской Федерации от 18.09.2019 № 2113-р.

2. Категории потребителей государственных (муниципальных) услуг. К таким категориям могут относиться физические и юридические лица, государственные служащие, работники федеральных учреждений и иные категории граждан, органы государственной власти Российской Федерации, органы государственной власти субъекта Российской Федерации и т. п.

3. Показатели, характеризующие объем и (или) качество государственной (муниципальной) услуги. Данный элемент государственного задания включает в себя:

- показатели, характеризующие содержание государственной (муниципальной) услуги;
- показатели, характеризующие условия (формы) оказания государственной (муниципальной) услуги;

- показатели качества (объема) государственной (муниципальной) услуги;
- значения показателей качества (объема) государственной (муниципальной) услуги;
- допустимые (возможные) отклонения от установленных показателей качества (объема) государственной (муниципальной) услуги;
- размер платы (цены, тарифа).

Источником информации о значении показателей могут служить данные соответствующей отчетности (статистической, профильной и т. п.).

4. Нормативные правовые акты, устанавливающие размер платы (цену, тариф) либо порядок ее установления. В этом подразделе приводится перечень нормативных правовых актов, в соответствии с которыми оказываются государственные (муниципальные) услуги, указанные в государственном муниципальном задании; определяется размер платы за оказываемые государственные (муниципальные) услуги с указанием их вида, принявшего органа, даты и номера принятия, наименования нормативного правового документа.

5. Порядок оказания государственной (муниципальной) услуги. В этом подразделе государственного задания описываются:

- нормативные правовые акты, регулирующие порядок оказания государственной (муниципальной) услуги в той или иной отрасли;
- порядок информирования потенциальных потребителей оказываемой государственной (муниципальной) услуги, определяющий способ информирования, а также состав и частота обновления информации о государственной (муниципальной) услуге. Такая информация может быть использована для планирования потребности в расходах учреждения на рекламу государственной услуги.

Структура **второй части** государственного (муниципального) задания определяется особенностями выполнения учреждением определенных работ (строительства, НИОКР и т. п.). Перечень показателей, отражаемых во второй части государственного (муниципального) задания, аналогичен перечню показателей первой части, но только в отношении выполняемых государственным (муниципальным) учреждением работ.

Третья часть государственного (муниципального) задания содержит следующую информацию:

1. Основания (условия и порядок) для досрочного прекращения выполнения государственного (муниципального) задания. Законным основанием для прекращения исполнения учреждением государственного задания, помимо снятия с него данных функций вышестоящим органом исполнительной власти, выступающим в качестве учредителя, может быть досрочное его выполнение (если в результате не производятся корректировки его показателей). Другими

основаниями для досрочного прекращения могут стать приостановление или аннулирование лицензии на право ведения деятельности, указанной в уставе учреждения, реорганизация или ликвидация учреждения в соответствии с распоряжением учредителя, исключение государственной (муниципальной) услуги из перечня услуг.

2. Иная информация, необходимая для выполнения (контроля за выполнением) государственного (муниципального) задания. Здесь могут отражаться сведения о перспективах изменения объема оказания государственной (муниципальной) услуги, а также иные сведения, характеризующие результаты деятельности учреждения.

3. Порядок контроля за выполнением государственного (муниципального) задания. В этом подразделе государственного задания в табличном виде определяются формы и периодичность осуществления контроля за исполнением учреждением полученного им государственного задания, а также органы исполнительной власти, осуществляющие такой контроль.

4. Требования к отчетности об исполнении государственного (муниципального) задания. Указываются периодичность представления отчетов о выполнении государственного (муниципального) задания, сроки представления отчетов о выполнении государственного (муниципального) задания (сроки представления предварительного отчета о выполнении государственного (муниципального) задания), иные требования к отчетности. Иными словами, этот подраздел определяет форму, сроки и порядок формирования отчетности о его исполнении, представляемой учреждением вышестоящему органу.

В частности, отчет об исполнении государственного (муниципального) задания должен содержать следующую информацию:

- наименование показателя государственного (муниципального) задания, подтверждающего факт его выполнения по качеству и объему;
- единицу измерения указанного показателя;
- значение показателя, утвержденное государственным (муниципальным) заданием на отчетный период;
- фактическое значение показателя за отчетный период;
- характеристику причин отклонения показателя от запланированных значений;
- источник информации о фактическом значении показателя.

5. Иные показатели, связанные с выполнением государственного (муниципального) задания. Отдельно могут отражаться показатели материально-технического обеспечения оказываемых учреждением государственных (муниципальных) услуг, квалификации и опыта его персонала и т. п.

§ 3.4. План финансово-хозяйственной деятельности бюджетных и автономных учреждений

Если казенные учреждения составляют бюджетную смету, то бюджетные и автономные учреждения составляют *план финансово-хозяйственной деятельности* (далее в тексте параграфа – План). Требования к составлению Плана определены приказом Минфина России от 31.08.2018 № 186н «О требованиях к составлению и утверждению плана финансово-хозяйственной деятельности государственного (муниципального) учреждения». Предусмотрено, что бюджетные и автономные учреждения составляют проект Плана при формировании проекта закона (решения) о бюджете в порядке и сроки, установленные учредителем. План утверждается в порядке и сроки, установленные учредителем, *до начала очередного финансового года*.

План государственного (муниципального) бюджетного учреждения утверждается уполномоченным лицом учреждения, если решением учредителя не установлен иной порядок его утверждения. План государственного (муниципального) автономного учреждения утверждается руководителем автономного учреждения после рассмотрения проекта Плана наблюдательным советом автономного учреждения.

При формировании Плана в нем отражаются следующие показатели:

1. Планируемые объемы поступлений, в том числе:

- субсидии на финансовое обеспечение выполнения государственного (муниципального) задания;
- субсидии на иные цели (с указанием целей их предоставления);
- субсидии на осуществление капитальных вложений в объекты капитального строительства государственной (муниципальной) собственности или приобретение объектов недвижимого имущества в государственную (муниципальную) собственность;
- гранты, в том числе в форме субсидий, предоставляемых из бюджетов бюджетной системы Российской Федерации;
- иные доходы, которые учреждение планирует получить при оказании услуг, выполнении работ за плату сверх установленного государственного (муниципального) задания;
- доходы от иной приносящей доход деятельности, предусмотренной уставом учреждения.

2. Планируемые объемы выплат, связанных с осуществлением деятельности, предусмотренной уставом учреждения.

При составлении проекта Плана к нему должны прикладываться обоснования (расчеты) плановых показателей, формируемые по соответствующим кодам (составным частям кода) бюджетной классификации Российской Федерации в части:

- 1) планируемых поступлений:
 - от доходов – по коду аналитической группы подвида доходов бюджетов классификации доходов бюджетов;
 - от возврата дебиторской задолженности прошлых лет – по коду аналитической группы вида источников финансирования дефицитов бюджетов классификации источников финансирования дефицитов бюджетов;
- 2) планируемых выплат:
 - по расходам – по кодам видов расходов классификации расходов бюджетов;
 - по возврату в бюджет остатков субсидий прошлых лет – по коду аналитической группы вида источников финансирования дефицитов бюджетов классификации источников финансирования дефицитов бюджетов;
 - по уплате налогов, объектом налогообложения которых являются доходы (прибыль) учреждения, – по коду аналитической группы подвида доходов бюджетов классификации доходов бюджетов;
- 3) перечисления средств в рамках расчетов между головным учреждением и обособленным (-и) подразделением (-ями) – по коду аналитической группы вида источников финансирования дефицитов бюджетов классификации источников финансирования дефицитов бюджетов.

По решению учредителя показатели Плана формируются с дополнительной детализацией по кодам статей (подстатей) групп (статей) КОСГУ и (или) кодов иных аналитических показателей.

Изменение показателей Плана в течение текущего финансового года должно осуществляться в связи:

- 1) с использованием остатков средств на начало текущего финансового года, в том числе неиспользованных остатков целевых субсидий и субсидий на осуществление капитальных вложений;
- 2) изменением объемов планируемых поступлений, а также объемов и (или) направлений выплат, в том числе в связи:
 - с изменением объема предоставляемых субсидий на финансовое обеспечение государственного (муниципального) задания, целевых субсидий, субсидий на осуществление капитальных вложений, грантов;
 - изменением объема услуг (работ), предоставляемых за плату;
 - изменением объемов безвозмездных поступлений от юридических и физических лиц;

- поступлением средств дебиторской задолженности прошлых лет, не включенных в показатели Плана при его составлении;
- увеличением выплат по неисполненным обязательствам прошлых лет, не включенных в показатели Плана при его составлении;

3) проведением реорганизации учреждения.

Показатели Плана после внесения в них изменений, предусматривающих уменьшение выплат, не должны быть меньше кассовых выплат по указанным направлениям, произведенных до внесения изменений. Также при изменении показателей необходимо внести изменения в расчеты и обоснования плановых показателей поступлений и выплат, сформированные при составлении Плана. Однако бюджетное или автономное учреждение вправе вносить изменения в показатели Плана без внесения изменений в расчеты и обоснования плановых показателей поступлений (доходов) и выплат (расходов). Вместе с тем учреждение может осуществлять такие действия только по решению учредителя и исходя из информации, содержащейся в документах, являющихся основанием для поступления денежных средств или осуществления выплат, ранее не включенных в показатели Плана, в том числе:

1) при поступлении в текущем финансовом году сумм:

- возврата дебиторской задолженности прошлых лет;
- поступивших в возмещение ущерба, недостат, выявленных в текущем финансовом году;
- поступивших по решению суда или на основании исполнительных документов;

2) при необходимости осуществления выплат:

- по возврату в бюджет бюджетной системы Российской Федерации субсидий, полученных в прошлых отчетных периодах;
- возмещению ущерба;
- решению суда, на основании исполнительных документов;
- уплате штрафов, в том числе административных.

Расчеты поступлений и выплат Плана, в том числе при их изменении, производятся по их видам с учетом:

- возникшей на начало финансового года задолженности перед учреждением по доходам и полученных на начало текущего финансового года предварительных платежей (авансов) по договорам (контрактам, соглашениям);
- произведенных на начало финансового года предварительных платежей (авансов) по договорам (контрактам, соглашениям), сумм излишне уплаченных или излишне взысканных налогов, пени, штрафов, а также принятых и неисполненных на начало финансового года обязательств.

Расчет доходов формируется по доходам:

- от использования собственности (в том числе в виде арендной платы, от распоряжения правами на результаты интеллектуальной деятельности и средствами индивидуализации);
- от оказания услуг (выполнения работ) (в том числе в виде субсидии на финансовое обеспечение выполнения государственного (муниципального) задания, от оказания медицинских услуг, предоставляемых застрахованным лицам в рамках обязательного медицинского страхования, а также женщинам в период беременности, женщинам и новорожденным в период родов и послеродовой период на основании родового сертификата);
- в виде штрафов, возмещения ущерба (в том числе включая штрафы, пени и неустойки за нарушение условий контрактов (договоров));
- в виде безвозмездных денежных поступлений (в том числе грантов, пожертвований);
- в виде целевых субсидий, а также субсидий на осуществление капитальных вложений;
- от операций с активами (в том числе доходы от реализации неиспользуемого имущества, утиля, невозвратной тары, лома черных и цветных металлов).

Расчет расходов формируется по видам расходов с учетом норм трудовых, материальных, технических ресурсов, используемых для оказания учреждением услуг (выполнения работ), а также требований, установленных нормативными правовыми (правовыми) актами, в том числе:

- государственными стандартами;
- строительными нормами и правилами, санитарными правилами и нормами;
- стандартами;
- порядками и регламентами (паспортами) оказания государственных (муниципальных) услуг (выполнения работ).

В План включаются расходы:

- на оплату труда и страховые взносы на обязательное социальное страхование;
- выплаты компенсационного характера персоналу, в том числе выплаты по возмещению работникам (сотрудникам) расходов, связанных со служебными командировками, возмещению расходов на прохождение медицинского осмотра, расходы на оплату стоимости проезда и провоза багажа к месту использования отпуска и обратно для лиц, работающих в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях, и членов их семей, иные компенсационные выплаты работникам, предусмотренные законодательством Российской Федерации, коллективным трудовым договором, локальными актами учреждения;

— выплаты по социальному обеспечению и иным выплатам населению, не связанным с выплатами работникам, возникающими в рамках трудовых отношений, в том числе расходы на оплату медицинского обслуживания, оплату путевок на санаторно-курортное лечение и в детские оздоровительные лагеря, а также выплаты бывшим работникам учреждений (к памятным датам, профессиональным праздникам);

— уплату налога на имущество организации, земельного налога, водного налога, транспортного налога, прочих налогов и сборов, других платежей, являющихся в соответствии с бюджетным законодательством Российской Федерации доходами соответствующего бюджета;

- услуги связи;
- транспортные услуги;
- коммунальные услуги;
- аренду имущества;
- содержание имущества;
- обязательное страхование;
- оплату услуг и работ (медицинских осмотров, информационных, консультационных, экспертных услуг, научно-исследовательских, типографских работ);
- повышение квалификации (профессиональную переподготовку);
- приобретение объектов движимого имущества (в том числе оборудования, транспортных средств, мебели, инвентаря, бытовых приборов);
- приобретение материальных запасов;
- осуществление капитальных вложений;
- безвозмездные перечисления организациям и физическим лицам.

§ 3.5. Приносящая доход деятельность государственных (муниципальных) учреждений

В соответствии с Федеральным законом от 08.05.2010 № 83-ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с совершенствованием правового положения государственных (муниципальных) учреждений» все типы государственных (муниципальных) учреждений могут заниматься приносящей доход деятельностью. Также право ведения приносящей доход деятельности для казенных учреждений закреплено в ст. 161 БК РФ, для

бюджетных и автономных учреждений – в ст. 2 Федерального закона от 12.01.1996 № 7-ФЗ «О некоммерческих организациях».

Однако в порядке ведения приносящей доход деятельности есть различия.

Казенное учреждение может осуществлять приносящую доход деятельность в соответствии со своими учредительными документами. Доходы, полученные от указанной деятельности, поступают в соответствующий бюджет бюджетной системы Российской Федерации, минуя лицевой счет казенного учреждения. Следовательно, казенное учреждение не вправе самостоятельно распоряжаться такими доходами.

Доходы от приносящей доход деятельности включаются в состав доходов бюджета при составлении, утверждении, исполнении бюджета и составлении отчетности о его исполнении. Финансовое обеспечение деятельности осуществляется за счет средств соответствующего бюджета на основании бюджетной сметы. Таким образом, единственным источником финансирования выступают бюджетные средства.

В качестве источника финансового обеспечения осуществления деятельности, приносящей доход, казенному учреждению также доводятся соответствующие ЛБО. При формировании бюджетных ассигнований ГРБС рассчитывают ЛБО с учетом объемов расходов по приносящей доход деятельности, осуществляемой казенными учреждениями.

Бюджетное учреждение может сверх установленного государственного (муниципального) задания оказывать платные услуги, относящиеся к его основным видам деятельности, предусмотренным учредительным документом. Также бюджетное учреждение вправе осуществлять иные виды приносящей доход деятельности, не являющиеся основными видами деятельности, лишь постольку, поскольку это служит достижению целей, ради которых оно создано, и соответствующие вышеуказанным целям, при условии, что такая деятельность отражена в его учредительных документах.

Автономное учреждение вправе осуществлять приносящую доход деятельность лишь постольку, поскольку это служит достижению целей, ради которых оно создано, и соответствующую этим целям, при условии, что такая деятельность указана в его учредительных документах.

Доходы, полученные от приносящей доход деятельности бюджетных и автономных учреждений, и приобретенное за счет этих доходов имущество поступают в самостоятельное распоряжение бюджетного или автономного учреждения.

Внебюджетными источниками финансирования учреждения могут быть:

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

Виды приносящей доход (внебюджетной) деятельности государственного (муниципального) учреждения утверждает ГРБС или учредитель.

Государственные (муниципальные) учреждения, исходя из наличия материальных и трудовых ресурсов, а также спроса на соответствующие услуги (работы), самостоятельно определяют возможность и объем оказания (выполнения) услуг (работ) при осуществлении приносящей доход деятельности.

Размер платы за оказание (выполнение) услуг (работ) определяется государственными (муниципальными) учреждениями исходя из размера расчетных затрат учреждений на оказание (выполнение) услуг (работ) по основным (уставным) видам деятельности, а также размера расчетных затрат на содержание имущества учреждений с учетом:

- 1) анализа фактических затрат учреждений на оказание (выполнение) услуг (работ) по основным (уставным) видам деятельности в предшествующие периоды;
- 2) прогнозной информации о динамике изменения уровня цен (тарифов) в составе затрат учреждений на оказание (выполнение) услуг (работ) по основным (уставным) видам деятельности, включая регулируемые государством цены (тарифы) на товары, работы, услуги субъектов естественных монополий;
- 3) анализа существующего и прогнозируемого объема рыночных предложений на аналогичные услуги (работы) и уровня цен (тарифов) на них.

Вопросы для самоконтроля

1. Перечень видов источников финансового обеспечения государственных (муниципальных) учреждений.
2. Сравнительная характеристика видов финансового обеспечения государственных (муниципальных) учреждений.
3. Понятие бюджетной сметы, ее структура и содержание.
4. Порядок составления бюджетных смет казенными учреждениями.
5. Порядок утверждения бюджетных смет казенными учреждениями.
6. Порядок ведения бюджетных смет казенными учреждениями.
7. Понятие сводной бюджетной росписи, бюджетной росписи, их содержание.
8. Органы, ответственные за составление и ведение сводной бюджетной росписи и бюджетной росписи.
9. Порядок доведения лимитов бюджетных обязательств до получателей бюджетных средств.

10. Понятие государственного (муниципального) задания на оказание государственных (муниципальных) услуг (выполнение работ), его структура и порядок формирования.

11. Финансовое обеспечение выполнения государственного (муниципального) задания.

12. План финансово-хозяйственной деятельности бюджетных и автономных учреждений, его назначение и структура.

13. Порядок составления плана финансово-хозяйственной деятельности бюджетных и автономных учреждений.

14. Сходства и различия ведения приносящей доход деятельности казенными, бюджетными и автономными учреждениями.

ГЛАВА 4. УЧЕТ НЕФИНАНСОВЫХ АКТИВОВ



§ 4.1. Общие положения по учету нефинансовых активов

Для учета нефинансовых активов Единым планом счетов, утвержденным приказом Минфина России от 01.12.2010 № 157н, предусмотрен *раздел 1 «Нефинансовые активы»*.

В данном разделе учитывается:

- недвижимое имущества учреждения;
- особо ценное движимое имущество учреждения;
- иное движимое имущество учреждения;
- права пользования активами;
- нефинансовые активы, составляющие казну;
- права пользования нематериальными активами;
- имущество в концессии;
- себестоимость готовой продукции, работ, услуг;
- накладные расходы производства готовой продукции, работ, услуг;
- общехозяйственные расходы.

В соответствии с п. 1 ст. 130 ГК РФ к **недвижимому имуществу** относятся земельные участки, участки недр и все, что прочно связано с землей, т. е. объекты, перемещение которых без несоразмерного ущерба их назначению невозможно, в том числе здания, сооружения, объекты незавершенного строительства. Также к объектам недвижимого имущества относятся подлежащие государственной регистрации воздушные и морские суда, суда внутреннего плавания, космические объекты.

Другие объекты имущества, не относящиеся к недвижимости, признаются в бюджетном учете **движимым имуществом**. К такому имуществу, в частности, относятся транспортные средства, оборудование, компьютерная техника, офисная мебель, канцелярские товары, продукты питания, медикаменты, хозяйственный инвентарь и др.

Для бюджетных и автономных учреждений в бюджетном учете выделяется категория *особо ценное движимое имущество*. Для казенных учреждений отнесение движимого имущества к категории особо ценного не предусмотрено.

Порядок отнесения объектов к особо ценному движимому имуществу, утвержденный постановлением Правительства Российской Федерации от 26.07.2010 № 538, устанавливается соответствующим органом исполнительной власти, реализующим функции и полномочия учредителя по отношению к автономным и бюджетным учреждениям.

В соответствии с постановлением к особо ценному движимому имуществу бюджетных и автономных учреждений относится движимое имущество, соответствующее определенным критериям, в том числе:

1. Имущество, балансовая стоимость которого *составляет*:

- для федеральных автономных и бюджетных учреждений — в интервале от 200 000 ₽ до 500 000 ₽;
- автономных и бюджетных учреждений, находящихся в ведении субъекта Российской Федерации, — от 50 000 ₽ до 500 000 ₽;
- муниципальных автономных и бюджетных учреждений — от 50 000 ₽ до 200 000 ₽.

2. Иное движимое имущество, без которого осуществление автономным или бюджетным учреждением основных видов деятельности будет существенно затруднено и (или) которое отнесено к определенному виду особо ценного движимого имущества (например, музейные коллекции и предметы, находящиеся в федеральной собственности и включенные в состав государственной части Музейного фонда Российской Федерации, а также документы Архивного фонда Российской Федерации и национального библиотечного фонда).

Счета раздела 1 «Нефинансовые активы» Единого плана счетов предназначены для сбора, регистрации и обобщения информации в денежном выражении:

1) о состоянии активов, находящихся в собственности Российской Федерации, субъектов Российской Федерации, муниципальных образований, в том числе переданных (полученных) по договорам аренды, безвозмездного пользования, в доверительное управление, имущества, являющегося объектом концессионных соглашений, объектов учета аренды, и относящихся:

- к основным средствам;
- нематериальным активам;
- непроизведенным активам;
- материальным запасам;
- имуществу, составляющему государственную (муниципальную) казну;
- иным видам материальных ценностей;

2) об операциях, связанных:

- с получением (приобретением) нефинансовых активов;
- созданием (изготовлением, сооружением, строительством) нефинансовых активов, в том числе по формированию сумм фактических вложений учреждения (организации, осуществляющей полномочия получателя бюджетных средств) в объекты нефинансовых активов, стоимости объекта учета, затрат на производство готовой продукции, выполнения работ, оказания услуг;
- выбытием (передачей, реализацией, списанием с балансового учета) нефинансовых активов.

Перечень счетов раздела 1 «Нефинансовые активы» Единого плана счетов и их применение государственными (муниципальными) учреждениями и органами исполнительной власти представлены в *табл. 4.1*.

Таблица 4.1

**Перечень счетов раздела 1 «Нефинансовые активы» Единого плана счетов
и их применение государственными (муниципальными) учреждениями
и органами исполнительной власти**

Счет раздела 1 «Нефинансовые активы»	Применение счета государственными (муниципальными) учреждениями и органами исполнительной власти		
	КУ, органы исполни- тельной власти	БУ	АУ
0 101 00 000 «Основные средства»	+	+	+
0 102 00 000 «Нематериальные активы»	+	+	+
0 103 00 000 «Непроизведенные активы»	+	+	+
0 104 00 000 «Амортизация»	+	+	+
0 105 00 000 «Материальные запасы»	+	+	+
0 106 00 000 «Вложения в нефинансовые ак- тивы»	+	+	+
0 107 00 000 «Нефинансовые активы в пути»	+	+	+
0 108 00 000 «Нефинансовые активы имуще- ства казны»	+	–	–
0 109 00 000 «Затраты на изготовление го- товой продукции, выполнение работ, услуг»	+	+	+
0 111 00 000 «Права пользования акти- вами»	+	+	+
0 114 00 000 «Обесценение нефинансовых активов»	+	+	+

В отношении нефинансовых активов используются такие понятия, как **обменные операции** и **необменные операции**.

Обменные операции – операции, в ходе которых субъект учета передает (получает) активы на условии получения (передачи) активов, сопоставимых по денежной величине (стоимости), преимущественно в форме денежных средств (их эквивалентов) и (или) иных материальных ценностей, работ, услуг, прав на пользование имуществом.

Необменные операции – операции, в ходе которых субъект учета получает (передает) активы без непосредственного предоставления (получения) в обмен активов, сопоставимых по денежной величине (денежным эквивалентам). К необменным операциям относятся операции по передаче (получению) активов безвозмездно (без взимания платы) или по незначимым ценам по отношению к рыночной цене обменной операции с подобными активами.

§ 4.2. Учет основных средств

Учет **основных средств** ведется на счете 0 101 00 000 «*Основные средства*».

Основные средства – материальные ценности, являющиеся активами, независимо от их стоимости со сроком полезного использования более 12 месяцев, предназначенные для неоднократного или постоянного использования субъектом учета на праве оперативного управления (праве владения и (или) пользования имуществом, возникающем по договору аренды (имущественного найма) либо договору безвозмездного пользования) в целях выполнения им государственных (муниципальных) полномочий (функций), осуществления деятельности по выполнению работ, оказанию услуг либо для управленческих нужд субъекта.

Бюджетный учет основных средств ведется в соответствии с ФСБУ «Основные средства», утвержденным приказом Минфина России от 31.12.2016 № 257н.

Материальные ценности признаются основными средствами при нахождении:

- в эксплуатации;
- в запасе;
- на консервации;

– при передаче субъектом учета во временное владение и пользование или во временное пользование по договору аренды (имущественного найма) либо по договору безвозмездного пользования.

В бюджетном учете основные средства делятся на группы.

Группы основных средств

Жилые помещения

Нежилые помещения (здания и сооружения)

Машины и оборудование

Транспортные средства

Инвестиционная недвижимость

Многолетние насаждения

Инвентарь производственный и хозяйственный

Основные средства, не включенные в другие группы

Объект основных средств принимается к бухгалтерскому учету с момента признания *по первоначальной стоимости*.

Поступление основных средств в организацию происходит в случаях:

- приобретения за плату;
- создания субъектом учета;
- получения безвозмездно;
- получения в обмен на другие активы;
- частичной ликвидации других основных средств.

Первоначальная стоимость объекта основных средств, *приобретенного в результате обменных операций или созданного субъектом учета*, определяется в сумме фактически произведенных капитальных вложений, формируемых *с учетом сумм НДС*, предъявленных субъекту учета поставщиками (подрядчиками, исполнителями), кроме случаев приобретения, создания (сооружения и (или) изготовления) объекта основных средств в рамках деятельности субъекта учета, облагаемой НДС (например, приносящей доход деятельности).

Фактически произведенные капитальные вложения включают:

- 1) цену приобретения основного средства, включая таможенные пошлины, невозмещаемые суммы НДС, за вычетом полученных скидок (вычетов, премий, льгот);
- 2) фактические затраты на приобретение, создание объекта основных средств, включая расходы на доставку основного средства к месту назначения и приведение его в состояние, пригодное для эксплуатации, в том числе:

- расходы на оплату труда сотрудников и страховые взносы на обязательное социальное страхование, непосредственно связанные с созданием объекта основных средств;
- стоимость работ (услуг) по созданию объекта основных средств по договору строительного подряда;
- государственные пошлины и другие расходы по уплате обязательных платежей в бюджеты бюджетной системы Российской Федерации, произведенные в связи с приобретением (созданием, изготовлением) объекта основных средств;
- суммы вознаграждений за оказание посреднических услуг при приобретении объекта основных средств;
- затраты на подготовку площадки для установки основного средства;
- затраты на доставку и разгрузку;
- затраты на установку и монтаж;
- затраты на проверку надлежащего функционирования объекта основных средств за вычетом доходов от продажи изделий, произведенных до момента приведения объекта основных средств в состояние, пригодное для использования (например, образцов, полученных при проверке оборудования);
- суммы затрат, связанных с созданием, производством и (или) изготовлением объекта основных средств, понесенные субъектом учета на материалы, услуги сторонних организаций (соисполнителей, подрядчиков (субподрядчиков);
- затраты на консультационные и информационные услуги, связанные с приобретением (созданием, изготовлением) объекта основных средств;
- иные затраты, непосредственно связанные с приобретением, сооружением и (или) изготовлением объекта основных средств, включая затраты на содержание аппарата управления строящегося объекта недвижимости и государственный строительный надзор;

3) суммы затрат на демонтаж и вывод объекта основных средств из эксплуатации, а также восстановление участка, на котором объект расположен, известные на момент принятия объекта основных средств к бухгалтерскому учету.

Первоначальная стоимость актива, *созданного собственными силами субъектом учета (самостоятельно)* как для продажи, так и для использования в ходе выполнения им государственных (муниципальных) полномочий (функций), осуществления деятельности по выполнению работ, оказанию услуг либо для управленческих нужд, включает в себя затраты на его производство¹.

¹ При этом в первоначальную стоимость такого объекта не включаются понесенные при его создании сверхнормативные потери сырья, трудовых и других ресурсов, учитываемые в составе расходов субъекта учета.

Первоначальной стоимостью объекта основных средств, *приобретенного путем обменной операции в обмен на иные активы*, за исключением денежных средств (их эквивалентов), является его **справедливая стоимость** на дату приобретения, за исключением случаев, когда обменная операция не носит коммерческий характер или когда справедливую стоимость полученного и переданного активов невозможно надежно оценить.

Справедливая стоимость основного средства – цена, которая была бы получена при продаже актива в ходе обычной сделки на основном (или наиболее выгодном) рынке на дату оценки в текущих рыночных условиях (т. е. цена выхода), независимо от того, является ли такая цена непосредственно наблюдаемой или рассчитывается с использованием другого метода оценки.

Первоначальной стоимостью объекта основных средств, *приобретенного в результате необменной операции*, считается его справедливая стоимость на дату приобретения.

Если объект основных средств, приобретенный путем необменной операции, не может быть оценен по справедливой стоимости, оценка его первоначальной стоимости производится на основании остаточной стоимости переданного взамен актива. Если данные об остаточной стоимости передаваемого взамен актива по каким-либо причинам недоступны либо на дату передачи остаточная стоимость передаваемого взамен актива нулевая, субъектом учета отражается приобретенный путем такой необменной операции актив в составе основных средств в условной оценке, равной 1 ₽.

Объекты основных средств, *полученные субъектом учета от собственника (учредителя) или иной организации бюджетной сферы*, признаются в бюджетном учете в оценке, определенной передающей стороной (собственником (учредителем)), – по стоимости, отраженной в передаточных документах.

Первоначальная стоимость объекта основных средств, стоимость которого при его приобретении выражена *в иностранной валюте*, оценивается в валюте Российской Федерации – рублевом эквиваленте, исчисленном на дату принятия объекта основных средств к бухгалтерскому учету (осуществления фактических капитальных вложений в создаваемый объект основных средств).

В случае перечисления согласно контрактам (договорам) предварительных платежей (авансов) в иностранной валюте в части расходов (затрат), включаемых в фактически произведенные капитальные вложения, рублевый эквивалент исчисляется на дату перечисления таких авансов. При этом в части указанных

расходов (затрат), оставшихся неоплаченными в иностранной валюте на дату признания объекта основных средств, рублевый эквивалент исчисляется на дату признания соответствующего объекта основных средств.

После признания объекта основных средств в бюджетном учете любые курсовые (счетные) разницы, связанные с оплатой оставшейся неоплаченной задолженности по расходам (затратам), включенным в объем фактически произведенных капитальных вложений, относятся на финансовый результат текущего периода.

После признания объекта основных средств в бухгалтерском учете возможно *изменение его стоимости*.

Случаи изменения стоимости основных средств

Достройка

Дооборудование

Модернизация

Техническое перевооружение

Переоценка

Частичная ликвидация (разукomплектация)

Реконструкция, в том числе с элементами реставрации

Замещение (частичная замена в рамках капитального ремонта в целях реконструкции, технического перевооружения, модернизации) объекта или его составной части

Единицей учета основных средств является *инвентарный объект*.

Иногда в бюджетном учете несколько объектов основных средств учитываются как один объект.

К таким объектам относятся объекты основных средств:

- имеющие одинаковый срок полезного использования;
- стоимость которых не является существенной.

Примерами здесь являются библиотечные фонды, периферийные устройства и компьютерное оборудование, мебель, используемая в течение одного и того же периода времени (столы, стулья, шкафы, иная мебель, используемая для обстановки одного помещения). В этой ситуации объекты основных средств *объединяются* в один инвентарный объект, признаваемый *комплексом объектов основных средств*.

Единицей учета основных средств может признаваться не весь объект основных средств, а *часть объекта имущества*, в отношении которой самостоятельно можно определить период поступления будущих экономических выгод, полезного

потенциала, либо часть имущества, имеющая отличный от остальных частей срок полезного использования (способ получения будущих экономических выгод или полезного потенциала), и стоимость которой составляет значительную величину от общей стоимости объекта имущества. При этом такая единица учета основных средств определяется вне зависимости от возможного физического обособления части объекта имущества.

Каждому инвентарному объекту недвижимого и движимого (кроме объектов стоимостью до 10 000 ₽ включительно и объектов библиотечного фонда) имущества независимо от их стоимости присваивается уникальный *инвентарный порядковый номер (инвентарный номер)* безотносительно того, находится ли он в эксплуатации, запасе или на консервации.

Каждому объекту основных средств, входящему в комплекс объектов основных средств, признаваемый для целей бухгалтерского учета единым инвентарным объектом, присваивается *внутренний порядковый инвентарный номер инвентарной группы*, формируемый как совокупность инвентарного номера инвентарной группы и порядкового номера объекта, входящего в комплекс. Инвентарный номер, присвоенный объекту основных средств, сохраняется за ним на весь период его нахождения в учреждении.

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

Основные средства подлежат *переоценке*. Результат переоценки до справедливой стоимости определяется *методом рыночных цен*.

В некоторых случаях возможно выбытие объекта основных средств.

При принятии решения о выбытии объекта основных средств субъектом учета применяются следующие критерии прекращения признания объекта основных средств:

- субъект учета не осуществляет контроль над активом, признанным в составе основных средств, не несет расходов и не обладает правом получения экономических выгод, извлечения полезного потенциала, связанных с распоряжением (владением и (или) использованием) объектом имущества, отраженного в бухгалтерском учете в составе основных средств;

- субъект учета не участвует в распоряжении (владении и (или) использовании) выбывшим объектом имущества, отраженного в бухгалтерском учете в составе основных средств, или в осуществлении его использования в той степени, которая предусматривалась при признании объекта имущества в составе основных средств;

- величина дохода (расхода) от выбытия объекта основных средств имеет оценку;
- прогнозируемые к получению экономические выгоды или полезный потенциал, связанные с объектом основных средств, а также прогнозируемые (понесенные) затраты (убытки), связанные с выбытием объекта основных средств, имеют оценку.

Случаи выбытия основных средств бюджетного учета организации

Основания, предусматривающие принятие решения о списании государственного (муниципального) имущества

Прекращение по решению субъекта учета использования объекта основных средств для целей, предусмотренных при признании объекта основных средств, и прекращение получения субъектом учета экономических выгод или полезного потенциала от дальнейшего использования субъектом учета объекта основных средств

Передача в соответствии с договором аренды (имущественного найма) либо договором безвозмездного пользования в случае возникновения у получателя такого имущества объекта бухгалтерского учета в составе основных средств

Передача другой организации бюджетной сферы

Передача в результате продажи (дарения)

Иные основания, предусматривающие прекращение права оперативного управления имуществом (права владения и (или) пользования имуществом, полученным по договору аренды (имущественного найма) либо договору безвозмездного пользования)

Рассмотрим первичные учетные документы, принимаемые к учету от поставщиков при поступлении в учреждение основных средств (документы-основания), а также первичные учетные документы, оформляемые учреждением при поступлении, перемещении и выбытии основных средств:

1. Поступление в учреждение объектов основных средств происходит на основании *акта о приеме-передаче объектов нефинансовых активов* (ф. 0504101). Если акт оформляется в отношении объектов недвижимого имущества, то к нему прилагаются: документы о государственной регистрации прав (прекращении прав) на недвижимость (их заверенные копии); техническая документация.

2. При поступлении основных средств государственным (муниципальным) учреждением оформляется *приходный ордер на приемку материальных ценностей (нефинансовых активов)* (ф. 0504207).

3. Если основные средства принимаются к учету в результате перевода имущества из состава готовой продукции, то прием основных средств к учету производится на основании *требования-накладной* (ф. 0504204).

4. В отношении объектов основных средств, поступающих после ремонта, работ по достройке, реконструкции, модернизации, дооборудованию, оформляется *акт о приеме-сдаче отремонтированных, реконструированных, модернизированных объектов основных средств* (ф. 0504103).

5. Учет объектов основных средств ведется в *инвентарных карточках учета нефинансовых активов* (ф. 0504031), которые открываются на соответствующие объекты (группу объектов) основных средств, за исключением объектов библиотечного фонда и объектов движимого имущества стоимостью до 10 000 ₽ включительно.

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

Инвентарная карточка группового учета основных средств открывается на комплекс объектов основных средств для учета: библиотечных фондов, производственного и хозяйственного инвентаря, инвентарных групп, иных комплексов объектов основных средств.

Учет группы однородных объектов основных средств: мягкого инвентаря, библиотечных фондов, сценическо-постановочных средств (декораций, мебели и реквизита, бутафории), – иных объектов основных средств, входящих в комплекс объектов основных средств, признаваемый для целей бухгалтерского учета единым инвентарным объектом (оконечных устройств сигнализационной сети, систем вентиляции, пожаротушения (например, камер видеонаблюдения, кондиционеров, периферийных устройств, являющихся оконечными устройствами сигнализационной сети, приборов, устройств средств измерения, управления; средств преобразования, принятия, передачи, хранения информации), средств вычислительной техники и оргтехники), а также предметов производственного и хозяйственного инвентаря стоимостью до 100 000 ₽ включительно ведется в *инвентарной карточке группового учета нефинансовых активов* (ф. 0504032).

6. Инвентарные карточки регистрируются в *описи инвентарных карточек по учету основных средств* (ф. 0504033).

7. Ответственные лица ведут *инвентарные списки нефинансовых активов* (ф. 0504034), за исключением библиотечных фондов.

8. В целях контроля соответствия учетных данных по объектам основных средств, формируемых ответственными лицами, данным на соответствующих счетах аналитического учета рабочего плана счетов составляется *оборотная ведомость по нефинансовым активам* (ф. 0504035).

9. Внутреннее перемещение объектов основных средств между материально ответственными лицами учреждения оформляется *накладной на внутреннее перемещение объектов нефинансовых активов* (ф. 0504102).

10. Результаты переоценки оформляются актом, составленным либо в произвольной форме, либо по форме, рекомендуемой Минфином России в письме от 08.02.2007 № 02-14-07/274.

11. При выдаче объектов основных средств в эксплуатацию оформляются:

- *требование-накладная* (ф. 0504204);
- *ведомость выдачи материальных ценностей на нужды учреждения* (ф. 0504210).

12. При продаже основных средств применяется *акт о приеме-передаче объектов нефинансовых активов* (ф. 0504101).

13. При списании объектов основных средств, находящихся на учете в учреждении, оформляется *акт о списании объектов нефинансовых активов (кроме транспортных средств)* (ф. 0504104).

14. Если списанию подлежат транспортные средства, то оформляется *акт о списании транспортного средства* (ф. 0504105).

15. При списании мягкого и хозяйственного инвентаря оформляется *акт о списании мягкого и хозяйственного инвентаря* (ф. 0501143).

16. Литература из библиотечного фонда списывается на основании *акта о списании исключенных объектов библиотечного фонда* (ф. 0504144).

17. Передача объектов основных средств в уставные капиталы организаций оформляется *актом о приеме-передаче объектов нефинансовых активов* (ф. 0504101).

18. Если объект основных средств передается другому учреждению в рамках внутриведомственных расчетов, то оформляется *извещение* (ф. 0504805).

19. О продаже объекта основных средств, передаче их в уставные капиталы других организаций проставляется соответствующая отметка в *инвентарной карточке учета нефинансовых активов* (ф. 0504031).

Таким образом, для учета основных средств применяются формы первичных учетных документов, систематизированные в *табл. 4.2*.

Таблица 4.2

Формы первичных учетных документов по учету основных средств

№ п/п	Наименование формы документа	Код формы документа
Поступление основных средств		
Документы-основания, принимаемые от поставщиков		
1	Акт о приеме-передаче объектов нефинансовых активов	ф. 0504101
Документы, оформляемые учреждением		
2	Приходный ордер на приемку материальных ценностей (нефинансовых активов)	ф. 0504207

№ п/п	Наименование формы документа	Код формы документа
3	Требование-накладная	ф. 0504204
4	Акт о приеме-сдаче отремонтированных, реконструированных, модернизированных объектов основных средств	ф. 0504103
5	Инвентарная карточка учета нефинансовых активов	ф. 0504031
6	Инвентарная карточка группового учета нефинансовых активов	ф. 0504032
Внутреннее перемещение основных средств		
7	Накладная на внутреннее перемещение объектов нефинансовых активов	ф. 0504102
Переоценка основных средств		
8	Форма, рекомендуемая Минфином России в письме от 08.02.2007 № 02-14-07/274	—
Выбытие основных средств		
9	Акт о приеме-передаче объектов нефинансовых активов	ф. 0504101
10	Акт о списании объектов нефинансовых активов (кроме транспортных средств)	ф. 0504104
11	Акт о списании транспортного средства	ф. 0504105
12	Требование-накладная	ф. 0504204
13	Акт о списании мягкого и хозяйственного инвентаря	ф. 0504143
14	Акт о списании исключенных объектов библиотечного фонда	ф. 0504144
15	Извещение	ф. 0504805

Аналитические счета по данному счету формируются:

- по аналитическим группам синтетического счета объекта учета (22-й разряд номера счета рабочего плана счетов);
- аналитическим кодам вида синтетического счета объекта учета (23-й разряд);
- статьям (подстатьям) КОСГУ (24–26-й разряды) в зависимости от экономического содержания факта хозяйственной жизни.

Данные группы и виды указаны в приказах Минфина России от 01.12.2010 № 157н, от 06.12.2010 № 162н, от 16.12.2010 № 174н, от 23.12.2010 № 183н. КОСГУ, используемые для аналитического учета по данному счету, содержатся в приказе Минфина России от 29.11.2017 № 209н.

Аналитический учет основных средств ведется в разрезе:

- видов имущества;
- объектов основных средств и (или) инвентарных групп;
- инвентарных номеров;
- местонахождений инвентарных объектов (адресов, мест хранения);
- ответственных лиц.

Учет операций по поступлению объектов основных средств ведется:

- в журнале операций по выбытию и перемещению нефинансовых активов — в части операций принятия к учету объектов основных средств по сформированной первоначальной стоимости или операций по увеличению первоначальной (балансовой)

стоимости объектов основных средств на сумму фактических затрат по их достройке, реконструкции, модернизации, дооборудованию;

– *журнале по прочим операциям* – по иным операциям поступления объектов основных средств.

Типовая корреспонденция счетов по учету основных средств представлена в табл. 4.3.

Таблица 4.3

Типовая корреспонденция счетов по учету основных средств

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Дебет	Кредит
1	Приняты к учету объекты основных средств, приобретенные у поставщика	0 101 00 000	0 106 00 000
2	Увеличена стоимость основных средств в результате работ по их достройке, реконструкции, модернизации, дооборудованию	0 101 00 000	0 106 00 000
3	Приняты к учету безвозмездно полученные основные средства	0 101 00 000	0 401 10 195 0 210 06 000 0 106 00 000
4	Приняты к учету объекты основных средств в результате перевода готовой продукции в целях ее использования для нужд учреждения	0 101 00 000	0 105 27 000 0 105 37 000
5	Оприходованы неучтенные объекты основных средств, выявленные в ходе инвентаризации	0 101 00 000	0 401 10 199
6	Приняты к учету объекты основных средств, полученные по результатам исполнения учреждением НИОКР и технологических работ	0 101 00 000	0 401 10 190
7	Приняты к учету объекты основных средств, поступившие в натуральной форме при возмещении ущерба, причиненного виновным лицом	0 101 00 000	0 401 10 172
8	Выданы в эксплуатацию объекты основных средств стоимостью до 10 000 ₽ включительно, за исключением объектов недвижимого имущества и библиотечного фонда	0 401 20 271 0 109 00 000	0 101 00 000
9	Выданы в эксплуатацию объекты библиотечного фонда независимо от стоимости, а также объекты основных средств стоимостью свыше 10 000 ₽, за исключением объектов недвижимого имущества (с детализацией по аналитическим счетам по материально ответственным лицам, складам и т. д.)	0 101 00 000	0 101 00 000
10	Списаны с учета объекты основных средств при их реализации	0 104 00 000 0 114 00 000 0 401 10 172	0 101 00 000
11	Списаны с учета объекты основных средств при выявленных недостатках, хищениях, фактах уничтожения при террористических актах	0 104 00 000 0 114 00 000 0 401 10 172	0 101 00 000

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Дебет	Кредит
12	Списаны с учета объекты основных средств при уничтожении, разрушении, приведении в негодность вследствие стихийных бедствий	0 104 00 000 0 114 00 000 0 401 20 273	0 101 00 000
13	Переданы объекты основных средств в рамках расчетов между головным учреждением, обособленными подразделениями (филиалами), главным распорядителем (распорядителем) и получателем бюджетных средств	0 304 04 000	0 101 00 000
14	Переданы объекты основных средств безвозмездно другой организации	0 401 20 000	0 101 00 000
15	Ликвидирована часть объекта основного средства, являющегося единицей инвентарного учета	0 104 00 000 0 114 00 000 0 401 10 172	0 101 00 000
16	Отражены суммы уценки стоимости объекта основных средств, полученные в результате переоценки	0 401 30 000	0 101 00 000
17	Отражены суммы дооценки стоимости объекта основных средств, полученные в результате переоценки	0 101 00 000	0 401 30 000

Приведем примеры отражения в бюджетном учете основных средств.

Пример 4.1

22 августа 2022 г. автономное учреждение «Модерн» в рамках приносящей доход деятельности заключило договор на поставку автомобиля общей стоимостью 1 200 000 ₽, в том числе НДС 20 % – 200 000 ₽.

Согласно условиям договора учреждение производит предоплату поставщику в размере 30 % от стоимости автомобиля.

Окончательная оплата за автомобиль осуществляется по истечении трех дней после поступления автомобиля на склад автономного учреждения «Модерн».

По отдельному договору от 22 августа 2022 г. произведена оплата услуг по установке сигнализации в сумме 12 000 ₽, в том числе НДС 20 % – 2 000 ₽.

26 августа 2022 г. заключен договор ОСАГО на сумму 18 000 ₽, а также уплачена госпошлина за государственную регистрацию автомобиля в размере 2 800 ₽. Все расходы оплачены в рамках одного налогового периода.

Учетной политикой автономного учреждения принята детализация аналитических счетов бюджетного учета по статьям и подстатьям КОСГУ.

В учете автономного учреждения «Модерн» данная хозяйственная ситуация будет отражена следующим образом (табл. 4.4).

Таблица 4.4

**Журнал операций автономного учреждения «Модерн» за 22–26 августа 2022 г.
(в части приобретения основных средств – автомобиля)**

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Дебет	Кредит	Сумма, Р
<i>22 августа 2022 г.</i>				
1	Перечислен аванс по договору на приобретение автомобиля в размере 30 %: $1\,200\,000\text{ Р} \times 30\% = 360\,000\text{ Р}$	2 206 31 564	2 201 11 610	360 000
2	Принят к вычету НДС с аванса	2 303 04 831	2 210 13 661	60 000
3	Автомобиль поступил в автономное учреждение	2 106 31 310	2 302 31 734	1 000 000
4	Учтен «входной» НДС по приобретенному автомобилю	2 210 12 561	2 302 31 734	200 000
5	Произведен окончательный расчет с поставщиком автомобиля	2 302 31 834	2 201 11 610	840 000
6	Принят к зачету ранее перечисленный аванс за автомобиль	2 302 31 834	2 206 31 664	360 000
7	Принят к вычету «входной» НДС со стоимости автомобиля	2 303 04 831	2 210 12 661	200 000
8	Восстановлен НДС с аванса за автомобиль	2 210 13 561	2 303 04 731	60 000
9	Произведена установка сигнализации на автомобиль	2 106 31 310	2 302 26 734	10 000
10	Учтен «входной» НДС по приобретенной сигнализации	2 210 12 561	2 302 26 734	2 000
11	Принят к вычету «входной» НДС со стоимости сигнализации	2 303 04 831	2 210 12 661	2 000
12	Произведена оплата установки сигнализации	2 302 26 834	2 201 11 610	12 000
<i>26 августа 2022 г.</i>				
13	Уплачена госпошлина	2 302 91 831	2 201 11 610	2 800
14	Госпошлина учтена в составе расходов учреждения	2 106 31 310	2 302 91 731	2 800
15	Автомобиль введен в эксплуатацию	2 101 35 310	2 106 31 410	1 012 800
16	Сумма ОСАГО отнесена на расходы	2 109 60 226	2 302 26 734	18 000
17	Произведена оплата услуг за ОСАГО	2 302 26 834	2 201 11 610	18 000

Пример 4.2

В бюджетном учреждении науки «Модеус» 23 августа 2022 г. принято решение о списании объектов основных средств.

По заключениям комиссии по поступлению и выбытию активов, отраженным в актах, с учета списываются следующие объекты:

1) приобретенные за счет средств субсидии на выполнение государственного задания – персональный компьютер, пришедший в негодность по причине

морального износа (балансовая стоимость – 45 000 ₽, начисленная амортизация в размере 100 %);

2) приобретенный за счет приносящей доход деятельности ноутбук, пришедший в негодность в результате падения с рабочего стола по неосторожности работника (балансовая стоимость – 50 000 ₽, начисленная амортизация в размере 50 %).

Ноутбук восстановлению не подлежит. Виновное лицо обязалось возместить ущерб. Комиссия по поступлению и выбытию активов определила справедливую стоимость ноутбука методом рыночных цен в размере 40 000 ₽. Денежные средства от виновного лица поступили в кассу бюджетного учреждения 25 августа 2022 г.

Персональный компьютер относится к категории особо ценного движимого имущества. Остальное имущество бюджетного учреждения относится к категории иного движимого имущества.

В учете бюджетного учреждения «Модеус» данная хозяйственная ситуация будет отражена следующим образом (табл. 4.5).

Таблица 4.5

**Журнал операций бюджетного учреждения «Модеус» за 23–25 августа 2022 г.
(в части списания основных средств)**

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Дебет	Кредит	Сумма, ₽
<i>23 августа 2022 г.</i>				
1	Списан персональный компьютер, пришедший в негодность по причине морального износа	4 104 24 411	4 101 24 410	45 000
2	Списана остаточная стоимость ноутбука, пришедшего в негодность	2 401 10 172	2 101 34 410	25 000
3	Списана сумма накопленной амортизации по ноутбуку	2 104 34 411	2 101 34 410	25 000
4	Начислена задолженность по ущербу имуществу (отнесенная за счет виновных лиц) в размере справедливой стоимости, определенной методом рыночной стоимости	2 209 71 567	2 401 10 172	40 000
<i>25 августа 2022 г.</i>				
5	Виновное лицо внесло денежные средства за ноутбук в кассу учреждения	2 201 34 510	2 209 71 667	40 000

Пример 4.3

В офисном помещении бюджетного учреждения науки «Аксиома» впервые было установлено видеонаблюдение. Работы проводились на основании госконтракта от 22 августа 2022 г.

Стоимость работ составила 2 400 000 ₽, в том числе НДС 20 %. Эти работы отнесены к модернизации основных средств, так как в результате их выполнения улучшились технико-экономические характеристики здания. Работы по установке видеонаблюдения завершились 21 сентября 2022 г., после чего был подписан акт выполненных работ. Также бюджетное учреждение науки «Аксиома» 1 сентября 2022 г. приобрело у разных поставщиков монитор, системный блок, клавиатуру, мышь и принтер для оборудования рабочего места сотрудника. Бюджетное учреждение объединило составные части компьютера (системный блок, клавиатуру, монитор и мышь) в обособленный комплекс конструктивно сочлененных предметов, так как они не могут выполнять свои функции самостоятельно. Принтер оприходован отдельно, так как он может работать автономно.

Стоимость принтера составляет 12 000 ₽, в том числе НДС 20 %.

Стоимость монитора – 18 000 ₽, в том числе НДС 20 %.

Стоимость системного блока – 24 000 ₽, в том числе НДС 20 %.

Стоимость клавиатуры – 1 200 ₽, в том числе НДС 20 %.

Стоимость мыши – 600 ₽, в том числе НДС 20 %.

Данные хозяйственные ситуации осуществляются за счет приносящей доход деятельности.

В учете бюджетного учреждения науки «Аксиома» данные хозяйственные ситуации будут отражены следующим образом (табл. 4.6).

Таблица 4.6

**Журнал операций бюджетного учреждения науки «Аксиома»
за 22 августа – 21 сентября 2022 г. (в части учета основных средств)**

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Дебет	Кредит	Сумма, ₽
Отражение операций по модернизации здания				
<i>22 августа 2022 г.</i>				
1	Сформированы расходы по модернизации основных средств за счет установки видеонаблюдения	2 106 11 310	2 302 25 734	2 000 000
2	Отражен «входной» НДС от стоимости работ по установке видеонаблюдения	2 210 12 561	2 302 25 734	400 000
<i>21 сентября 2022 г.</i>				
3	Увеличена балансовая стоимость офисного помещения	2 101 11 310	2 106 11 410	2 000 000
4	Оплачены услуги сторонней организации за установку видеонаблюдения	2 302 25 834	2 201 11 610	2 400 000
5	Принят к зачету НДС от стоимости услуг по установке видеонаблюдения	2 303 04 831	2 210 12 661	400 000

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Дебет	Кредит	Сумма, Р
Отражение операций по приобретению компьютерного оборудования				
<i>1 сентября 2022 г.</i>				
6	Учтена в составе вложений в нефинансовые активы стоимость принтера	2 106 31 310	2 302 31 734	10 000
7	Отражен «входной» НДС от принтера	2 210 12 561	2 302 31 734	2 000
8	Оприходован принтер	2 101 36 310	2 106 31 410	10 000
9	Произведена оплата поставщику за принтер	2 302 31 834	2 201 11 610	12 000
10	Принят к зачету НДС от стоимости принтера	2 303 04 831	2 210 12 661	2 000
11	Оприходован монитор	2 105 36 347	2 302 31 734	15 000
12	Отражен «входной» НДС от стоимости монитора	2 210 12 561	2 302 31 734	3 000
13	Произведена оплата поставщику за монитор	2 302 31 834	2 201 11 610	18 000
14	Принят к зачету НДС от стоимости монитора	2 303 04 831	2 210 12 661	3 000
15	Оприходован системный блок	2 105 36 347	2 302 34 734	20 000
16	Отражен «входной» НДС от стоимости системного блока	2 210 12 561	2 302 34 734	4 000
17	Произведена оплата поставщику за системный блок	2 302 31 834	2 201 11 610	24 000
18	Принят к зачету НДС от стоимости системного блока	2 303 04 831	2 210 12 661	4 000
19	Оприходована клавиатура	2 105 36 347	2 302 34 734	1 000
20	Отражен «входной» НДС от стоимости клавиатуры	2 210 12 561	2 302 34 734	200
21	Произведена оплата поставщику за клавиатуру	2 302 31 834	2 201 11 610	1 200
22	Принят к зачету НДС от стоимости клавиатуры	2 303 04 831	2 210 12 661	200
23	Оприходована мышь	2 105 36 347	2 302 34 734	500
24	Отражен «входной» НДС от стоимости мыши	2 210 12 561	2 302 34 734	100
25	Произведена оплата поставщику за мышь	2 302 31 834	2 201 11 610	600
26	Принят к зачету НДС от стоимости мыши	2 303 04 831	2 210 12 661	100
27	Списаны комплектующие для компьютера на счет вложений в основные средства	2 106 31 310	2 105 36 447	36 500
28	Оприходован обособленный комплекс «Персональный компьютер» с присвоением единого инвентарного номера	2 101 34 310	2 106 31 410	36 500

§ 4.3. Учет нематериальных активов

Учет **нематериальных активов** ведется на счете 0 102 00 000 «Нематериальные активы».

Бюджетный учет нематериальных активов ведется в соответствии с ФСБУ «Нематериальные активы», утвержденным приказом Минфина России от 15.11.2019 № 181н.

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

К нематериальным активам относятся объекты нефинансовых активов, одновременно удовлетворяющие условиям, систематизированным ниже.

Условия отнесения объектов имущества к нематериальным активам

Объект способен приносить учреждению экономические выгоды в будущем

Отсутствие у объекта материально-вещественной формы

Возможность идентификации, выделения, отделения от другого имущества

Объект предназначен для использования в течение длительного периода времени, т. е. срока полезного использования продолжительностью свыше 12 месяцев, или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев

Не предполагается последующая перепродажа данного актива

Наличие надлежаще оформленных документов, подтверждающих существование актива

Наличие надлежаще оформленных документов, устанавливающих исключительное право на актив

Наличие надлежаще оформленных документов, подтверждающих исключительное право на актив, или исключительного права на результаты научно-технической деятельности, охраняемые в режиме коммерческой тайны, включая потенциально патентоспособные технические решения и секреты производства

Поступление нематериальных активов в организацию происходит в случаях:

- приобретения за плату;
- создания субъектом учета;
- получения безвозмездно;
- получения в обмен на другие активы.

Объект, являющийся результатом НИОКР и технологических разработок, проводимых *собственными силами* субъекта учета, подлежит признанию в качестве вложений в объекты нематериальных активов при соблюдении следующих условий:

- субъект учета намерен и имеет возможность (техническую и финансовую) завершить создание объекта нематериальных активов, а также возможность его использовать;
- получение будущих экономических выгод или полезного потенциала от использования объекта нематериальных активов, создаваемого собственными силами субъекта учета, документально обосновано;
- возможно надежно оценить затраты, относящиеся к объекту нематериальных активов, понесенные в процессе его разработки.

К нематериальным активам, принимаемым к бухгалтерскому учету, не относятся:

- НИОКР и технологические работы, не давшие ожидаемых и (или) предусмотренных договором (государственным (муниципальным) контрактом) результатов;
- незаконченные и не оформленные НИОКР и технологические работы;
- материальные объекты (материальные носители), в которых выражены результаты интеллектуальной деятельности и приравненные к ним средства индивидуализации.

Таким образом, в бюджетном учете нематериальные активы подразделяются на следующие виды:

- научные исследования (научно-исследовательские разработки);
- опытно-конструкторские и технологические разработки;

- программное обеспечение и базы данных;
- иные объекты интеллектуальной собственности.

Датой принятия к бюджетному учету объекта нематериального актива признается момент возникновения исключительного права соответствующего публично-правового образования в лице учреждения на данный объект в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Первоначальная стоимость объектов нематериальных активов, *приобретенных в результате обменных операций*, определяется в сумме фактически произведенных затрат, формируемых с учетом суммы НДС, предъявленных субъекту учета поставщиками (подрядчиками, исполнителями), кроме случаев приобретения, создания объекта в рамках операций субъекта учета, подлежащих налогообложению НДС.

Фактически произведенные затраты при приобретении нематериального актива включают:

1) цену приобретения в соответствии с договором (государственным (муниципальным) контрактом) об отчуждении (приобретении) права на результат интеллектуальной деятельности или на средство индивидуализации, в том числе таможенные пошлины, невозмещаемые суммы НДС (иного налога), за вычетом полученных скидок (вычетов, премий, льгот);

2) сумму любых фактических затрат, связанных с приобретением объекта нематериального актива, в том числе:

- регистрационные сборы, государственные пошлины и другие аналогичные расходы, произведенные в связи с приобретением объекта нематериальных активов;

- суммы вознаграждений, уплачиваемых посреднической организации, через которую приобретен объект нематериальных активов;

- затраты на информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением объекта нематериальных активов;

- иные затраты, непосредственно связанные с приобретением объекта нематериальных активов;

- затраты, непосредственно относящиеся к подготовке объекта нематериального актива к предполагаемому использованию.

В первоначальную стоимость объектов нематериальных активов, приобретенных в результате обменных операций, *не включаются* следующие расходы, отражаемые в составе расходов текущего периода:

- общехозяйственные, общие административные и прочие общие накладные расходы, кроме тех, которые могут быть отнесены напрямую на подготовку определенного объекта нематериальных активов к использованию;

- операционные убытки, понесенные во время формирования спроса на продукцию, выпущенную при помощи объекта нематериального актива;
- затраты на внедрение новых продуктов или услуг;
- затраты на ведение деятельности на новом месте или с новой группой потребителей услуг (включая затраты на обучение персонала).

Первоначальной стоимостью объекта нематериальных активов, *приобретенного путем обменной операции в обмен на иные активы*, за исключением денежных средств (их эквивалентов), является его справедливая стоимость на дату приобретения, за исключением случаев, когда обменная операция не носит коммерческий характер или справедливую стоимость полученного и переданного актива невозможно надежно оценить.

Первоначальной стоимостью объекта нематериальных активов, приобретаемого в результате *необменной операции*, является его справедливая стоимость на дату приобретения либо стоимость, отраженная в передаточных документах. Если объект нематериальных активов, приобретенный путем необменной операции, не может быть оценен по справедливой стоимости и передаточные документы не содержат информацию о его стоимости, его первоначальной стоимостью признается текущая оценочная стоимость.

Если данные о ценах на аналогичные либо схожие нематериальные активы по каким-либо причинам недоступны, в целях обеспечения непрерывного ведения бухгалтерского учета и полноты отражения в бухгалтерском учете свершившихся фактов хозяйственной деятельности текущая оценочная стоимость признается в условной оценке, равной 1 ₽. При этом указанные нематериальные активы, соответствующие критериям признания активов, отражаются субъектом учета на балансовых счетах в условной оценке: один объект – 1 ₽.

После получения данных о ценах на аналогичные либо схожие нематериальные активы по объекту нематериальных активов, отраженного на дату признания в условной оценке, комиссией по поступлению и выбытию активов субъекта учета пересматривается балансовая (справедливая) стоимость такого объекта.

Первоначальная стоимость объектов нематериальных активов, *полученных субъектом учета от собственника (учредителя) или иной организации бюджетной сферы*, определяется в оценке, определенной передающей стороной (собственником (учредителем)), – по стоимости, отраженной в передаточных документах.

Первоначальная стоимость объекта нематериальных активов, *созданного силами субъекта учета*, равна сумме затрат, понесенных с момента, когда объект нематериальных активов впервые стал соответствовать критериям признания нематериальных активов, и включает все прямые затраты, необходимые для создания,

производства и подготовки объекта нематериальных активов к использованию по назначению, в том числе:

- суммы, уплачиваемые за выполнение работ или оказание услуг при создании объекта нематериальных активов согласно договорам (государственным (муниципальным) контрактам), в том числе по договорам авторского заказа (авторским договорам), договорам на выполнение опытно-конструкторских и технологических работ;
- расходы на оплату труда сотрудников, непосредственно занятых в процессе создания объекта нематериальных активов или в выполнении опытно-конструкторских и технологических работ;
- платежи, необходимые для регистрации прав на объекты нематериальных активов;
- амортизация патентов и лицензий, использованных для создания объекта нематериальных активов;
- расходы на содержание и эксплуатацию научно-исследовательского оборудования, установок и сооружений, других основных средств и иного имущества, расходы на амортизацию основных средств и объекта нематериальных активов, использованных непосредственно при создании объекта нематериальных активов, первоначальная стоимость которого формируется;
- иные расходы, непосредственно связанные с созданием объекта нематериальных активов и обеспечением условий для его использования в запланированных целях.

В первоначальную стоимость объекта нематериальных активов, созданного силами субъекта учета, *не включаются* и отражаются в составе расходов текущего периода:

- общехозяйственные, общие административные и прочие общие накладные расходы, кроме тех, которые могут быть отнесены напрямую на подготовку определенного объекта нематериальных активов к использованию;
- первоначальные операционные убытки, возникшие до момента достижения плановой производительности указанного актива;
- расходы на обучение персонала работе с активом.

После признания в бухгалтерском учете объекта бухгалтерского учета в качестве нематериального актива его учет осуществляется по *балансовой стоимости*.

Нематериальные активы подлежат *переоценке*. Переоценка до справедливой стоимости определяется *методом рыночных цен* и отражается в бюджетном учете обособленно в составе финансового результата текущего периода.

Единицей бухгалтерского учета нематериальных активов является **инвентарный объект**.

Инвентарный объект нематериальных активов – совокупность прав, возникающих из одного патента, свидетельства, договора (государственного (муниципального) контракта), предусматривающего приобретение (отчуждение) в пользу Российской Федерации, субъекта Российской Федерации, муниципального образования, учреждения исключительных прав на результаты интеллектуальной деятельности (на средство индивидуализации), либо в ином установленном законодательством Российской Федерации порядке, предназначенных для выполнения определенных самостоятельных функций.

В качестве инвентарного объекта нематериальных активов также признается *сложный объект*, включающий несколько охраняемых результатов интеллектуальной деятельности (кинофильм, иное аудиовизуальное произведение, театрально-зрелищное представление, мультимедийный продукт, единая технология и т. п.).

В целях организации и ведения аналитического учета каждому инвентарному объекту нематериальных активов присваивается *уникальный инвентарный порядковый номер*, который используется исключительно в регистрах учета и сохраняется за объектом на весь период его учета. Инвентарные номера выбывших (списанных) инвентарных объектов нематериальных активов вновь принятым к учету объектам нефинансовых активов не присваиваются.

Выбытие нематериальных активов происходит в случаях, представленных ниже.

Случаи выбытия нематериальных активов с бюджетного учета организации

Прекращение получения экономических выгод или полезного потенциала от дальнейшего использования объекта нематериальных активов

Прекращение срока действия права субъекта учета на результат интеллектуальной деятельности или средство индивидуализации

Передача по государственному (муниципальному) договору (контракту) субъектом учета исключительного права на результат интеллектуальной деятельности или средство индивидуализации

Переход права к другим правообладателям без договора (в том числе в порядке универсального правопреемства и при обращении взыскания на данный объект нематериальных активов)

Прекращение использования вследствие морального износа и принятия решения о списании объекта нематериальных активов

Прекращение использования результатов конкретной научно-исследовательской, опытно-конструкторской или технологической разработки в ходе финансово-хозяйственной жизни

Перечислим критерии выбытия с бюджетного учета и прекращения признания объектов нематериальных активов:

- субъект учета передал все существенные операционные риски и выгоды, связанные с распоряжением (владением, использованием) активом, отраженным в учете в составе группы нематериальных активов;
- субъект учета больше не участвует ни в распоряжении выбывшим объектом нематериальных активов в той степени, которая определяется предоставленными правами при признании объекта нематериальных активов, ни в осуществлении его реального использования;
- величина дохода (расхода) от выбытия объекта нематериальных активов может быть надежно оценена;
- прогнозируемые к получению экономические выгоды или полезный потенциал, связанные с объектом нематериальных активов, а также понесенные или ожидаемые затраты, связанные с операцией с объектом нематериальных активов, могут быть надежно оценены.

Рассмотрим первичные учетные документы, принимаемые к учету от поставщиков при поступлении в учреждение нематериальных активов (документы-основания), а также первичные учетные документы, оформляемые учреждением при поступлении, перемещении и выбытии нематериальных активов:

1. Поступление в учреждение объектов нематериальных активов оформляется на основании *акта о приеме-передаче объектов нефинансовых активов* (ф. 0504101).
2. Учет объектов нематериальных активов ведется в *инвентарной карточке учета нефинансовых активов* (ф. 0504031).
3. Внутреннее перемещение объектов нематериальных активов между материально ответственными лицами учреждения оформляется *накладной на внутреннее перемещение объектов нефинансовых активов* (ф. 0504102).
4. Результаты переоценки оформляются актом, составленным либо в произвольной форме, либо по форме, рекомендуемой Минфином России в письме от 08.02.2007 № 02-14-07/274.
5. При продаже нематериальных активов применяется *акт о приеме-передаче объектов нефинансовых активов* (ф. 0504101).
6. При списании объектов нематериальных активов, находящихся на учете в учреждении, оформляется *акт о списании объектов нефинансовых активов (кроме транспортных средств)* (ф. 0504104).

7. Передача объектов нематериальных активов в уставные капиталы организаций оформляется *актом о приеме-передаче объектов нефинансовых активов* (ф. 0504101).

8. О продаже объекта нематериальных активов, передаче его в уставные капиталы других организаций проставляется соответствующая отметка в *инвентарной карточке учета нефинансовых активов* (ф. 0504031).

9. Если нематериальный актив передается другой организации госсектора в рамках внутриведомственных расчетов, то в таком случае оформляется *извещение* (ф. 0504805).

Таким образом, для учета нематериальных активов применяются формы первичных учетных документов, систематизированные в *табл. 4.7*.

Таблица 4.7

Формы первичных учетных документов по учету нематериальных активов

№ п/п	Наименование формы документа	Код формы документа
Поступление нематериальных активов		
Документы-основания, принимаемые от поставщиков		
1	Акт о приеме-передаче объектов нефинансовых активов	ф. 0504101
Документы, оформляемые учреждением		
2	Инвентарная карточка учета нефинансовых активов	ф. 0504031
3	Инвентарная карточка группового учета нефинансовых активов	ф. 0504032
Внутреннее перемещение нематериальных активов		
4	Накладная на внутреннее перемещение объектов нефинансовых активов	ф. 0504102
Переоценка нематериальных активов		
5	Форма, рекомендуемая Минфином России в письме от 08.02.2007 № 02-14-07/274	—
Выбытие нематериальных активов		
6	Акт о приеме-передаче объектов нефинансовых активов	ф. 0504101
7	Акт о списании объектов нефинансовых активов (кроме транспортных средств)	ф. 0504104
8	Извещение	ф. 0504805

Аналитические счета по данному счету формируются:

- по аналитическим группам синтетического счета объекта учета (22-й разряд номера счета рабочего плана счетов);
- аналитическим кодам вида синтетического счета объекта учета (23-й разряд);
- статьям (подстатьям) КОСГУ (24–26-й разряды) в зависимости от экономического содержания факта хозяйственной жизни — в случае ведения бюджетного учета в общем порядке;

— кодам подстатей КОСГУ и (или) кодам дополнительной детализации статей КОСГУ – при условии установления учреждением в учетной политике дополнительной детализации КОСГУ.

Аналитический учет нематериальных активов ведется в разрезе объектов учета нематериальных активов:

- по инвентарным номерам;
- ответственным лицам.

В целях контроля соответствия учетных данных по объектам нематериальных активов, формируемых материально ответственными лицами, данным на соответствующих счетах аналитического учета рабочего плана счетов учреждения составляется *оборотная ведомость по нефинансовым активам* (ф. 0504035).

Учет операций по поступлению объектов нематериальных активов ведется:

— в *журнале операций по выбытию и перемещению нефинансовых активов* – в части операций принятия к учету объектов нематериальных активов по сформированной первоначальной стоимости, операций по увеличению первоначальной (балансовой) стоимости нематериальных активов на сумму фактических затрат по их модернизации;

— *журнале по прочим операциям* – по иным операциям поступления объектов нематериальных активов.

Учет операций по выбытию и перемещению объектов нематериальных активов ведется в *журнале операций по выбытию и перемещению нефинансовых активов*.

Типовая корреспонденция счетов по учету нематериальных активов представлена в *табл. 4.8*.

Таблица 4.8

Типовая корреспонденция счетов по учету нематериальных активов

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Дебет	Кредит
1	Приняты к учету положительные результаты НИОКР и технологических работ в сумме произведенных затрат	0 102 00 000	0 106 00 000
2	Приняты к учету нематериальные активы по первоначальной стоимости, сформированной при приобретении, изготовлении хозяйственным способом	0 102 00 000	0 106 00 000
3	Приняты к учету безвозмездно полученные объекты нематериальных активов	4 102 00 000	4 401 10 190
4	Приняты к учету объекты нематериальных активов при получении от резидентов Российской Федерации и физических лиц – нерезидентов Российской Федерации	2 102 00 000	2 401 10 190
5	Приняты к учету объекты нематериальных активов, выявленных при инвентаризации	0 102 00 000	0 401 10 199

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Дебет	Кредит
6	Выбыли нематериальные активы с учета согласно принятому комиссией по поступлению и выбытию активов решению о списании объектов нематериальных активов	0 104 00 000 0 114 00 000 0 401 10 172	0 102 00 000
7	Передан объект нематериальных активов в рамках расчетов между головным учреждением, обособленными подразделениями (филиалами), главным распорядителем (распорядителем) бюджетных средств и получателем бюджетных средств	0 304 04 000	0 102 00 000
8	Передан объект нематериальных активов безвозмездно	0 104 00 000 0 114 00 000 0 401 20 000	0 102 00 000
9	Отражено вложение объектов нематериальных активов при создании некоммерческих организаций в случае передачи данной организации исключительных прав на объект нематериальных активов в уставный капитал организаций	2 104 00 000 2 114 00 000 2 215 00 000	2 102 00 000
10	Выбыли с учета объекты нематериальных активов при их продаже	0 104 00 000 0 114 00 000 0 401 10 172	0 102 00 000
11	Отражены суммы уценки стоимости объекта нематериальных активов, полученной в результате переоценки	0 401 30 000	0 102 00 000
12	Отражены суммы дооценки стоимости объекта нематериальных активов, полученной в результате переоценки	0 102 00 000	0 401 30 000
13	Выбыли объекты нематериальных активов с учета вследствие недостачи, хищения	0 104 00 000 0 114 00 000 0 401 10 172	0 102 00 000
14	Выбыли объекты нематериальных активов, пришедших в негодность вследствие стихийных бедствий и иных чрезвычайных ситуаций	0 104 00 000 0 114 00 000 0 401 10 273	0 102 00 000

Приведем примеры отражения нематериальных активов в бюджетном учете.

Пример 4.4

Автономное учреждение науки «Пифагор» 23 августа 2021 г. приобрело у ООО «Галилео» исключительные права на программное обеспечение стоимостью 120 000 ₽, в том числе НДС 20 %. Платеж осуществляется единовременно на всю сумму договора.

При приобретении программного обеспечения автономное учреждение заключило договор с ООО «Ваш консультант» на оказание консультационных услуг о целесообразности приобретения программного обеспечения. Сумма договора составила 1 200 ₽, в том числе НДС 20 %. Оплата по договору на приобретение

программного обеспечения и договору на оказание консультационных услуг произведена за счет средств от приносящей доход деятельности.

Срок полезного использования программного обеспечения – пять лет.

Спустя год, 22 августа 2022 г., программное обеспечение списано с бюджетного учета автономного учреждения науки «Пифагор» вследствие морального износа.

Учетной политикой автономного учреждения принята детализация аналитических счетов бюджетного учета по КОСГУ.

В учете автономного учреждения науки «Пифагор» данная хозяйственная ситуация будет отражена следующим образом (табл. 4.9).

Таблица 4.9

**Журнал операций автономного учреждения науки «Пифагор»
за 23 августа 2021 г. – 23 августа 2022 г. (в части учета нематериального актива)**

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Дебет	Кредит	Сумма, Р
<i>23 августа 2021 г.</i>				
1	Принят к учету нематериальный актив	2 106 32 320	2 302 32 734	100 000
2	Отражен «входной» НДС от стоимости нематериального актива	2 210 12 561	2 302 32 734	20 000
3	Отражены консультационные услуги, оказанные при приобретении нематериального актива	2 106 32 320	2 302 26 734	1 000
4	Отражен «входной» НДС со стоимости консультационных услуг	2 210 12 561	2 302 26 734	200
5	Оприходован нематериальный актив	2 102 31 320	2 106 32 420	101 000
6	Произведена оплата за программное обеспечение	2 302 32 834	2 201 11 610	120 000
7	Произведена оплата за консультационные услуги	2 302 26 834	2 201 11 610	1 200
8	Принят к зачету «входной» НДС	2 303 04 831	2 210 12 661	20 200
<i>30 сентября 2021 г. (и далее ежемесячно)</i>				
9	Начислена амортизация по нематериальному активу	2 109 60 271	2 103 32 421	1 583
<i>22 августа 2022 г.</i>				
10	Списана с учета остаточная стоимость нематериального актива	2 401 10 172	2 102 31 420	82 483
11	Списана сумма накопленной амортизации	2 104 32 421	2 102 31 420	18 517

Пример 4.5

Бюджетное учреждение образования «Центр дополнительного образования „Тандем”» планирует выпуск новой продукции – бездрожжевых хлебобулочных

изделий. В связи с этим 1 сентября 2022 г. бюджетное учреждение заключило договор с государственным техническим университетом на разработку технологического процесса по производству бездрожжевых хлебобулочных изделий.

31 октября 2022 г., после получения всей необходимой документации и подписания акта выполненных работ бюджетное учреждение должно выплатить исполнителю 400 000 ₽.

Юридическое оформление новой разработки, которое было выполнено в период с 1 ноября по 14 ноября 2022 г., стоит 20 000 ₽.

Следует учесть, что данная хозяйственная ситуация осуществляется за счет средств от приносящей доход деятельности.

В учете бюджетного учреждения образования «Центр дополнительного образования „Тандем”» данная хозяйственная ситуация будет отражена следующим образом (табл. 4.10).

Таблица 4.10

**Журнал операций бюджетного учреждения образования «Центр дополнительного образования „Тандем”» за 31 октября – 14 ноября 2022 г.
(в части учета нематериального актива)**

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Дебет	Кредит	Сумма, ₽
<i>31 октября 2022 г.</i>				
1	Сумма по договору с техническим университетом включена в состав вложений в нематериальные активы	2 106 3R 320	2 302 32 734	400 000
<i>14 ноября 2022 г.</i>				
2	Сумма договора на юридическое оформление новой разработки включена в состав вложений в нематериальные активы	2 106 3R 320	2 302 28 734	20 000
3	Признан в учете нематериальный актив – технологическая разработка	2 102 3R 320	2 106 3R 420	420 000

Пример 4.6

Комиссия по поступлению и выбытию активов казенного учреждения «Санаторий „Левобережный”» 1 сентября 2022 г. приняла решение о списании исключительного права на морально устаревшую компьютерную программу стоимостью 240 000 ₽. На момент списания начислена амортизация в сумме 100 000 ₽.

Следует учесть, что данная хозяйственная ситуация осуществляется за счет бюджетных средств.

В учете казенного учреждения «Санаторий „Левобережный”» данная хозяйственная ситуация будет отражена следующим образом (табл. 4.11).

Таблица 4.11

**Журнал операций казенного учреждения
«Санаторий „Левобережный”» за 1 сентября 2022 г.
(в части списания нематериального актива)**

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Дебет	Кредит	Сумма, Р
<i>1 сентября 2022 г.</i>				
1	Списана с учета сумма накопленной амортизации по морально устаревшей компьютерной программе	1 104 31 421	1 102 31 420	100 000
2	Списана остаточная стоимость компьютерной программы	1 401 10 172	1 102 31 420	140 000

§ 4.4. Учет произведенных активов

Учет **непроизведенных активов** ведется на счете 0 103 00 00 «Непроизведенные активы».

Непроизведенные активы – объекты нефинансовых активов, не являющиеся продуктами производства, вещное право на которые должно быть закреплено в установленном порядке (земля, недра и прочие непроизведенные активы) за учреждением, используемые им в процессе своей деятельности, а также земельные участки, государственная собственность на которые не разграничена, сведения о которых внесены в Единый государственный реестр недвижимости.

Бюджетный учет произведенных активов ведется в соответствии с ФСБУ «Непроизведенные активы», утвержденным приказом Минфина России от 28.02.2018 № 34н.

В бюджетном учете произведенные активы подразделяются на следующие виды:

- земля;
- ресурсы недр;
- прочие произведенные активы.

В бюджетном учете под *землей* понимаются объекты произведенных активов в виде:

- земельных участков, включая пруды и обводненные карьеры, являющиеся объектами, неразрывно связанными с земельными участками;
- искусственно созданных земельных участков — сооружений, созданных на водном объекте, находящемся в федеральной собственности, или его части путем намыва или отсыпки грунта либо использования иных технологий и признанных после ввода в эксплуатацию земельным участком;
- неотделимых от земельных участков капитальных расходов.

К *неотделимым от земельных участков капитальным расходам* относятся расходы неинвентарного характера (не связанные со строительством сооружений) на культурно-технические мероприятия по поверхностному улучшению земель для сельскохозяйственного пользования, производимые за счет капитальных вложений.

К таким мероприятиям относятся:

- планировка земельных участков;
- корчевка площадей под пахню;
- очистка полей от камней и валунов;
- срезание кочек;
- расчистка зарослей;
- очистка водоемов;
- мелиоративные работы;
- осушительные работы;
- ирригационные работы и другие работы, которые неотделимы от земли;

К неотделимым от земельных участков капитальным расходам не относятся:

- построенные на этой земле здания, сооружения (например, дороги, туннели, административные здания и т. п.);
- насаждения;
- подземные водные или биологические ресурсы, находящиеся на данных земельных участках.

В бюджетном учете под *ресурсами недр* понимаются объекты произведенных активов в виде природных ресурсов, которые включают в себя:

- подтвержденные запасы ресурсов недр (нефть, природный газ, уголь, запасы полезных рудных и нерудных ископаемых, включая минеральные и термальные источники, залегающие под землей или на ее поверхности, морском дне);
- некультивируемые биологические ресурсы (животные и растения, находящиеся в государственной и муниципальной собственности);
- водные ресурсы (водоносные пласты, а также другие ресурсы подземных вод).

В бюджетном учете под *прочими непроизведенными активами* понимаются объекты непроизведенных активов, не относящиеся к иным видам объектов непроизведенных активов, например водные ресурсы и некультивируемые биологические ресурсы.

К *водным ресурсам* относятся поверхностные и подземные воды, которые находятся в водных объектах и используются или могут быть использованы. К *некультивируемым биологическим ресурсам* относятся живые организмы (животные и растения), естественный рост и воспроизводство которых не находятся под непосредственным контролем и управлением субъекта учета и в отношении которых устанавливается право собственности.

Подгруппами некультивируемых биологических ресурсов являются:

- водные некультивируемые биологические ресурсы – рыбы, водные беспозвоночные, водные млекопитающие, водоросли, другие водные животные и растения, находящиеся в состоянии естественного роста и воспроизводства;
- некультивируемые биологические ресурсы, относящиеся к животному миру, – объекты животного мира (организмы животного происхождения), кроме объектов, относящихся к водным некультивируемым биоресурсам;
- объекты растительного мира – участки леса (древесные растения, находящиеся в состоянии естественного роста и возобновления на территории лесных участков), расположенные в границах земель лесного фонда.

Объект непроизведенных активов подлежит *признанию* в бухгалтерском учете в составе нефинансовых активов при условии, что субъектом учета прогнозируется получение от его использования экономических выгод или полезного потенциала и первоначальную стоимость такого объекта можно достоверно оценить. Объекты непроизведенных активов, не приносящие субъекту учета экономические выгоды, не имеющие полезного потенциала, учитываются на забалансовых счетах рабочего плана счетов субъекта учета, утвержденного в рамках учетной политики субъекта учета.

Непроизведенные активы (за исключением земельных участков) отражаются в бюджетном учете по их *справедливой стоимости* в момент вовлечения их в экономический (хозяйственный) оборот.

Справедливая стоимость земельных участков включает:

- 1) *кадастровую стоимость* (стоимость, указанную в документе на право пользования земельным участком, расположенном за пределами территории Российской Федерации) – для земельных участков, внесенных в Единый государственный реестр недвижимости, на которые разграничена государственная собственность, закрепленных, а также не закрепленных на праве постоянного (бессрочного) пользования за учреждением, независимо от факта их использования в деятельности учреждения;

2) *стоимость, рассчитанную исходя из условной оценки*, – для земельных участков, не внесенных в Единый государственный реестр недвижимости, на которые государственная собственность как разграничена, так и не разграничена, закрепленных, а также не закрепленных на праве постоянного (бессрочного) пользования за учреждением, независимо от факта их использования в деятельности учреждения. Эта стоимость рассчитывается одним из способов:

– оценка, основанная на методике расчета по определению рыночной стоимости земельных участков, применяемой уполномоченными органами государственной власти (местного самоуправления), осуществляющими функции по управлению государственным (муниципальным) имуществом в сфере земельных отношений;

– на основе кадастровой стоимости аналогичного земельного участка, внесенного в Единый государственный реестр недвижимости.

Справедливой стоимостью ресурсов недр является дисконтированная сумма будущих денежных поступлений без учета предоставляемых льгот, связанных с использованием недрами (поступления от выдачи разрешений, лицензий, будущие налоговые поступления, рассчитанные с учетом действующих ставок налога на добычу полезных ископаемых и подтвержденных запасов ресурсов недр, и иные поступления от предоставления права пользования недрами).

Справедливой стоимостью водных ресурсов является дисконтированная сумма будущих денежных поступлений без учета предоставляемых льгот, связанных с использованием водными ресурсами (поступления от выдачи разрешений, лицензий, будущие налоговые и иные поступления от предоставления права пользования водными ресурсами).

Справедливой стоимостью некультивируемых биологических активов является дисконтированная сумма будущих денежных поступлений без учета предоставляемых льгот, связанных с использованием некультивируемыми биологическими ресурсами (поступления от выдачи разрешений, лицензий, будущие налоговые и иные поступления от предоставления права пользования некультивируемыми биологическими ресурсами).

Справедливой стоимостью прочих произведенных активов является дисконтированная сумма будущих денежных поступлений от предоставления субъекту учета права пользования прочими произведенными активами без учета предоставляемых льгот.

Первоначальная стоимость объекта произведенных активов, приобретенного в результате обменных операций (за исключением земельных участков, первоначальная стоимость которых определяется на основании кадастровой оценки), определяется в сумме *фактически произведенных расходов*, формируемых с учетом

сумм НДС, предъявленных субъекту учета поставщиками (подрядчиками, исполнителями), кроме приобретения объекта непроизведенных активов в рамках деятельности субъекта учета, облагаемой НДС.

Фактически произведенные расходы включают в себя:

1) цену приобретения непроизведенного актива, в том числе невозмещаемые суммы НДС (за исключением объектов, впервые вовлекаемых в экономический (хозяйственный) оборот), иного невозмещаемого налога за вычетом полученных скидок (вычетов, премий, льгот);

2) любые фактические затраты на приобретение объекта непроизведенных активов, в том числе:

- регистрационные сборы, государственные пошлины и другие аналогичные расходы, произведенные в связи с приобретением объекта непроизведенных активов;

- суммы вознаграждений, уплачиваемых посреднической организации, через которую приобретен объект непроизведенных активов;

- затраты на информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением объекта непроизведенных активов;

- иные затраты, непосредственно связанные с приобретением объекта непроизведенных активов.

В первоначальную стоимость объекта непроизведенных активов не включаются:

- административные, общехозяйственные и иные аналогичные расходы;

- расходы, связанные с приведением объектов непроизведенных активов в состояние, пригодное для использования.

Первоначальная стоимость объекта непроизведенных активов, при приобретении выраженная в *иностранной валюте*, оценивается в валюте Российской Федерации – рублевом эквиваленте, исчисленном на дату принятия объекта непроизведенных активов к бухгалтерскому учету.

В случае перечисления согласно контрактам (договорам) *предварительных платежей (авансов)* в иностранной валюте в части фактически произведенных расходов рублевый эквивалент исчисляется на *дату перечисления таких авансов*. При этом в части указанных расходов (затрат), оставшихся неоплаченными в иностранной валюте на дату признания объекта непроизведенных активов, рублевый эквивалент исчисляется на дату признания соответствующего объекта непроизведенных активов.

После признания объекта непроизведенных активов положительные или отрицательные курсовые (счетные) разницы, связанные с оплатой неоплаченной на дату признания объекта непроизведенных активов задолженности по расходам

(затратам), включенным в объем фактически произведенных затрат, относятся на финансовый результат текущего периода.

После признания в бухгалтерском учете актива в качестве объекта непроеизведенных активов его учет осуществляется по *балансовой стоимости*.

При последующей оценке непроеизведенных активов в составе *расходов текущего периода* отражаются затраты:

- 1) понесенные при *использовании и обслуживании* объекта непроеизведенных активов;
- 2) на *реконструкцию, модернизацию* (поверхностное улучшение земель, мелиорацию, ирригацию, спрямление русла, иные аналогичные мероприятия);
- 3) на *замещение объектов* непроеизведенных активов.

Суммы накопленных убытков от обесценения объектов непроеизведенных активов отражаются в бухгалтерском учете обособленно.

Единицей бухгалтерского учета непроеизведенных активов является *инвентарный объект*.

Субъект учета самостоятельно определяет состав инвентарного объекта с учетом:

- положений действующего законодательства;
- целесообразности и существенности информации, раскрываемой в бухгалтерской (финансовой) отчетности.

В целях организации и ведения аналитического учета каждому инвентарному объекту непроеизведенных активов присваивается *уникальный инвентарный порядковый номер*, который используется исключительно в регистрах бухгалтерского учета. На объектах непроеизведенных активов уникальный инвентарный порядковый номер не обозначается.

Инвентарный номер, присвоенный объекту непроеизведенных активов, сохраняется за ним на весь период его учета. Инвентарные номера выбывших (списанных) инвентарных объектов непроеизведенных активов не присваиваются вновь принятым к учету объектам нефинансовых активов.

Непроеизведенные активы подлежат *переоценке*. Переоценка объектов непроеизведенных активов, относящихся ко всем группам (кроме земли), производится до *справедливой стоимости*. В данном случае справедливая стоимость определяется как сумма дисконтированных будущих денежных поступлений без учета предоставляемых льгот, связанных с использованием объектами непроеизведенных активов (поступления от выдачи разрешений, лицензий, будущие налоговые и иные поступления от предоставления права пользования перечисленными группами активов).

Переоценка объектов непроеизведенных активов, относящихся к группе «Земля (земельные участки)», производится до справедливой стоимости, в качестве

которой используется *кадастровая стоимость*. Изменение переоцененной стоимости объектов непроизведенных активов этой категории производится в результате проведения государственной кадастровой переоценки или внесения изменений в Единый государственный реестр недвижимости в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Учет объекта непроизведенных активов по переоцененной стоимости ведется на протяжении всего периода пользования земельным участком до момента перевода такого объекта в иную категорию объектов бухгалтерского учета в связи с его реклассификацией.

Сумма переоценки объекта непроизведенных активов относится на финансовый результат в качестве доходов или расходов текущего периода. Сумма *переоценки* объекта непроизведенных активов относится на финансовый результат в качестве *доходов или расходов текущего периода*. Переоценка стоимости объектов непроизведенных активов производится *ежегодно*. По непроизведенным активам *амортизация не начисляется*.

Выбытие объектов непроизведенных активов отражается в бухгалтерском учете в случаях, представленных ниже.

Случаи выбытия непроизведенных активов с бюджетного учета организации

Прекращение имущественных прав по основаниям, предусмотренным законодательством Российской Федерации, в том числе по основанию продажи, безвозмездной передачи (дарения)

Прекращение использования объекта непроизведенных активов вследствие порчи, изменения качественных характеристик объекта, по иным основаниям невозможности использования объекта по установленному при принятии объекта к учету назначению

Передача другой организации бюджетной сферы

Иные случаи, предусмотренные законодательством Российской Федерации

Доходы, причитающиеся к получению при выбытии объекта непроизведенных активов, подлежат первоначальному признанию по справедливой стоимости. Финансовый результат, возникающий при выбытии объекта непроизведенных активов, отражается в составе финансового результата текущего периода. Финансовый результат, возникающий при выбытии объекта непроизведенных активов, определяется как *разница* между поступлениями от выбытия, если таковые имеются, и остаточной стоимостью объекта непроизведенных активов.

Рассмотрим первичные учетные документы, принимаемые к учету от поставщиков при поступлении в учреждение произведенных активов (документы-основания), а также первичные учетные документы, оформляемые учреждением при поступлении, перемещении и выбытии произведенных активов:

1. Поступление в учреждение объектов произведенных активов оформляется на основании *акта о приеме-передаче объектов нефинансовых активов* (ф. 0504101).

2. Учет объектов произведенных активов ведется в *инвентарной карточке учета нефинансовых активов* (ф. 0504031).

3. Принятие к учету произведенных активов по результатам инвентаризации осуществляется согласно *акту о результатах инвентаризации объектов произведенных активов* (ф. 0504835).

4. Внутреннее перемещение объектов произведенных активов между материально ответственными лицами учреждения оформляется *накладной на внутреннее перемещение объектов нефинансовых активов* (ф. 0504102).

5. Результаты переоценки оформляются актом, составленным либо в произвольной форме, либо по форме, рекомендуемой Минфином России в письме от 08.02.2007 № 02-14-07/274.

6. При продаже произведенных активов, как и при передаче объектов произведенных активов в уставные капиталы организаций, применяется *акт о приеме-передаче объектов нефинансовых активов* (ф. 0504101).

7. При списании объектов произведенных активов, находящихся на учете в учреждении, оформляется *акт о списании объектов нефинансовых активов (кроме транспортных средств)* (ф. 0504104).

8. О продаже объекта произведенных активов, передаче его в уставные капиталы других организаций проставляется соответствующая отметка в *инвентарной карточке учета нефинансовых активов* (ф. 0504031).

Таким образом, для учета произведенных активов применяются формы первичных учетных документов, систематизированные в *табл. 4.12*.

Таблица 4.12

Формы первичных учетных документов по учету произведенных активов

№ п/п	Наименование формы документа	Код формы документа
Поступление произведенных активов		
Документы-основания, принимаемые от поставщиков		
1	Акт о приеме-передаче объектов нефинансовых активов	ф. 0504101
Документы, оформляемые учреждением		
2	Инвентарная карточка учета нефинансовых активов	ф. 0504031
3	Акт о результатах инвентаризации объектов произведенных активов	ф. 0504835

№ п/п	Наименование формы документа	Код формы документа
Внутреннее перемещение произведенных активов		
4	Накладная на внутреннее перемещение объектов нефинансовых активов	ф. 0504102
Переоценка произведенных активов		
5	Форма, рекомендуемая Минфином России в письме от 08.02.2007 № 02-14-07/274	—
Выбытие произведенных активов		
6	Акт о приеме-передаче объектов нефинансовых активов	ф. 0504101
7	Акт о списании объектов нефинансовых активов (кроме транспортных средств)	ф. 0504104
8	Извещение	ф. 0504805

Аналитические счета по данному счету формируются:

- по аналитическим группам синтетического счета объекта учета (22-й разряд номера счета рабочего плана счетов);
- аналитическим кодам вида синтетического счета объекта учета (23-й разряд);
- статьям (подстатьям) КОСГУ (24–26-й разряды) в зависимости от экономического содержания факта хозяйственной жизни.

Данные группы и виды указаны в приказах Минфина России от 01.12.2010 № 157н, от 06.12.2010 № 162н, от 16.12.2010 № 174н, от 23.12.2010 № 183н. КОСГУ, используемые для аналитического учета по данному счету, содержатся в приказе Минфина России от 29.11.2017 № 209н.

Аналитический учет произведенных активов ведется в разрезе: объектов; идентификационных номеров объектов произведенных активов (кадастровых, реестровых, учетных номеров); местонахождений объектов (адресов); ответственных лиц.

В целях контроля соответствия учетных данных по объектам произведенных активов, сформированных на соответствующих счетах рабочего плана счетов, их фактическому наличию составляется *оборотная ведомость по нефинансовым активам* (ф. 0504035).

Учет операций по *поступлению* объектов произведенных активов ведется:

- в *журнале операций по выбытию и перемещению нефинансовых активов* — в части операций по принятию к учету объектов произведенных активов по сформированной первоначальной стоимости;
- *журнале по прочим операциям* — по иным операциям поступления объектов произведенных активов.

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

Типовая корреспонденция счетов по учету произведенных активов представлена в *табл. 4.13*.

Таблица 4.13

Типовая корреспонденция счетов по учету произведенных активов

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Дебет	Кредит
1	Приняты к учету произведенные активы при их приобретении, осуществлении капитальных вложений по улучшению объектов произведенных активов, неотделимых от них	0 103 00 000	0 106 00 000
2	Приняты к учету произведенные активы при получении земельных участков на праве постоянного (бессрочного) пользования	0 103 00 000	0 401 10 195
3	Приняты к учету (оприходованы) неучтенные произведенные активы по результатам инвентаризации	0 103 00 000	0 401 10 199
4	Изменена стоимость земельных участков, ранее принятых к бухгалтерскому учету, в связи с увеличением их кадастровой стоимости	0 103 00 000	0 401 10 176
5	Изменена стоимость земельных участков, ранее принятых к бухгалтерскому учету, в связи с уменьшением их кадастровой стоимости	0 401 10 176	0 103 00 000
6	Отражен финансовый результат от оценки произведенных активов до справедливой стоимости при их реализации (положительный финансовый результат)	0 103 00 000	0 401 10 176
7	Отражен финансовый результат от оценки произведенных активов до справедливой стоимости при их реализации (отрицательный финансовый результат)	0 401 10 176	0 103 00 000
8	Отражено внутреннее перемещение объектов произведенных активов, в том числе при предоставлении в аренду, безвозмездное пользование, сервитут, доверительное управление, концессию	0 103 00 000	0 103 00 000
9	Передан безвозмездно объект произведенных активов органу власти, государственному (муниципальному) учреждению, в том числе при прекращении права постоянного (бессрочного) пользования, иным правообладателям	0 401 20 000	0 103 00 000
10	Передан объект произведенных активов в рамках движения объектов между головным учреждением и структурными подразделениями (филиалами), главным распорядителем (распорядителем) и получателем бюджетных средств, в том числе при реорганизации	0 304 04 330	0 103 00 000
11	Выбыли объекты произведенных активов при их реализации	0 401 10 172 0 114 00 000	0 103 00 000

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Дебет	Кредит
12	Выбыли объекты непроизведенных активов, прошедших в негодность вследствие стихийных бедствий и других чрезвычайных ситуаций, на основании принятого решения об их списании	0 401 20 273 0 114 00 000	0 103 00 000
13	Отражена сумма уценки стоимости объекта непроизведенных активов, полученная в результате переоценки	0 401 30 000	0 103 00 000
14	Отражена сумма дооценки стоимости объекта непроизведенных активов, полученная в результате переоценки	0 103 00 000	0 401 30 000
15	Приняты к учету объекты непроизведенных активов по первоначальной стоимости при реорганизации учреждения в форме слияния, присоединения, разделения, выделения	0 103 00 000	0 304 06 000
16	Отражено вложение объектов непроизведенных активов в уставной капитал (фонд) организаций	0 215 30 000 0 114 00 000	0 103 00 000

Приведем примеры отражения непроизведенных активов в бюджетном учете.

Пример 4.7

Бюджетное учреждение «Областная больница № 3 города М.» 18 августа 2022 г. получило в бессрочное пользование земельный участок, расположенный под зданиями стационара, поликлиники, склада и трансформаторной подстанции. Кадастровая стоимость земельного участка составляет 3 500 000 ₽.

Следует принять во внимание: в бюджетном учете бюджетного учреждения данная хозяйственная ситуация отражена за счет субсидий на выполнение государственного (муниципального) задания; условно операции по формированию первоначальной стоимости непроизведенного актива и принятие его к учету отражаются в бюджетном учете бюджетного учреждения в один день.

В учете бюджетного учреждения «Областная больница № 3 города М.» данная хозяйственная ситуация будет отражена следующим образом (табл. 4.14).

Таблица 4.14

Журнал операций бюджетного учреждения «Областная больница № 3 города М.» за 18 августа 2022 г. (в части принятия к учету полученного земельного участка)

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Дебет	Кредит	Сумма, ₽
18 августа 2022 г.				
1	Принят к учету земельный участок, полученный учреждением в бессрочное пользование	4 103 11 330	4 401 10 195	3 500 000

Пример 4.8

Бюджетное учреждение здравоохранения «Областная больница № 2 города М.» обладает правом бессрочного пользования на земельный участок стоимостью в 7 000 000 ₽.

В границах этого земельного участка выделяются два участка с присвоением новых кадастровых номеров.

Дата отражения данной операции в бюджетном учете учреждения – 19 августа 2022 г.

Стоимость новых объектов составляет:

- участок № 1 – 4 500 000 ₽;
- участок № 2 – 2 500 000 ₽.

В учете бюджетного учреждения здравоохранения «Областная больница № 2 города М.» подобная хозяйственная ситуация будет отражена следующим образом (табл. 4.15).

Таблица 4.15

Журнал операций бюджетного учреждения «Областная больница № 2 города М.» за 19 августа 2022 г. (в части учета земельного участка)

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Дебет	Кредит	Сумма, ₽
<i>19 августа 2022 г.</i>				
1	Списан с бюджетного учета земельный участок, подвергшийся разделению	4 401 10 172	4 103 11 430	7 000 000
2	Оприходован земельный участок № 1	4 103 11 330	4 401 10 172	4 500 000
3	Оприходован земельный участок № 2	4 103 11 330	4 401 10 172	2 500 000

Пример 4.9

1 сентября 2022 г. бюджетному учреждению здравоохранения «Медицинский реабилитационный центр города С.» департаментом лесного хозяйства передан в пользование на пять лет участок леса в границах земель лесного фонда. Первоначальная стоимость участка леса составляет 15 000 000 ₽.

По истечении пяти лет участок леса возвращен Департаменту лесного хозяйства. Следует учесть, что данная хозяйственная ситуация осуществляется за счет средств на выполнение государственного задания.

В учете бюджетного учреждения здравоохранения «Медицинский реабилитационный центр города С.» эта ситуация будет отражена следующим образом (табл. 4.16).

Таблица 4.16

**Журнал операций бюджетного учреждения здравоохранения «Медицинский реабилитационный центр города С.» за 1 сентября 2022 г. – 31 августа 2027 г.
(в части учета участка леса)**

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Дебет	Кредит	Сумма, Р
<i>1 сентября 2022 г.</i>				
1	Передан бюджетному учреждению здравоохранения участок леса	4 103 11 330	4 401 10 195	15 000 000
<i>31 августа 2027 г.</i>				
2	Возвращен Департаменту лесного хозяйства участок леса	4 401 10 195	4 103 11 430	15 000

§ 4.5. Амортизация основных средств и нематериальных активов в бюджетном учете

Учет **амортизации** основных средств и нематериальных активов ведется на счете 0 104 00 000 «Амортизация».

Амортизация – величина стоимости актива, постепенно относимая в течение срока его полезного использования на расходы (уменьшение финансового результата).

Счет 0 104 00 000 «Амортизация» предназначен для сбора информации о начисленной сумме амортизации:

- объектов основных средств, принятых учреждением к учету;
- объектов нематериальных активов, принятых учреждением к учету;
- основных фондов в составе имущества казны;
- прав пользования активами.

По объектам непроизведенных активов амортизация не начисляется.

В рамках учебника мы остановимся на амортизации основных средств и нематериальных активов.

По объектам основных средств амортизация начисляется в соответствии с ФСБУ «Основные средства», утвержденным приказом Минфина России от 31.12.2016 № 257н.

По объектам нематериальных активов амортизация начисляется в соответствии с ФСБУ «Нематериальные активы», утвержденным приказом Минфина России от 15.11.2019 № 181н.

Показатель амортизации отражает величину стоимости основных средств и нематериальных активов, *перенесенную* на расходы (уменьшение финансового результата), причем стоимость этих активов переносится регулярно или в течение срока полезного использования основных средств и нематериальных активов.

Начисление амортизации начинается с первого числа месяца, следующего за месяцем принятия объекта к бухгалтерскому учету, и производится до полного погашения стоимости этого объекта либо его выбытия (в том числе по основанию списания объекта с бухгалтерского учета). Начисление не может производиться в размере свыше 100 % стоимости амортизируемого объекта; прекращается с первого числа месяца, следующего за месяцем полного погашения стоимости объекта или за месяцем выбытия этого объекта с бухгалтерского учета. Начисленная в размере 100 % стоимости амортизация на объекты, которые пригодны для дальнейшей эксплуатации (использования), не может служить основанием для принятия решения об их списании по причине полной амортизации и (или) нулевой остаточной стоимости.

Начисление амортизации объекта *не приостанавливается* в случаях, когда:

1) для основных средств:

– объект основных средств простаивает, не используется или удерживается для последующей передачи (списания);

– объект нематериальных активов не используется либо удерживается для отчуждения не в пользу организаций бюджетной сферы, –

за исключением случая, когда остаточная стоимость объекта основных средств или нематериального актива стала равной нулю;

2) для нематериальных активов:

– объект нематериальных активов не используется;

– удерживается для отчуждения не в пользу организаций бюджетной сферы, –

за исключением случая, когда остаточная стоимость объекта основных средств или нематериальных активов стала равна нулю – в этой ситуации начисление амортизации прекращается.

Амортизация объекта основных средств и нематериальных активов начисляется в соответствии с учетной политикой учреждения.

В соответствии с ФСБУ «Основные средства» и «Нематериальные активы» амортизация основных средств и нематериальных активов начисляется с учетом **срока их полезного использования**.

Срок полезного использования основных средств и нематериальных активов – период, в течение которого предусматривается использование объекта в деятельности учреждения в запланированных целях.

Срок полезного использования *объекта основных средств* определяется исходя из следующих условий:

1) для *основных средств*, по которым в соответствии с нормативными правовыми актами возможно определить срок полезного использования, – исходя из ожидаемого срока получения экономических выгод и (или) полезного потенциала, заключенных в активе, признаваемом объектом основных средств. При этом по объектам основных средств, включенным в амортизационные группы:

– с *первой по девятую* – срок полезного использования определяется по наибольшему сроку, установленному для указанных амортизационных групп (табл. 4.17);

Таблица 4.17

**Отнесение срока полезного использования объектов основных средств
к амортизационным группам**

Амортизационная группа	Срок полезного использования объекта основных средств, лет
Первая	2
Вторая	3
Третья	5
Четвертая	7
Пятая	10
Шестая	15
Седьмая	20
Восьмая	25
Девятая	30

– с *десятую* – срок полезного использования рассчитывается исходя из единых норм амортизационных отчислений на полное восстановление основных фондов народного хозяйства СССР, утвержденных постановлением Совета Министров СССР от 22.10.1990 № 1072 «О единых нормах амортизационных отчислений на полное восстановление основных фондов народного хозяйства СССР».

Амортизационные группы объектов основных средств определены в постановлении Правительства Российской Федерации от 01.01.2002 № 1 «О Классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы»;

2) для *основных средств*, по которым нормативная правовая база не содержит данных о сроке полезного использования, – исходя из рекомендаций, содержащихся в документах

производителя, входящих в комплектацию объекта имущества, и (или) на основании решения комиссии по поступлению и выбытию активов субъекта учета по поступлению и выбытию активов, принятого с учетом:

- ожидаемого срока использования этого объекта в соответствии с ожидаемой производительностью или мощностью;
- ожидаемого физического износа, зависящего от режима эксплуатации, естественных условий и влияния агрессивной среды, системы проведения ремонта;
- иных ограничений использования этого объекта, в том числе установленных согласно законодательству Российской Федерации;
- гарантийного срока использования объекта;
- сроков фактической эксплуатации и ранее начисленной суммы амортизации (для объектов, безвозмездно полученных от иных субъектов учета, государственных (муниципальных) организаций).

Сроком полезного использования нематериального актива является период, в течение которого учреждением предполагается использование актива.

Срок полезного использования *объекта нематериальных активов* определяется исходя из следующих условий:

1. Амортизация начисляется по объектам нематериальных активов с *определенным сроком полезного использования*. Срок полезного использования объектов нематериальных активов определяется *комиссией по поступлению и выбытию активов учреждения*.

При определении *срока полезного использования* объекта нематериальных активов учитываются следующие факторы:

- а) ожидаемый срок получения экономических выгод и (или) полезного потенциала, заключенных в активе, признаваемом объектом нематериальных активов;
- б) срок действия прав субъекта учета на результат интеллектуальной деятельности или средство индивидуализации и периода контроля над объектом нематериального актива;
- в) срок действия патента, свидетельства и других ограничений сроков использования объектов интеллектуальной собственности;
- г) срок полезного использования иного актива, с которым объект нематериальных активов непосредственного связан.

2. По объектам нематериальных активов с *неопределенным сроком полезного использования* (те нематериальные активы, по которым невозможно определить срок полезного использования) амортизация не начисляется до момента их реклассификации в подгруппу объектов нематериальных активов с определенным сроком полезного использования.

По объектам основных средств и нематериальных активов амортизация начисляется одним из методов, установленных в ФСБУ «Основные средства» и «Нематериальные активы». Начисление амортизации по объекту основных средств производится одним из следующих методов: линейный метод; метод уменьшаемого остатка; пропорционально объему продукции (услуг).

Линейный метод предполагает равномерное начисление постоянной суммы амортизации на протяжении всего срока полезного использования актива. Применяется в случае эксплуатации объектов основных средств в ходе выполнения субъектом учета государственных (муниципальных) полномочий (функций) либо для управленческих нужд при осуществлении деятельности по выполнению работ, оказанию услуг либо в иных случаях, предусмотренных учетной политикой.

Сумма ежемесячных амортизационных отчислений рассчитывается по формуле:

$$A = H \times П, \quad (2)$$

где A – месячная сумма амортизационных отчислений;

H – нормативное значение амортизационных отчислений;

$П$ – первоначальная стоимость основного средства.

Нормативное значение (норма) амортизационных отчислений рассчитывается по следующей формуле:

$$H = \frac{100}{12 \times C}, \quad (3)$$

где C – срок полезного использования основного средства в соответствии с установленной амортизационной группой.

При использовании *метода уменьшаемого остатка* годовая сумма амортизации определяется исходя из остаточной стоимости объекта на начало отчетного года и нормы амортизации, исчисленной исходя из срока полезного использования этого объекта и коэффициента не выше 3, используемого субъектом учета и установленного им в соответствии с учетной политикой организации.

Сумма ежемесячных амортизационных отчислений по методу уменьшаемого остатка рассчитывается по следующей формуле:

$$A = O \times k \times H, \quad (4)$$

где A – месячная сумма амортизационных отчислений;

O – остаточная стоимость основного средства на начало года (за первый год к расчету принимается первоначальная стоимость);

k – коэффициент ускорения;

H – нормативное значение амортизационных отчислений.

Метод начисления амортизации пропорционально объему продукции (услуг) заключается в начислении суммы амортизации, основанной на ожидаемом использовании или ожидаемой производительности основного средства. В соответствии с данным методом сумма амортизации может быть равна нулю во время остановки производства продукции (прекращения оказания услуг) с применением соответствующего объекта основных средств.

Сумма ежемесячных амортизационных отчислений по методу начисления амортизации пропорционально объему продукции (услуг) рассчитывается по следующей формуле:

$$A = \frac{\Pi \times V_{\text{мес}}}{V_{\text{общ}}}, \quad (5)$$

где A – месячная сумма амортизационных отчислений;

Π – стоимость основного средства;

$V_{\text{мес}}$ – объем продукции за месяц;

$V_{\text{общ}}$ – объем продукции исходя из производительности основного средства либо ожидаемый объем выпуска продукции в течение срока полезного использования основного средства.

Амортизация объекта основных средств начисляется с учетом особенностей, перечисленных ниже.

Особенности начисления амортизации на объекты основных средств

Объект основных средств стоимостью свыше 100 000 ₽

Амортизация начисляется в соответствии с рассчитанными нормами амортизации

**Объект основных средств стоимостью до 10 000 ₽ включительно
(за исключением объектов библиотечного фонда)**

Амортизация не начисляется. Первоначальная стоимость объекта основных средств, введенного (переданного) в эксплуатацию, списывается с балансового учета с одновременным отражением объекта основных средств на забалансовом учете

Иной объект основных средств стоимостью от 10 000 ₽ до 100 000 ₽ включительно

Амортизация начисляется в размере 100 % первоначальной стоимости при выдаче его в эксплуатацию

Объект библиотечного фонда стоимостью до 100 000 Р включительно

Амортизация начисляется в размере 100 % первоначальной стоимости при выдаче его в эксплуатацию

Методы начисления амортизации нематериальных активов аналогичны методам начисления амортизации основных средств (линейный метод, метод уменьшаемого остатка, метод начисления амортизации пропорционально объему продукции).

Амортизация объекта нематериальных активов начисляется с учетом перечисленных особенностей.

Особенности начисления амортизации на объекты нематериальных активов

Объекты нематериальных активов стоимостью свыше 100 000 Р

Амортизация начисляется в соответствии с нормами амортизации согласно применяемому методу

Объекты нематериальных активов стоимостью до 100 000 Р включительно

Амортизация начисляется в размере 100 % первоначальной стоимости при признании объекта в составе группы нематериальных активов

Субъект учета самостоятельно выбирает метод начисления амортизации основных средств и нематериальных активов с учетом наиболее точного отражения предполагаемого способа получения будущих экономических выгод или полезного потенциала, заключенных в активе.

Выбранный метод начисления амортизации применяется в отношении как объекта основных средств, так и нематериальных активов последовательно от периода к периоду, кроме случаев изменения ожидаемого способа получения будущих экономических выгод или полезного потенциала от использования объекта основных средств.

При проведении *переоценки* стоимости объектов основных средств и нематериальных активов пересчету подлежат как балансовая стоимость этих объектов, так и начисленные по ним суммы амортизации.

Безвозмездная передача объектов основных средств и нематериальных активов осуществляется по балансовой стоимости объекта с одновременной передачей суммы амортизации, начисленной на эти объекты нефинансовых активов.

Аналитические счета по данному счету формируются:

— по аналитическим группам синтетического счета объекта учета (22-й разряд номера счета рабочего плана счетов);

— аналитическим кодам вида синтетического счета объекта учета (23-й разряд);
 — статьям (подстатьям) КОСГУ (24–26-й разряды) в зависимости от экономического содержания факта хозяйственной жизни.

Данные группы и виды указаны в приказах Минфина России от 01.12.2010 № 157н, от 06.12.2010 № 162н, от 16.12.2010 № 174н, от 23.12.2010 № 183н. КОСГУ, используемые для аналитического учета по данному счету, содержатся в приказе Минфина России от 29.11.2017 № 209н.

Аналитический учет начисленной амортизации объектов нефинансовых активов ведется в *оборотной ведомости по нефинансовым активам* (ф. 0504035).

Аналитический учет начисленной амортизации ведется в разрезе:

— объектов нефинансовых активов (основных средств, нематериальных активов);
 — идентификационных номеров объектов нефинансовых активов (инвентарных, кадастровых, реестровых, учетных номеров).

Операции по амортизации нефинансовых активов отражаются в *журнале операций по выбытию и перемещению нефинансовых активов*.

Типовая корреспонденция счетов по учету амортизации представлена в *табл. 4.18*.

Таблица 4.18

**Типовая корреспонденция счетов по учету амортизации основных средств
и нематериальных активов**

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Дебет	Кредит
1	Начислена амортизация на объекты основных средств и нематериальных активов	0 401 20 271 0 109 00 000	0 104 00 000
2	Списана амортизация объектов основных средств и нематериальных активов при безвозмездной передаче, в том числе в рамках внутриведомственных расчетов	0 104 00 000	0 304 04 000 0 401 20 280 0 401 20 250
3	Отражена ранее начисленная амортизация при безвозмездном получении нефинансовых активов, в том числе в рамках внутриведомственных расчетов	0 304 04 000 0 401 10 190	0 104 00 000
4	Списана начисленная амортизация при выбытии объектов основных средств и нематериальных активов при их реализации, выбытии, вложении в уставный капитал (фонд) организаций, безвозмездной передаче иным организациям, за исключением государственных и муниципальных учреждений, физическим лицам, наднациональным организациям и правительствам иностранных государств, международным финансовым организациям в концессию, в финансовую (неоперационную) аренду	0 104 00 000	0 101 00 000 0 102 30 000

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Дебет	Кредит
5	Отражена сумма переоценки амортизации (при до- оценке объекта основных средств или нематери- альных активов)	0 401 30 000	0 104 00 000
6	Отражена сумма переоценки амортизации (при уценке объекта основных средств или нема- териальных активов)	0 104 00 000	0 401 30 000

Приведем примеры отражения в бюджетном учете амортизации.

Пример 4.10

Бюджетным учреждением здравоохранения «Медицинская клиника № 34» 21 января 2022 г. приобретены у коммерческих организаций «Автосалон» и «Мебель» основные средства за счет средств, полученных от приносящей доход деятельности:

- автомобиль (в рамках госконтракта), стоимость которого составляет 600 000 ₽ (в том числе НДС 20 %), срок полезного использования – пять лет, метод начисления амортизации – линейный;
- стол руководителю стоимостью 12 000 ₽ (в том числе НДС 20 %);
- офисные кресла в количестве 10 шт. стоимостью 6 000 ₽ (в том числе НДС 20 %) за единицу.

Согласно ведомственному нормативному акту к особо ценному движимому имуществу учреждения относится имущество, приобретенное за счет средств, выделенных учредителем на его приобретение, балансовая стоимость которого превышает 500 000 ₽. Приобретенный автомобиль к такому имуществу не относится.

Согласно учетной политике бюджетное учреждение использует счет 0 109 60 000 «Себестоимость готовой продукции, работ, услуг» в части амортизации основных средств и нематериальных активов. Примем во внимание, что все операции в январе (условно) произведены в один день.

В учете бюджетного учреждения здравоохранения «Медицинская клиника № 34» хозяйственная ситуация будет отражена следующим образом (табл. 4.19).

Таблица 4.19

Журнал операций бюджетного учреждения здравоохранения «Медицинская клиника № 34» за январь и февраль 2022 г. (в части приобретения основных средств и начисления амортизации)				
№ п/п	Содержание хозяйственной опе- рации	Дебет	Кредит	Сумма, ₽
21 января 2022 г. (условно все операции за январь произведены в один день)				
Автомобиль				
1	Сформирована первоначальная стоимость автомобиля	2 106 31 310	2 302 31 734	500 000

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Дебет	Кредит	Сумма, Р
2	Отражен «входной» НДС от стоимости автомобиля	2 210 12 561	2 302 31 734	100 000
3	Принят к учету автомобиль по сформированной первоначальной стоимости, передан в эксплуатацию	2 101 35 310	2 106 31 410	500 000
4	Произведена оплата за автомобиль	2 302 31 884	2 201 11 610	600 000
Стол руководителю				
5	Сформирована первоначальная стоимость стола руководителю	2 106 31 310	2 302 31 734	10 000
6	Отражен «входной» НДС от стоимости стола руководителю	2 210 12 561	2 302 31 734	2 000
7	Принят к учету стол руководителю по сформированной первоначальной стоимости, передан в эксплуатацию	2 101 36 310	2 106 31 410	10 000
8	Произведена оплата за стол руководителю	2 302 31 884	2 201 11 610	12 000
9	Начислена амортизация стола руководителю	2 109 60 271	2 104 36 410	10 000
Офисные кресла (на примере одного кресла)				
10	Сформирована первоначальная стоимость офисного кресла	2 106 31 310	2 302 31 734	5 000
11	Отражен «входной» НДС от стоимости офисного кресла	2 210 12 561	2 302 31 734	1 000
12	Принято к учету офисное кресло по сформированной первоначальной стоимости	2 101 36 310	2 106 31 410	5 000
13	Произведена оплата за офисное кресло	2 302 31 884	2 201 11 610	6 000
14	Передано в эксплуатацию офисное кресло, списано с балансового учета	2 109 60 271	2 101 36 410	5 000
15	Одновременно: отражено на забалансовом учете офисное кресло	21	—	5 000
28 февраля 2022 г.				
16	Начислена амортизация автомобиля: $500\,000\text{ Р} \div 5\text{ лет} \div 12\text{ месяцев} = 8\,333\text{ Р}$	2 109 60 271	2 104 35 410	8 333

Пример 4.11

В автономном учреждении «Радуга» на забалансовом счете 02 числилось основное средство – многофункциональное печатающее устройство, признанное не соответствующим критериям актива из-за прекращения деятельности, в которой оно использовалось. 22 августа 2022 г. комиссия по поступлению и выбытию активов приняла решение об использовании многофункционального печатающего устройства в другом виде приносящей доход деятельности.

Первоначальная стоимость основного средства составляет 120 000 ₽. Сумма амортизации – 78 000 ₽.

Учетной политикой автономного учреждения принята детализация аналитических счетов бюджетного учета по КОСГУ.

В учете автономного учреждения «Радуга» данная хозяйственная ситуация будет отражена следующим образом (*табл. 4.20*).

Таблица 4.20

**Журнал операций автономного учреждения «Радуга» за август 2022 г.
(в части восстановления в учете основного средства)**

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Дебет	Кредит	Сумма, ₽
<i>22 августа 2022 г.</i>				
1	Отражено в учете основное средство (многофункциональное печатающее устройство) по первоначальной стоимости	2 101 36 310	2 401 10 172	120 000
2	Восстановлена в учете сумма амортизации, начисленная на момент списания основного средства на забалансовый учет	2 401 10 172	2 401 36 411	78 000

Пример 4.12

Бюджетным учреждением «Библиотека № 7» 29 августа 2022 г. списаны по акту на списание книги, приобретенные за счет средств от приносящей доход деятельности, на сумму 17 000 ₽.

Причина списания – физический износ изданий. Комиссией по поступлению и выбытию активов принято решение об оприходовании макулатуры на сумму 2 000 ₽ для ее дальнейшей реализации.

В учете бюджетного учреждения «Библиотека № 7» данная хозяйственная ситуация будет отражена следующим образом (*табл. 4.21*).

Таблица 4.21

**Журнал операций бюджетного учреждения «Библиотека № 7»
за 29 августа 2022 г. (в части списания книг)**

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Дебет	Кредит	Сумма, ₽
<i>29 августа 2022 г.</i>				
1	Списаны книги по причине физического износа	2 104 37 446	2 101 38 410	17 000
2	Оприходована макулатура, полученная от списания книг	2 105 36 346	2 401 10 172	2 000

§ 4.6. Учет материальных запасов

Учет **материальных запасов** ведется на счете 0 105 00 000 «*Материальные запасы*».

Материальные запасы – материальные ценности, приобретенные (созданные) для потребления (использования) в процессе деятельности субъекта учета, в том числе для изготовления иных нефинансовых активов; готовая продукция; биологическая продукция; иные материальные ценности, приобретенные для продажи (товары); материальные ценности, приобретенные (созданные) в целях реализации полномочий по обеспечению техническими средствами реабилитации, лекарственными средствами, лекарственными препаратами, медицинскими изделиями, иными материальными ценностями отдельных категорий граждан (организаций).

Биологическая продукция – сельскохозяйственная и иная продукция как результат деятельности по биотрансформации, полученная (собранная) от биологических активов; предназначенные для отчуждения продукты биотрансформации объектов основных средств, непродуцированных активов, биоресурсов, не находящихся на балансе субъекта учета, относящихся к животному и растительному миру.

Бюджетный учет материальных запасов ведется в соответствии с ФСБУ «Запасы», утвержденным приказом Минфина России от 07.12.2018 № 256н.

Основными *группами материальных запасов* являются:

- материалы – материальные ценности, используемые в текущей деятельности субъекта учета в течение периода, не превышающего 12 месяцев, независимо от их стоимости, а также материальные ценности, приобретенные (созданные) в целях реализации полномочий по обеспечению техническими средствами реабилитации, лекарственными средствами, лекарственными препаратами, медицинскими изделиями, иными материальными ценностями отдельных категорий граждан (организаций);
- готовая продукция, биологическая продукция;
- товары;
- иные материальные запасы, в том числе материальные ценности, являющиеся материальными запасами в соответствии с нормативными правовыми

актами, регулирующими ведение бухгалтерского учета и составление бухгалтерской (финансовой) отчетности.

К материальным запасам также относится ряд нефинансовых активов независимо от их стоимости и срока службы, в том числе:

- орудия лова (тралы, неводы, сети, мережи и пр.);
- бензомоторные пилы, сучкорезки, сплавной трос, сезонные дороги, усы и временные ветки лесовозных дорог, временные здания в лесу сроком эксплуатации до двух лет (передвижные обогревательные домики, котлопункты, пилоточные мастерские, бензозаправки и пр.);
- лесные дороги, подлежащие рекультивации;
- специальная одежда, специальная обувь, форменная одежда, вещевое имущество, одежда и обувь, а также спортивная одежда и обувь в учреждениях здравоохранения, просвещения, социального обеспечения и других учреждениях;
- постельное белье и постельные принадлежности (матрацы, подушки, одеяла, простыни, пододеяльники, наволочки, покрывала, спальные мешки и т. п.), иной мягкий инвентарь.

Полный перечень материальных запасов этой категории приведен в приказе Минфина России от 01.12.2010 № 157н.

Поступление материальных запасов в организацию происходит в случаях:

- приобретения за плату;
- создания субъектом учета;
- получения безвозмездно;
- получения в обмен на другие активы;
- поступления в результате ликвидации основного средства.

Активы, относящиеся к запасам, принимаются к бухгалтерскому учету по *первоначальной стоимости*.

Первоначальной стоимостью запасов, приобретенных путем *обменной операции в обмен на иные активы*, за исключением денежных средств (их эквивалентов), является их справедливая стоимость на дату приобретения, за исключением случаев, когда:

- обменная операция не является обменной операцией на коммерческих условиях;
- справедливую стоимость полученных запасов и переданных активов невозможно надежно оценить.

Первоначальная стоимость материальных запасов, приобретенных в результате *обменных операций или созданных субъектом учета*, определяется в сумме фактически произведенных вложений, формируемых с учетом сумм НДС, предъявленных

субъекту учета поставщиками (исполнителями, продавцами), кроме приобретения (создания, получения, сбора) материальных запасов, используемых для выполнения работ, оказания услуг, облагаемых НДС.

Сумма фактически произведенных вложений включает:

1) цену приобретения и иные расходы, предусмотренные договором с поставщиком (исполнителем, продавцом), в том числе таможенные пошлины, невозмещаемые суммы НДС (иного налога), за вычетом полученных скидок (вычетов, премий, льгот);

2) расходы, непосредственно связанные с приобретением материальных запасов, в том числе:

— расходы на информационные и консультационные услуги, непосредственно связанные с приобретением материальных ценностей;

— суммы вознаграждений за оказание посреднических услуг при приобретении материальных запасов;

— расходы на заготовку и доставку материальных запасов до места их получения (использования), включая страхование доставки (далее при совместном упоминании – расходы по доставке материальных запасов);

— иные платежи, непосредственно связанные с приобретением материальных запасов.

Первоначальная стоимость материальных запасов *при изготовлении их собственными силами* определяется в сумме фактически произведенных вложений, формируемых в объеме затрат, связанных с изготовлением данных активов. В фактическую стоимость материальных запасов не включается сумма общехозяйственных и иных аналогичных расходов, кроме случаев, когда они непосредственно связаны с приобретением (изготовлением) материальных запасов. Первоначальной стоимостью материальных запасов, приобретаемых в результате *необменной операции*, является их справедливая стоимость на дату приобретения, определяемая методом рыночных цен.

При использовании *метода рыночных цен* справедливая стоимость материальных запасов определяется на основании:

— текущих рыночных цен;

— данных о недавних сделках с аналогичными или схожими активами, совершенных без отсрочки платежа.

При определении справедливой стоимости используются документально подтвержденные данные о рыночных ценах, сформированные *комиссией по поступлению и выбытию активов* субъекта учета самостоятельно путем изучения в отношении приобретенных (поступивших) материальных запасов рыночных цен в открытом доступе.

При определении справедливой стоимости в целях принятия к бухгалтерскому учету объекта запасов комиссией по поступлению и выбытию активов субъекта учета используются:

- данные о ценах на аналогичные материальные ценности, полученные в письменной форме от организаций-изготовителей;
- сведения об уровне цен, имеющиеся у органов государственной статистики, а также в средствах массовой информации и специальной литературе;
- экспертные заключения (в том числе экспертов, привлеченных на добровольных началах к работе в комиссии по поступлению и выбытию активов субъекта учета) о стоимости отдельных (аналогичных) объектов запасов.

Если материальные запасы, полученные в результате необменной операции, не могут быть оценены по справедливой стоимости, их первоначальная стоимость оценивается на основании данных об их стоимости, предоставленных передающей стороной. Если данные о стоимости передаваемых в результате необменной операции материальных запасов по каким-либо причинам не предоставляются передающей стороной либо определение справедливой стоимости материальных запасов на дату получения не представляется возможным, такие активы отражаются в составе запасов в условной оценке: один объект – 1 Р.

Первоначальная стоимость материалов, остающихся у учреждения *в результате разборки, ликвидации (утилизации) основных средств или иного имущества*, определяется на дату принятия к бухгалтерскому учету постоянно действующей комиссией по поступлению и выбытию активов. В таком случае первоначальная стоимость определяется методом рыночных цен. При этом расходы субъекта учета, связанные с демонтажем (разборкой), ликвидацией (утилизацией) имущества, в результате которых принимаются материалы, а также расходы по их транспортировке, сортировке, иные аналогичные расходы по приведению в состояние, пригодное для использования, относятся субъектом учета на расходы текущего периода и не учитываются при определении первоначальной стоимости материалов.

Материальные запасы, *полученные субъектом учета от собственника (учредителя) или иной организации бюджетной сферы*, подлежат признанию в бухгалтерском учете в оценке, определенной передающей стороной (собственником (учредителем), – по стоимости, отраженной в передаточных документах.

Первоначальная стоимость запасов, выраженная при их приобретении *в иностранной валюте*, оценивается в валюте Российской Федерации – рублевом эквиваленте, исчисленном на дату принятия запасов к бухгалтерскому учету (осуществления фактически произведенных вложений в приобретаемые запасы).

В случае перечисления согласно контрактам (договорам) предварительных платежей (авансов) в иностранной валюте в части расходов (затрат), включаемых

в фактически произведенные вложения, рублевый эквивалент исчисляется *на дату перечисления таких авансов*. При этом исчисление рублевого эквивалента по указанным расходам (затратам) в объеме денежных обязательств, принятых и неисполненных в иностранной валюте на дату признания запасов, осуществляется на дату принятия таких запасов к бухгалтерскому учету.

После принятия запасов к бухгалтерскому учету любые курсовые (счетные) разницы, связанные с оплатой принятых и неисполненных на дату признания запасов денежных обязательств, относятся *на финансовый результат текущего периода*.

Единица бухгалтерского учета материальных запасов выбирается субъектом учета самостоятельно с учетом положений, установленных в рамках формирования учетной политики субъекта учета или единой учетной политики при централизации учета, таким образом, чтобы обеспечить формирование полной и достоверной информации об этих материальных запасах, в том числе для представления внешним пользователям, а также надлежащий контроль за их сохранностью и движением.

В зависимости от характера запасов, порядка их приобретения и (или) использования единицей запасов является:

- номенклатурная (реестровая) единица;
- партия;
- однородная (реестровая) группа запасов.

Материальные запасы подлежат *переоценке*, которая осуществляется по состоянию на начало текущего года и производится путем пересчета их балансовой стоимости при переоценке, проводимой в случаях, установленных законодательством Российской Федерации. Результаты такой переоценки по состоянию на первое число текущего года не включаются в данные бухгалтерской (финансовой) отчетности предыдущего отчетного года и принимаются при формировании данных бухгалтерской (финансовой) отчетности на начало отчетного года. Результаты изменений первоначальной (балансовой) стоимости (переоценки) группы запасов подлежат отражению в бухгалтерском учете обособленно.

Для снижения потерь при изменении стоимости материальных запасов в учреждениях бюджетной сферы создается *резерв под снижение стоимости материальных запасов*. Резерв формируется в размере разницы между нормативно-плановой стоимостью (ценой) для целей распоряжения (реализации) (ценой продажи) материальных запасов и их балансовой стоимостью, если последняя выше текущей нормативно-плановой стоимости (цены) для целей распоряжения (реализации) (цены продажи) материальных запасов, и относится на финансовый результат текущего отчетного периода.

Резерв под снижение стоимости подлежит уменьшению в случае:

- выбытия материальных запасов, по которым был образован резерв;
- увеличения в последующих отчетных периодах нормативно-плановой стоимости (цены) для целей распоряжения (реализации) (цены продажи) материальных запасов, под снижение стоимости которых был создан резерв.

Уменьшение резерва под снижение стоимости нефинансовых активов относится на финансовый результат в части уменьшения расходов текущего отчетного периода, но не более суммы резерва под снижение стоимости нефинансового актива, отраженного на начало отчетного периода.

Признание запасов в качестве активов прекращается при их выбытии в случаях, представленных ниже.

Случаи выбытия материальных запасов с бюджетного учета организации

Потребление (использование) в деятельности субъекта учета (в том числе изготовление иных нефинансовых активов, отчуждение готовой продукции, биологической продукции)

Основания, предусматривающие принятие решения о списании государственного (муниципального) имущества

Прекращение по решению субъекта учета использования объекта для целей, предусмотренных при признании запасов, и прекращение получения субъектом учета экономических выгод или полезного потенциала от дальнейшего использования субъектом учета объекта запасов

Передача другой организации бюджетной сферы

Передача в результате продажи (дарения), обмена, распространения

Иные основания, предусматривающие прекращение права оперативного управления имуществом (в том числе выбытие в пределах норм естественной убыли, в результате потерь при стихийных бедствиях и иных чрезвычайных ситуациях, в результате хищений, недостач, гибели или уничтожения)

Выбытие материальных запасов *в пределах естественной убыли* производится с отражением в составе расходов (затрат) текущего периода.

Выбытие материальных запасов *в результате потерь при стихийных бедствиях и иных чрезвычайных ситуациях* производится с отнесением на чрезвычайные расходы по операциям с активами в составе финансового результата текущего отчетного периода.

Выбытие запасов *в результате хищений, недостач, гибели или уничтожения*, в том числе помимо воли владельца, производится в момент уничтожения или обнаружения недостачи с отнесением балансовой стоимости запасов на финансовый результат текущего отчетного периода (в уменьшение доходов от операций с активами). Сумма возмещения причиненного ущерба, подлежащая взысканию с виновного лица, отражается в составе финансового результата (доходы от операций с активами) по справедливой стоимости, определяемой методом рыночных цен.

Выбытие (отпуск) материальных запасов производится:

- по стоимости каждой единицы;
- средней стоимости.

Применение одного из указанных способов определения стоимости материальных запасов при выбытии по группе (виду) запасов осуществляется в течение отчетного периода непрерывно и не подлежит изменению. Определение средней стоимости материальных запасов производится по каждой группе (виду) запасов путем деления общей стоимости группы (вида) материальных запасов на их количество.

Способ списания материальных запасов по фактической стоимости единицы наиболее удобен при небольших объемах списания и наличии разнородных видов материалов; применяется также при выбытии материальных запасов, используемых учреждением в особом порядке (материальные ценности, содержащие драгоценные металлы, драгоценные камни, иные аналогичные ценности), или материальных запасов, которые не могут обычным образом заменять друг друга.

Списание материальных запасов по средней фактической стоимости оптимально в случае, когда учреждение для своих нужд приобретает, использует большие объемы однородных материалов.

Рассмотрим первичные учетные документы, принимаемые от поставщиков при поступлении в учреждение материальных запасов (документы-основания), а также первичные учетные документы, оформляемые учреждением при поступлении, перемещении и выбытии материальных запасов:

1. Поступление в учреждение материальных запасов оформляется *приходным ордером на приемку материальных ценностей (нефинансовых активов)* (ф. 0504207). Данный документ не составляется, если имеются первичные учетные документы – отгрузочные документы, предусмотренные условиями договора (контракта), оформленные надлежащим образом (письмо Минфина России от 07.12.2016 № 02-07-10/72795).

2. Учреждение в рамках формирования учетной политики вправе установить порядок применения *акта о приеме-передаче объектов нефинансовых активов* (ф. 0504101) при приобретении материальных запасов.

3. Когда имеются расхождения с данными документов поставщика при поступлении материальных ценностей, составляется *акт приемки материалов (материальных ценностей)* (ф. 0504220).

4. Материальные запасы, приобретенные по безналичному расчету у поставщиков, могут быть получены работниками учреждения на основании выданных учреждением *доверенностей* (ф. 0315001).

5. При приобретении материальных запасов через подотчетных лиц учреждения их оприходование осуществляется на основании *авансового отчета* (ф. 0504505) с приложением оправдательных документов.

6. Для оприходования материальных ценностей при их покупке у физических лиц, не являющихся индивидуальными предпринимателями, может оформляться *закупочный акт*, форма которого утверждается в учетной политике учреждения.

7. Передача материальных запасов в эксплуатацию, перемещение их внутри учреждения между материально ответственными лицами отражаются в бюджетном учете на основании:

- *требования-накладной* (ф. 0504204);
- *меню-требования на выдачу продуктов питания* (ф. 0504202);
- *ведомости на выдачу кормов и фуража* (ф. 0504203);
- *ведомости выдачи материальных ценностей на нужды учреждения* (ф. 0504210).

8. Результаты переоценки оформляются *актом о результатах переоценки нефинансовых активов*, составленным либо в произвольной форме, либо по форме, рекомендуемой Минфином России в письме от 08.02.2007 № 02-14-07/274.

9. При списании использованных в деятельности учреждения материальных запасов оформляются следующие первичные документы:

- *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);
- *акт о списании материальных запасов* (ф. 0504230);
- *акт о списании мягкого и хозяйственного инвентаря* (ф. 0504143);
- *путевые листы* (типовые межотраслевые формы путевых листов утверждены постановлением Госкомстата России от 28.11.1997 № 78).

10. При продаже материальных запасов оформляются следующие первичные учетные документы:

- *акт о списании материальных запасов* (ф. 0504230);
- *акт о списании мягкого и хозяйственного инвентаря* (ф. 0504143);
- *накладная на отпуск материалов (материальных ценностей) на сторону* (ф. 0504205);
- *требование-накладная* (ф. 0504204).

11. При списании недостающих (похищенных) материальных запасов, предметов мягкого инвентаря и посуды, а также потерь материальных запасов в объеме норм естественной убыли, материальных запасов, пришедших в негодность в результате стихийных бедствий, террористических актов, иных действий, оформляются следующие первичные учетные документы:

- акт о списании материальных запасов (ф. 0504230);
- акт о списании мягкого и хозяйственного инвентаря (ф. 0504143).

12. Безвозмездная передача материальных запасов оформляется *накладной на отпуск материалов (материальных ценностей) на сторону* (ф. 0504205). Помимо этого, при безвозмездной передаче материальных запасов учреждение в рамках формирования учетной политики вправе установить порядок применения *акта о приеме-передаче объектов нефинансовых активов* (ф. 0504101).

13. Передача материальных запасов в счет вклада в уставный капитал другой организации оформляется:

- *актом о приеме-передаче объектов нефинансовых активов* (ф. 0504101);
- *накладной на отпуск материалов (материальных ценностей) на сторону* (ф. 0504205).

Таким образом, для учета материальных запасов применяются формы первичных учетных документов, систематизированные в *табл. 4.22*.

Таблица 4.22

Формы первичных учетных документов по учету материальных запасов

№ п/п	Наименование формы документа	Код формы документа
Поступление материальных запасов		
Документы, принимаемые от поставщиков		
1	Акт о приеме-передаче объектов нефинансовых активов	ф. 0504101
2	Приходный ордер на приемку материальных ценностей (нефинансовых активов)	ф. 0504207
3	Акт приемки материалов (материальных ценностей)	ф. 0504220
4	Доверенность	ф. 0315001
5	Авансовый отчет	ф. 0504505
6	Закупочный акт	—
Передача материальных запасов в эксплуатацию		
7	Требование-накладная	ф. 0504204
8	Меню-требование на выдачу продуктов питания	ф. 0504202
9	Ведомость на выдачу кормов и фуража	ф. 0504203
10	Ведомость выдачи материальных ценностей на нужды учреждения	ф. 0504210
Переоценка материальных запасов		
11	Акт о результатах переоценки нефинансовых активов	—
Выбытие материальных запасов		
12	Меню-требование на выдачу продуктов питания	ф. 0504202
13	Ведомость на выдачу кормов и фуража	ф. 0504203

№ п/п	Наименование формы документа	Код формы документа
14	Ведомость выдачи материальных ценностей на нужды учреждения	ф. 0504210
15	Акт о списании материальных запасов	ф. 0504230
16	Акт о списании мягкого и хозяйственного инвентаря	ф. 0504143
17	Путевые листы	–
18	Накладная на отпуск материалов (материальных ценностей) на сторону	ф. 0504205
19	Акт о приеме-передаче объектов нефинансовых активов	ф. 0504101
20	Требование-накладная	ф. 0504204

Аналитические счета по данному счету формируются:

- по аналитическим группам синтетического счета объекта учета (22-й разряд номера счета рабочего плана счетов);
- аналитическим кодам вида синтетического счета объекта учета (23-й разряд);
- статьям (подстатьям) КОСГУ (24–26-й разряды) в зависимости от экономического содержания факта хозяйственной жизни – в случае ведения бюджетного учета в общем порядке;
- кодам подстатей КОСГУ и (или) кодам дополнительной детализации статей КОСГУ – при условии установления учреждением дополнительной детализации КОСГУ в учетной политике.

Аналитический учет материальных запасов ведется:

- по группам (видам);
- наименованиям;
- сортам (возрастным группам);
- количеству.

Аналитический учет ведется в разрезе:

- ответственных лиц;
- местонахождений объектов (адресов, мест хранения).

Аналитический учет материальных запасов, продуктов питания, молодняка животных и животных на откорме ведется в *карточках количественно-суммового учета материальных ценностей* (ф. 0504041).

Аналитический учет продуктов питания ведется в *оборотной ведомости по нефинансовым активам* (ф. 0504035), записи в которую производятся на основании данных:

- *накопительной ведомости по приходу продуктов питания* (ф. 0504037);
- *накопительной ведомости по расходу продуктов питания* (ф. 0504038).

Ежемесячно в оборотной ведомости по нефинансовым активам подсчитываются обороты и выводятся остатки (сальдо) на конец месяца.

Учет разбитой посуды ведется ответственными лицами в *книге регистрации боя посуды* (ф. 0504044).

Аналитический учет молодняка животных и животных на откорме ведется по видам и возрастным группам (животных на откорме – только по видам) в *книге учета животных* (ф. 0504039).

Передача материальных запасов работникам (сотрудникам) учреждения в личное пользование отражается в *карточке (книге) учета выдачи имущества в пользование* (ф. 0504206).

Ответственные лица ведут учет материальных запасов в *карточке (книге) учета материальных ценностей* по наименованиям, сортам и количеству.

Учет операций по поступлению материальных запасов ведется в соответствии с содержанием факта хозяйственной жизни:

- в *журнале операций по выбытию и перемещению нефинансовых активов* – в части операций принятия к учету материалов, товаров по сформированной фактической стоимости (в сумме фактических вложений) и операций по увеличению фактической (балансовой) стоимости материалов (оборудования, учитываемого в составе материалов, и т. п.) на сумму фактических затрат по их дооборудованию, модернизации;

- *журнале операций расчетов с поставщиками и подрядчиками либо журнале операций расчетов с подотчетными лицами* – в части операций поступления материальных запасов по фактической стоимости их приобретения (изготовления);

- *журнале по прочим операциям* – по иным операциям поступления объектов материальных запасов.

Учет операций по выбытию и перемещению материальных запасов ведется в *журнале операций по выбытию и перемещению нефинансовых активов*.

Типовая корреспонденция счетов по учету материальных запасов представлена в *табл. 4.23*.

Таблица 4.23

Типовая корреспонденция счетов по учету материальных запасов

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Дебет	Кредит
1	Поступили материальные запасы, приобретенные (изготовленные, созданные) в рамках государственного (муниципального) договора на нужды учреждения	0 105 00 000	0 302 34 000 0 208 34 000
2	Приняты к учету материальные запасы, поступившие в учреждение в рамках движения объектов между головным учреждением, обособленными подразделениями (филиалами), главным распорядителем (распорядителем) бюджетных средств и получателем бюджетных средств	0 105 00 000	0 304 04 000

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Дебет	Кредит
3	Оприходованы материальные запасы в сумме их фактической стоимости, сформированной при их приобретении (по нескольким договорам), изготовлении, в том числе хозяйственным способом	0 105 00 000	0 106 00 000
4	Приняты к учету материальные запасы, полученные безвозмездно	0 105 00 000	0 401 10 000
5	Приняты к учету материальные запасы, оставшиеся в распоряжении учреждения и полученные от ликвидации (разборки, утилизации) объектов основных средств	0 105 00 000	0 401 10 172
6	Приняты к учету материальные запасы (комплектующие, запасные части, ветопш, дрова, макулатура, металлолом, иные материалы), оставшиеся в распоряжении учреждения для хозяйственных нужд по результатам проведения ремонтных работ, в том числе работ по демонтажу экспериментальных устройств	0 105 00 000	0 401 10 199
7	Оприходованы неучтенные материальные запасы, выявленные при инвентаризации	0 105 00 000	0 401 10 199
8	Приняты к учету материальные запасы, поступившие в порядке возмещения в натуральной форме ущерба, причиненного виновным лицом	0 105 00 000	0 401 10 172
9	Оприходован молодняк животных, полученный в качестве приплода	0 105 00 000	0 401 10 199
10	Оприходованы материальные запасы в сумме их фактической стоимости, сформированной при их изготовлении хозяйственным способом (не для продажи)	0 105 00 000	0 106 00 000
11	Оприходованы материальные запасы, не поступившие на отчетную дату, при их получении	0 105 00 000	0 107 00 000
12	Израсходованы материальные запасы, списаны с учета потери в объеме норм естественной убыли материальных запасов, а также пришедшие в негодность предметы мягкого инвентаря и посуды	0 401 20 000 0 109 00 000	0 105 00 000
13	Израсходованы материальные запасы для изготовления нефинансовых активов	0 106 00 000	0 105 00 000
14	Реализованы материальные запасы (за исключением готовой продукции, товаров)	0 401 10 172	0 105 00 000
15	Выбыли материальные запасы, пришедшие в негодность вследствие физического износа	0 401 10 172	0 105 00 000
16	Выбыли материальные запасы вследствие выявленных недостач, хищений, уничтожений при террористических актах	0 401 10 172	0 105 00 000
17	Выбыли материальные запасы, пришедшие в негодность вследствие стихийных бедствий, иных бедствий, природного явления, катастроф	0 401 20 273	0 105 00 000

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Дебет	Кредит
18	Переданы материальные запасы в рамках расчетов между головным учреждением, обособленными подразделениями (филиалами), главным распорядителем (распорядителем) бюджетных средств и получателем бюджетных средств	0 304 04 000	0 105 00 000
19	Переданы безвозмездно материальные запасы	0 401 20 240 0 401 20 250	0 105 00 000
20	Переданы материальные запасы в уставный капитал другой организации	0 215 00 000	0 105 00 000
21	Переданы материальные запасы работникам учреждения в личное пользование для выполнения ими должностных обязанностей	0 401 20 272 0 109 00 000	0 105 00 000
22	Переведен молодняк животных в основное стадо	0 101 00 000	0 105 00 000

Приведем пример отражения материальных запасов в бюджетном учете.

Пример 4.13

В казенное учреждение образования «Государственный университет приборостроения» по договору поставки от 1 сентября 2022 г. поступили канцелярские товары на сумму 120 000 ₽, в том числе НДС – 20 000 ₽. Стоимость их доставки составила 3 600 ₽, в том числе НДС – 600 ₽. 2 сентября канцелярские товары выданы подотчетному лицу со склада.

Операции проведены за счет бюджетных средств. Следует принять во внимание, что, так как хозяйственная ситуация осуществляется за счет бюджетной деятельности, канцелярские товары принимаются к учету вместе с НДС. Также с НДС отражается в учете доставка канцелярских товаров.

В учете казенного учреждения образования «Государственный университет приборостроения» данная хозяйственная ситуация будет отражена следующим образом (табл. 4.24).

Таблица 4.24

Журнал операций казенного учреждения образования «Государственный университет приборостроения» за 1–2 сентября 2022 г. (в части учета материальных запасов)

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Дебет	Кредит	Сумма, ₽
<i>1 сентября 2022 г.</i>				
1	Поступили канцелярские товары по договору поставки	1 106 34 346	1 302 34 734	120 000
2	Оплачены канцелярские товары	1 302 34 834	1 304 05 346	120 000
3	Отражены принятые услуги по доставке канцелярских товаров	1 106 34 346	1 302 22 734	3 600

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Дебет	Кредит	Сумма, Р
<i>1 сентября 2022 г.</i>				
4	Оплачены услуги по доставке канцелярских товаров	1 302 22 834	1 304 05 222	3 600
5	Оприходованы канцелярские товары на склад	1 105 36 346	1 106 34 446	123 600
<i>2 сентября 2022 г.</i>				
6	Выданы канцелярские товары со склада материально ответственному лицу	1 401 20 272	1 105 36 446	123 600

Учет **готовой продукции** ведется на счетах 0 105 27 000 «Готовая продукция – особо ценное движимое имущество учреждения» и 0 105 37 000 «Готовая продукция – иное движимое имущество учреждения».

Готовая продукция – материальные ценности (изделия), созданные (произведенные) субъектом учета и предназначенные для отчуждения, прошедшие все стадии технологического процесса, а также укомплектованные изделия, прошедшие испытания и техническую приемку.

На дату выпуска (дату принятия к учету) готовая продукция принимается к учету *по плановой (нормативно-плановой) себестоимости*. По окончании месяца определяется *фактическая себестоимость* готовой продукции.

Затраты по изготовлению готовой продукции собираются на счете 0 109 00 000 «Затраты на изготовление готовой продукции, выполнение работ, услуг».

Между плановой и фактической себестоимостью может образоваться *разница (отклонения)*. Возникающие отклонения фактической себестоимости от плановой (нормативно-плановой) стоимости относятся на увеличение (уменьшение):

- остатка готовой продукции – в части нерезализованной готовой продукции;
- финансового результата текущего финансового года – в части реализованной продукции; продукции, переданной безвозмездно; продукции, списанной вследствие естественной убыли, брака, порчи, недостачи и т. п.

После выпуска из производства готовая продукция может быть:

- реализована покупателям;
- использована в собственной деятельности учреждения (редко).

Подробнее рассмотрим указанные выше варианты использования готовой продукции.

Реализация готовой продукции. После производства готовая продукция передается на склад для временного хранения. На складе учет готовой продукции производится по ее фактической себестоимости.

Материально ответственные лица ведут учет готовой продукции и заносят информацию в специальную *карточку учета материальных ценностей* (ф. 0504043), в которой указываются физические свойства продукции (количество, вес, длина и т. д.). Эти же параметры учитываются при передвижении товара со склада.

Основным учетным документом при хранении готовой продукции на складе является *требование-накладная* (ф. 0504204).

Реализация готовой продукции, произведенной государственным (муниципальным) учреждением, осуществляется на основании договорной цены: наценка определяется учреждением самостоятельно, однако величина наценки не должна противоречить нормативным правовым актам.

При продаже готовой продукции оформляется *накладная на отпуск материалов (материальных ценностей) на сторону* (ф. 0504205).

Использование готовой продукции для нужд учреждения. Бюджетное, автономное или казенное учреждение имеет право использовать изготовленную продукцию для своих нужд. Для этого ее в дальнейшем необходимо включить в состав материальных запасов или основных средств учреждения.

Перевод готовой продукции в состав материальных запасов или основных средств в целях ее дальнейшего использования для нужд учреждения осуществляется по *фактической себестоимости*, признаваемой фактической (первоначальной) стоимостью объекта. Перевод готовой продукции в состав других материальных запасов или основных средств оформляется *требованием-накладной* (ф. 0504204).

Таким образом, для учета готовой продукции применяются формы первичных учетных документов, систематизированные в *табл. 4.25*.

Таблица 4.25

Основные формы первичных учетных документов по учету готовой продукции

№ п/п	Наименование формы документа	Код формы документа
<i>Поступление готовой продукции на склад (выпуск из производства, хранение готовой продукции на складе)</i>		
1	Требование-накладная	ф. 0504204
2	Карточка учета материальных ценностей	ф. 0504043
<i>Реализация готовой продукции</i>		
3	Накладная на отпуск материалов (материальных ценностей) на сторону	ф. 0504205
<i>Использование готовой продукции для собственных нужд учреждения</i>		
4	Требование-накладная	ф. 0504204

Аналитические счета по данному счету формируются:

— по аналитическим группам синтетического счета объекта учета (22-й разряд номера счета рабочего плана счетов);

- аналитическим кодам вида синтетического счета объекта учета (23-й разряд);
- статьям (подстатьям) КОСГУ (24–26-й разряды) в зависимости от экономического содержания факта хозяйственной жизни – в случае ведения бюджетного учета в общем порядке;
- кодам подстатей КОСГУ и (или) кодам дополнительной детализации статей КОСГУ – при условии установления учреждением дополнительной детализации КОСГУ в учетной политике.

Аналитический учет готовой продукции, переданной на реализацию, ведется обособленно. Учет операций по поступлению, перемещению и выбытию готовой продукции ведется в *журнале операций по выбытию и перемещению нефинансовых активов*.

Типовая корреспонденция счетов по учету готовой продукции представлена в *табл. 4.26*.

Таблица 4.26

Типовая корреспонденция счетов по учету готовой продукции

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Дебет	Кредит
1	Принята к учету готовая продукция по плановой (нормативно-плановой) стоимости	0 105 27 000 0 105 37 000	0 109 00 000
2	Принята к учету разница между фактической и плановой себестоимостью готовой продукции, возникающая при определении фактической себестоимости готовой продукции по окончании месяца, в случае превышения фактической себестоимости над плановой (нормативно-плановой)		
	в части нереализованной продукции	0 105 27 000 0 105 37 000	0 109 60 000
	в части реализованной продукции	0 401 10 131	0 109 60 000
	в части продукции, списанной в результате потерь, в объеме норм естественной убыли	0 109 60 272 0 401 20 272	0 109 60 000
3	Принята к учету разница между фактической и плановой себестоимостью готовой продукции, возникающая при определении фактической себестоимости готовой продукции по окончании месяца, в случае превышения плановой (нормативно-плановой) себестоимости над фактической себестоимостью продукции		
	в части нереализованной продукции (способом «Красное сторно»)	0 105 27 000 0 105 37 000	0 109 60 000
	в части реализованной продукции (способом «Красное сторно»)	0 401 10 131	0 109 60 000
	в части продукции, списанной в результате потерь, в объеме норм естественной убыли (способом «Красное сторно»)	0 109 60 272 0 401 20 272	0 109 60 000
4	Приняты к учету хозяйственные операции по переводу готовой продукции в целях ее использования для нужд учреждения (по фактической себестоимости)		
	в состав основных средств	0 101 00 000	0 105 27 000 0 105 37 000
	в состав материальных запасов	0 105 00 000	0 105 27 000 0 105 37 000

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Дебет	Кредит
5	Реализована готовая продукция по плановой (нормативно-плановой) себестоимости на дату выпуска продукции	0 401 10 131	0 105 27 000 0 105 37 000
6	Использован резерв под снижение стоимости материальных запасов при реализации готовой продукции по цене реализации ниже нормативно-плановой стоимости и с учетом ранее созданного резерва	0 114 87 000	0 105 27 000 0 105 37 000
7	Списана естественная убыль готовой продукции	0 109 00 000	0 105 27 000 0 105 37 000
8	Списаны недостачи, хищения готовой продукции	0 401 10 172	0 105 27 000 0 105 37 000
9	Списаны потери готовой продукции при чрезвычайных обстоятельствах	0 401 20 000	0 105 27 000 0 105 37 000

Приведем пример отражения готовой продукции в бюджетном учете.

Пример 4.14

В учебной мастерской бюджетного учреждения дополнительного образования «Мастер» учащимися в рамках учебного процесса производятся столы, стулья, полки и шкафы.

Калькуляционная стоимость стола составила 800 ₽. Она включает в себя следующие расходы:

- вознаграждение ученику – 200 ₽;
- стоимость материалов – 200 ₽;
- коммунальные платежи – 109,4 ₽;
- заработная плата руководителя практики – 100 ₽;
- амортизационные отчисления – 100 ₽;
- начисления на заработную плату – 90,6 ₽.

В августе 2022 г. в учебной мастерской было произведено 20 столов, из которых 10 реализовано по цене 1 500 ₽ (в том числе НДС – 250 ₽). Пять столов переданы на нужды учреждения, остальные пять реализованы позднее.

Фактическая себестоимость стола по итогам месяца составила 900 ₽. Она включает в себя следующие расходы:

- коммунальные платежи – 209,4 ₽;
- вознаграждение ученику – 200 ₽;
- стоимость материалов – 200 ₽;
- заработная плата руководителя практики – 100 ₽;
- амортизационные отчисления – 100 ₽;
- начисления на заработную плату – 90,6 ₽.

Следует обратить внимание, что данная хозяйственная ситуация осуществляется за счет приносящей доход деятельности.

В учете бюджетного учреждения дополнительного образования «Мастер» подобная хозяйственная ситуация будет отражена следующим образом (табл. 4.27).

Таблица 4.27

**Журнал операций бюджетного учреждения дополнительного образования
«Мастер» за август 2022 г. (в части изготовления и реализации столов)**

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Дебет	Кредит	Сумма, Р
<i>Август 2022 г.</i>				
1	Принята к учету произведенная готовая продукция (столы) по плановой себестоимости: 10 шт. × 800 Р = 8 000 Р	2 105 37 346	2 109 60 211	3 000
		2 105 37 346	2 109 60 213	906
		2 105 37 346	2 109 60 271	1 000
		2 105 37 346	2 109 60 272	2 000
		2 105 37 346	2 109 60 223	1 094
<i>31 августа 2022 г.</i>				
2	Сформирована фактическая себестоимость столов: 10 шт. × 900 Р = 9 000 Р	2 109 60 211	2 202 11 737	3 000
		2 109 60 213	2 303 02 731	87
		2 109 60 213	2 303 06 731	6
		2 109 60 213	2 303 07 731	153
		2 109 60 213	2 303 10 731	660
		2 109 60 271	2 104 38 411	1 000
		2 109 60 272	2 105 36 446	2 000
		2 109 60 223	2 303 23 734	2 094
3	Списана разница между суммой фактических расходов и плановой себестоимостью по готовой продукции, которая была реализована в августе	2 401 10 131	2 109 60 223	1 000
4	Скорректирована себестоимость столов с учетом фактических расходов (в части нереализованных столов)	2 105 37 346	2 109 60 223	1 000
5	Переведена готовая продукция в состав основных средств: 5 шт. × 900 Р = 4 500 Р	2 101 38 310	2 105 37 446	4 500
6	Выданы в эксплуатацию столы	2 401 20 271	2 101 38 410	4 500
7	Начислены доходы от реализации готовой продукции: 10 шт. × 1 500 Р = 15 000 Р	2 205 31 564	2 401 10 130	15 000
8	Начислен НДС за десять столов	2 401 10 131	2 303 04 731	2 500
9	Списана готовая продукция по фактической себестоимости	2 401 10 131	2 105 37 446	9 000
10	Поступила выручка в кассу учреждения	2 201 34 510	2 205 31 664	15 000

Учет материальных ценностей, приобретенных учреждением и предназначенных для перепродажи (товаров), ведется на счете 0 105 38 000 «Товары – иное движимое имущество учреждения», торговой наценки – на счете 0 105 39 000 «Наценка на товары – иное движимое имущество учреждения».

Товары, приобретенные учреждением для продажи, принимаются к учету по их *фактической стоимости*.

Учреждения, осуществляющие розничную торговлю, вправе учитывать товары, переданные в реализацию, *по их розничной цене с обособленным учетом торговой наценки (торговой скидки)*.

Суммы торговых наценок (скидок) по товарам, реализованным, отпущенным, списанным с бюджетного учета вследствие их естественной убыли, брака, порчи, недостачи и т. п., отражаются в уменьшение финансового результата текущего финансового года. Относящиеся к нерезализованным товарам суммы наценок (скидок) уточняются по результатам инвентаризации (на основании инвентаризационных описей) путем увеличения (уменьшения) их стоимости в соответствии с установленными учреждением размерами сумм наценок (скидок) на соответствующие товары.

Рассмотрим первичные учетные документы, принимаемые от поставщиков при поступлении в учреждение товаров (документы-основания), а также первичные учетные документы, оформляемые учреждением при поступлении, перемещении и выбытии товаров:

1. Товары, приобретенные учреждением для продажи, принимаются к бухгалтерскому учету по фактической стоимости на основании:

- *акта приемки материалов (материальных ценностей)* (ф. 0504220);
- *накладной поставщика* (и других аналогичных документов).

2. Принятие к бухгалтерскому учету товаров при передаче их на реализацию отражается по розничной цене с обособленным учетом торговой наценки (торговой скидки), на основании *акта приемки материалов (материальных ценностей)* (ф. 0504220). При этом учреждением оформляется *бухгалтерская справка* (ф. 0504833).

3. Принятие к бухгалтерскому учету хозяйственных операций по реализации товаров осуществляется на основании:

- *справки-отчета кассира-операциониста* (ф. 0330106);
- *приходного кассового ордера* (ф. 0310001).

4. Суммы торговых наценок (скидок) по товарам, реализованным, отпущенным или списанным с бухгалтерского учета вследствие их естественной убыли, брака, порчи, недостачи и т. п., отражаются в бюджетном учете на основании *бухгалтерской справки* с приложением расчета реализованного наложения.

5. Принятие к бухгалтерскому учету товаров при передаче их на реализацию отражается по розничной цене с обособленным учетом торговой наценки (торговой скидки) на основании:

- акта приемки материалов (материальных ценностей);
- бухгалтерской справки с приложением расчета;
- накладной поставщика (и других аналогичных документов).

Таким образом, для учета товаров применяются формы первичных учетных документов, систематизированные в *табл. 4.28*.

Таблица 4.28

Основные формы первичных учетных документов по учету товаров

№ п/п	Наименование формы документа	Код формы документа
Принятие к учету товаров		
Документы, принимаемые от поставщиков		
1	Акт приемки материалов (материальных ценностей)	ф. 0504220
2	Накладная поставщика	–
Документы, оформляемые учреждением		
3	Бухгалтерская справка	ф. 0504833
Реализация товаров		
4	Справка-отчет кассира-операциониста	ф. 0330106
5	Приходный кассовый ордер	ф. 0310001
Учет торговой наценки		
6	Бухгалтерская справка	ф. 0504833

Аналитические счета по данному счету формируются:

- по аналитическим группам синтетического счета объекта учета (22-й разряд номера счета рабочего плана счетов);
- аналитическим кодам вида синтетического счета объекта учета (23-й разряд);
- статьям (подстатьям) КОСГУ (24–26-й разряды) в зависимости от экономического содержания факта хозяйственной жизни – в случае ведения бюджетного учета в общем порядке;
- кодам подстатей КОСГУ и (или) кодам дополнительной детализации статей КОСГУ – при условии установления учреждением в Учетной политике дополнительной детализации КОСГУ.

Аналитический учет товаров, переданных на реализацию, ведется в порядке, установленном учреждением в рамках формирования учетной политики, в разрезе:

- ответственных лиц;
- мест реализации.

Учет операций по поступлению товаров ведется в соответствии с содержанием факта хозяйственной жизни:

- в журнале операций по выбытию и перемещению нефинансовых активов – в части операций принятия к учету товаров;
- журнале операций расчетов с поставщиками и подрядчиками либо журнале операций расчетов с подотчетными лицами – в части операций поступления товаров;
- журнале по прочим операциям – по иным операциям поступления товаров.

Учет операций по выбытию и перемещению товаров ведется в журнале операций по выбытию и перемещению нефинансовых активов. Учет наценки на товары ведется в журнале операций по выбытию и перемещению нефинансовых активов.

Типовая корреспонденция счетов по учету товаров представлена в табл. 4.29.

Таблица 4.29

Типовая корреспонденция счетов по учету товаров

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Дебет	Кредит
1	Приняты к учету товары, приобретенные учреждением для продажи	0 105 38 000	0 208 00 000 0 302 24 000
2	Приняты к учету товары при передаче их на реализацию (по розничной цене с обособленным учетом торговой наценки (торговой скидки))	0 105 38 000	0 208 00 000 0 302 24 000
3	Увеличена стоимость товаров за счет наценки	0 105 38 000	0 105 39 000
4	Реализованы товары	0 401 10 131	0 105 38 000
5	Отражены суммы торговых наценок (скидок) по товарам, реализованным, отпущенным или списанным с бухгалтерского учета вследствие их естественной убыли, брака, порчи, недостачи и т. п. (способом «Красное сторно»)	0 401 10 131	0 105 39 000
6	Отражены суммы торговой наценки по выявленным недостачам товаров (ущербам, нанесенным товарам) (способом «Красное сторно»)	0 401 10 172	0 105 39 000
7	Отражены суммы торговой наценки по товарам, пришедшим в негодность вследствие стихийных бедствий (способом «Красное сторно»)	0 401 20 273	0 105 39 000
8	Использован резерв под снижение стоимости материальных запасов при реализации товара по цене реализации ниже нормативно-плановой стоимости и с учетом ранее созданного резерва	0 114 88 000	0 105 38 000

Приведем пример отражения товаров в бюджетном учете.

Пример 4.15

Бюджетное учреждение здравоохранения «Авиценна» осуществляет реализацию бахил. Для этого 1 августа 2022 г. им было закуплено 100 000 бахил по цене

3 ₽ за одну пару, в том числе НДС 20 %. Розничная цена бахил составила 6 ₽ за пару. В течение августа 2022 г. все закупленные бахилы были реализованы.

Следует принять во внимание, что данная хозяйственная ситуация осуществлена за счет приносящей доход деятельности.

В учете бюджетного учреждения здравоохранения «Авиценна» данная хозяйственная ситуация будет отражена следующим образом (табл. 4.30).

Таблица 4.30

**Журнал операций бюджетного учреждения здравоохранения «Авиценна»
за август 2022 г. (в части покупки и реализации товаров)**

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Дебет	Кредит	Сумма, ₽
<i>1 августа 2022 г.</i>				
1	Приняты к учету закупленные бахилы (по фактической стоимости)	2 105 38 349	2 302 34 734	250 000
2	Отражен «входной» НДС от стоимости бахил	2 210 12 561	2 302 34 734	50 000
3	Отражена наценка на товары, переданные на реализацию: 100 000 пар × × (6 ₽ – 2,5 ₽) = 350 000 ₽	2 105 38 349	2 105 39 349	350 000
<i>В течение августа 2022 г.</i>				
4	Начислен доход, полученный от реализации бахил физическим лицам	2 205 31 567	2 401 10 131	600 000
5	Поступила выручка, полученная от реализации бахил, в кассу учреждения	2 201 34 510	2 205 31 667	600 000
6	Списаны реализованные бахилы (по розничной цене)	2 401 10 131	2 105 38 446	600 000
7	Списана сумма торговой наценки по реализованным товарам (способом «Красное сторно»)	2 401 10 131	2 105 39 349	(350 000)
8	Отражен НДС от реализации бахил	2 401 10 131	2 304 04 731	120 000
9	Принят к вычету «входной» НДС, предъявленный поставщиком бахил	2 303 04 831	2 210 12 661	50 000

§ 4.7. Учет вложений в нефинансовые активы

Учет вложений в нефинансовые активы ведется на счете 0 106 00 000 «Вложения в нефинансовые активы». Этот счет предназначен для учета вложений (инвестиций) в объеме *фактических затрат* учреждения в объекты нефинансовых активов.

К таким активам относятся:

- основные средства;
- нематериальные активы;
- непроизведенные активы;
- материальные запасы;
- объекты государственной (муниципальной) казны;
- имущество концедента.

Для материальных запасов данный счет используется, если эти объекты нефинансовых активов приобретают и получают по нескольким договорам (например, помимо договора на приобретение материальных запасов заключаются договоры на их доставку, хранение и т. п.).

Фактические затраты учреждения в объекты нефинансовых активов формируются при приобретении, строительстве (создании), модернизации (реконструкции, в том числе с элементами реставрации; техническом перевооружении, достройке, дооборудовании), изготовлении нефинансовых активов.

Также этот счет предназначен для учета:

- затрат, связанных с выполнением НИОКР, технологических работ, которые впоследствии будут приняты к бухгалтерскому учету в качестве объектов нефинансовых активов;
- сумм произведенных капитальных вложений в нефинансовые активы, безвозмездно передаваемые в целях формирования стоимости нефинансовых активов.

Рассмотрим первичные учетные документы, принимаемые от поставщиков и оформляемые учреждением при формировании первоначальной стоимости нефинансовых активов:

1. Принятие к учету приобретенных (созданных, полученных безвозмездно) основных средств, нематериальных активов, непроизведенных активов, материальных запасов по сформированной первоначальной стоимости производится на основании:

- *приходного ордера на приемку материальных ценностей (нефинансовых активов)* (ф. 0504207);
- *требования-накладной* (ф. 0504204) — для основных средств и непроизведенных активов;
- *акта приемки материалов (материальных ценностей)* (ф. 0504220) — для материальных запасов;
- *акта о приеме-сдаче отремонтированных, реконструированных, модернизированных объектов основных средств* (ф. 0504103);
- *акта приемки-передачи*;
- *бухгалтерской справки* (ф. 0504833).

2. Учреждение в рамках формирования учетной политики вправе установить порядок применения *акта о приеме-передаче объектов нефинансовых активов* (ф. 0504101) при принятии к учету основных средств, нематериальных активов, произведенных активов и материальных запасов.

Таким образом, для учета вложений в нефинансовые активы применяются формы первичных учетных документов, систематизированные в *табл. 4.31*.

Таблица 4.31

**Формы первичных учетных документов
по учету вложений в нефинансовые активы**

№ п/п	Наименование формы документа	Код формы документа
Документы, принимаемые от поставщиков		
1	Акт приемки материалов (материальных ценностей)	ф. 0504220
2	Акт о приеме-передаче объектов нефинансовых активов	ф. 0504101
Документы, оформляемые учреждением		
3	Приходный ордер на приемку материальных ценностей (нефинансовых активов)	ф. 0504207
4	Требование-накладная	ф. 0504204
5	Бухгалтерская справка	ф. 0504833

Аналитические счета по данному счету формируются:

- по аналитическим группам синтетического счета объекта учета (22-й разряд номера счета рабочего плана счетов);
- аналитическим кодам вида синтетического счета объекта учета (23-й разряд);
- статьям (подстатьям) КОСГУ (24–26-й разряды) в зависимости от экономического содержания факта хозяйственной жизни.

Данные группы и виды указаны в приказах Минфина России от 01.12.2010 № 157н, от 06.12.2010 № 162н, от 16.12.2010 № 174н, от 23.12.2010 № 183н. КОСГУ, используемые для аналитического учета по данному счету, содержатся в приказе Минфина России от 29.11.2017 № 209н.

Аналитический учет по счету ведется в *многографной карточке* (ф. 0504054) либо в ином регистре бухгалтерского учета, предусмотренном согласно учетной политике для систематизации информации по соответствующей аналитической группе синтетического счета, в разрезе видов (кодов) затрат по каждому строящемуся (реконструируемому, модернизируемому), приобретаемому (изготавливаемому, создаваемому) объекту нефинансовых активов.

Аналитический учет по счету ведется в разрезе:

- объектов вложений в нефинансовые активы;
- идентификационных (кадастровых (при наличии) номеров;

- реестровых, учетных номеров или номеров (кодов) Федеральной адресной инвестиционной программы;
- ответственных лиц.

Учет операций по формированию финансовых вложений в нефинансовые активы ведется в соответствии с содержанием факта хозяйственной жизни: в *журнале операций по выбытию и перемещению нефинансовых активов*; *журнале операций расчетов с поставщиками и подрядчиками*; *журнале операций расчетов с подотчетными лицами*; *журнале операций по оплате труда*; *журнале по прочим операциям*.

Учет операций по принятию к учету нефинансовых активов (увеличению первоначальной (балансовой) стоимости нефинансовых активов) в сумме произведенных фактических вложений в нефинансовые активы ведется в *журнале операций по выбытию и перемещению нефинансовых активов*.

Типовая корреспонденция счетов по учету вложений в нефинансовые активы представлена в *табл. 4.32*.

Таблица 4.32

Типовая корреспонденция счетов по учету вложений в нефинансовые активы

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Дебет	Кредит
1	Приняты к учету хозяйственные операции по вложениям в объекты основных средств, нематериальных активов, непроектируемых активов, материальных запасов, прав пользования активами		
	при приобретении (изготовлении, строительстве) объектов нефинансовых активов	0 106 00 000	0 208 00 000 0 302 00 000
	при поступлении объектов нефинансовых активов во время перехода права собственности на указанные объекты в момент их отгрузки поставщиком	0 106 00 000	0 107 00 000
	при передаче объектов, в том числе объектов незавершенного строительства, в рамках расчетов между головным учреждением, обособленными подразделениями (филиалами)	0 106 00 000	0 304 04 000
2	Отнесена балансовая стоимость животных при их забое для получения продукции (мяса) в целях формирования вложений в материальные запасы	0 106 00 000	0 105 00 000
3	Сформирована фактическая стоимость по изготавливаемым материальным запасам, не предназначенным для продажи	0 106 00 000	0 101 00 000* 0 104 00 000 0 105 00 000 0 208 00 000 0 302 00 000 0 303 00 000

* Применяется в части введенных в эксплуатацию основных средств стоимостью до 10 000 руб. включительно, за исключением объектов библиотечного фонда независимо от их стоимости.

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Дебет	Кредит
4	Сформирована фактическая стоимость материальных запасов при их приобретении по нескольким договорам	0 106 00 000	0 107 00 000* 0 208 00 000 0 302 00 000
5	Сформирована фактическая стоимость материальных запасов при их безвозмездном получении в ходе централизованного снабжения (централизованных поставок), в том числе по затратам по нескольким договорам, распоряжениям, извещениям	0 106 00 000	0 304 04 000 0 401 10 190
6	Отражены вложения в объекты нефинансовых активов при организации работ за счет собственных ресурсов	0 106 00 000	0 101 00 000** 0 104 00 000 0 105 00 000 0 208 00 000 0 302 00 000 0 303 00 000
7	Приняты к учету объекты нефинансовых активов (увеличения их стоимости) по завершенным объемам вложений, законченным объемам работ по достройке, реконструкции (в том числе с элементами реставрации), техническому перевооружению, модернизации, дооборудованию объектов нефинансовых активов	0 101 00 000 0 102 00 000 0 103 00 000 0 105 00 000	0 106 00 000
8	Приняты к учету объекты нефинансовых активов в сумме произведенных вложений, сформированных при осуществлении НИОКР, технологических работ, результаты которых подлежат применению в деятельности учреждения (по которым получены положительные результаты)	0 102 00 000	0 106 00 000
9	Отнесены произведенные вложения, сформированные при осуществлении НИОКР, технологических работ, по которым не получены положительные результаты на финансовый результат текущего финансового года	0 401 10 172	0 106 00 000
10	Списаны произведенные капитальные вложения в объекты основных средств и нематериальных активов, связанных с их передачей иным организациям (за исключением организаций бюджетной сферы), а также физическим лицам	0 401 10 172	0 106 00 000
11	Переданы произведенные вложения в объекты нефинансовых активов в рамках расчетов между головным учреждением, обособленными подразделениями (филиалами)	0 304 04 000	0 106 00 000

* Применяется в случае приобретения материалов по аккредитиву при переходе права собственности на материальные запасы в момент их отгрузки поставщиком.

** Применяется в части введенных в эксплуатацию основных средств стоимостью до 10 000 ₽ включительно, за исключением объектов библиотечного фонда независимо от их стоимости.

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Дебет	Кредит
12	Переданы произведенные вложения в объекты нефинансовых активов при их передаче государственным и муниципальным предприятиям	0 401 20 280	0 106 00 000
13	Списаны произведенные вложения в объекты незавершенного строительства, уничтоженные в результате стихийных и иных бедствий, опасного природного явления, катастрофы	0 401 20 273	0 106 00 000
14	Списаны произведенные вложения в объекты незавершенного строительства, уничтоженные в результате террористических актов, иных действий, произведенных вне зависимости от воли учреждения как правообладателя	0 401 10 172	0 106 00 000
15	Признаны произведенные вложения в объекты незавершенного строительства расходами текущего финансового года при принятии решения о прекращении строительства	0 401 10 172	0 106 00 000

Приведем пример отражения в бюджетном учете вложений в нефинансовые активы.

Пример 4.16

1 августа 2022 г. в бюджетное учреждение реабилитации «Многофункциональный городской реабилитационный центр» по договору поставки с ООО «Канцелярия» поступили канцелярские принадлежности на сумму 72 000 ₽, в том числе НДС – 12 000 ₽. Стоимость их доставки согласно договору с ООО «Везу» составила 6 000 ₽, в том числе НДС – 1 000 ₽. Операции проведены за счет приносящей доход деятельности.

В бюджетном учете учреждения данная хозяйственная ситуация будет отражена следующим образом (табл. 4.33).

Таблица 4.33

Журнал операций казенного учреждения реабилитации «Многофункциональный городской реабилитационный центр» за 1 августа 2022 г. (в части приобретения канцелярских принадлежностей)				
№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Дебет	Кредит	Сумма, ₽
<i>1 августа 2022 г.</i>				
1	Поступили канцелярские принадлежности по договору поставки с ООО «Канцелярия»	2 106 34 346	2 302 34 734	60 000
2	Отражен «входной» НДС от стоимости канцелярских принадлежностей	2 210 12 561	2 302 34 734	12 000

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Дебет	Кредит	Сумма, Р
3	Оплачено ООО «Канцелярия» с расчетного счета, открытого в органе казначейства	2 302 34 834	2 201 11 610	72 000
4	Отражены услуги по доставке согласно договору с ООО «Везу»	2 106 34 346	2 302 22 734	5 000
5	Отражен «входной» НДС от стоимости доставки	2 210 12 561	2 302 22 734	1 000
6	Оплачено ООО «Везу» с расчетного счета, открытого в органе казначейства	2 302 22 834	2 201 11 610	6 000
7	Оприходованы канцелярские принадлежности на склад	2 105 36 346	2 106 34 446	65 000
8	Принят к зачету «входной» НДС	2 303 04 831	2 210 12 661	13 000

§ 4.8. Учет нефинансовых активов в пути

Учет основных средств и материальных запасов в пути ведется на счете 0 107 00 000 «Нефинансовые активы в пути». Этот счет предназначен для учета основных средств и материальных запасов, *отгруженных поставщиками, но не поступивших к концу отчетного периода в учреждение.*

Счет 0 107 00 000 «Нефинансовые активы в пути» применяется при осуществлении расчетов с поставщиками в рамках:

- заключенных контрактов, договоров поставки, предусматривающих переход права собственности на имущество на дату его отгрузки вне зависимости от получения этого имущества учреждением;
- заключенных контрактов, договоров поставки при осуществлении расчетов по аккредитиву;
- централизованного снабжения (при наличии *извещения* (ф. 0504805).

Основанием для принятия к учету данных активов являются *отгрузочные документы поставщика (накладные поставщика, требования-накладные* (ф. 0504204) со штампами транспортного узла (станции, порта и др.), удостоверяющие отправку груза.

При поступлении активов в учреждение принимаются к учету следующие первичные учетные документы, подтверждающие факт получения имущества учреждением:

- товарные и транспортные накладные;
- акты приема-передачи.

Аналитический учет по счету ведется в разрезе:

- объектов нефинансовых активов в пути (основных средств, материальных запасов);
- идентификационных номеров (учетных номеров или номеров (кодов) федеральной адресной инвестиционной программы) нефинансовых активов в пути;
- контрагентов (поставщиков).

Аналитические счета по данному счету формируются:

- по аналитическим группам синтетического счета объекта учета (22-й разряд номера счета рабочего плана счетов);
- аналитическим кодам вида синтетического счета объекта учета (23-й разряд);
- статьям (подстатьям) КОСГУ (24–26-й разряды) в зависимости от экономического содержания факта хозяйственной жизни.

Данные группы и виды указаны в приказах Минфина России от 01.12.2010 № 157н, от 06.12.2010 № 162н, от 16.12.2010 № 174н, от 23.12.2010 № 183н. КОСГУ, используемые для аналитического учета по данному счету, содержатся в приказе Минфина России от 29.11.2017 № 209н.

Аналитический учет нефинансовых активов в пути ведется по отдельным поставщикам в *карточке количественно-суммового учета материальных ценностей* (ф. 0504041).

Учет операций по поступлению нефинансовых активов в пути ведется в соответствии с содержанием факта хозяйственной жизни:

- в *журнале операций расчетов с поставщиками и подрядчиками*;
- *журнале по прочим операциям*.

Учет операций по выбытию, перемещению нефинансовых активов в пути ведется в *журнале операций по выбытию и перемещению нефинансовых активов*.

Типовая корреспонденция счетов по учету нефинансовых активов в пути представлена в *табл. 4.34*.

Таблица 4.34

Типовая корреспонденция счетов по учету нефинансовых активов в пути

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Дебет	Кредит
1	Отражена стоимость нефинансовых активов, отгруженных поставщиком, но не полученных учреждением-получателем		
	при централизованном снабжении между учреждениями, подведомственными одному ГРБС	0 107 00 000	0 304 04 000
	при осуществлении расчетов по аккредитивам	0 107 00 000	0 201 26 610
	в рамках заключенных контрактов и договоров с поставщиком	0 107 00 000	0 302 00 000
2	Получены нефинансовые активы, находящиеся в пути	0 106 00 000 0 105 00 000	0 107 00 000

Приведем пример отражения в бюджетном учете нефинансовых активов в пути.

Пример 4.17

Казенному учреждению здравоохранения «Многопрофильная медицина» в рамках централизованного снабжения выделен аппарат МРТ стоимостью 10 000 000 ₽. Доставку и монтаж должна выполнить специализированная организация по договору с ГРБС (средств соответствующего бюджета).

Извещение от ГРБС (средств соответствующего бюджета) (ф. 0504805) датировано 29 декабря 2021 г., аппарат поступил в казенное учреждение 17 января 2022 г., введен в эксплуатацию 20 января 2022 г.

В учете казенного учреждения «Многопрофильная медицина» данная хозяйственная ситуация будет отражена следующим образом (табл. 4.35).

Таблица 4.35

Журнал операций казенного учреждения «Многопрофильная медицина» за 29 декабря 2021 г. – 20 января 2022 г. (в части поступления аппарата МРТ)

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Дебет	Кредит	Сумма, ₽
<i>29 декабря 2021 г.</i>				
1	Отражена стоимость аппарата МРТ на основании извещения (ф. 0504805)	1 107 31 310	1 304 04 310	10 000 000
<i>17 января 2022 г.</i>				
2	Сформирована первоначальная стоимость аппарата МРТ (на дату поступления основного средства в казенное учреждение)	1 106 31 310	1 107 31 410	10 000 000
<i>20 января 2022 г.</i>				
3	Оприходован аппарат МРТ	1 101 34 310	1 106 31 410	10 000 000

§ 4.9. Учет затрат на изготовление готовой продукции, выполнение работ, услуг

Учет затрат на изготовление готовой продукции, выполнение услуг ведется на счете 0 109 00 000 «Затраты на изготовление готовой продукции, выполнение работ, услуг». Этот счет предназначен для учета операций по формированию себестоимости указанных разновидностей деятельности.

Затраты учреждения делятся:

- на прямые затраты, напрямую относимые к себестоимости готовой продукции, работ, услуг;
- накладные расходы производства готовой продукции, работ, услуг;
- общехозяйственные расходы.

Распределение накладных расходов производится пропорционально:

- прямым затратам по оплате труда;
- материальным затратам;
- иным прямым затратам;
- объему выручки от реализации продукции (работ, услуг);
- иному показателю, характеризующему результаты деятельности учреждения.

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

Учреждение организует учет затрат:

- по экономическим элементам и статьям калькуляции (в зависимости от отраслевых особенностей);
- способу включения в себестоимость (прямые и накладные);
- связи с технико-экономическими факторами (условно-постоянные и условно-переменные (накладные) в целях нормирования, лимитирования и т. д.).

Способ калькулирования себестоимости единицы продукции (объема работы, услуги) и база распределения накладных расходов между объектами калькулирования выбираются учреждением или органом, осуществляющим функции и полномочия учредителя, таким образом, чтобы оптимизировать степень полезности учетных данных для целей управления при допустимом уровне трудоемкости учетных процедур.

Общехозяйственные расходы учреждения, произведенные за отчетный период (месяц), согласно утвержденной учреждением учетной политике распределяются:

- на себестоимость реализованной готовой продукции, оказанных работ, услуг – в части распределяемых расходов;
- увеличение расходов текущего финансового года – в части нераспределяемых расходов.

Продукция (работы), не прошедшая всех стадий (фаз, переделов), предусмотренных технологическим процессом, а также изделия неукomплектованные, не прошедшие испытания и технической приемки, относятся к незавершенному производству.

Незавершенное производство отражается в бухгалтерском учете по фактической себестоимости прямых затрат. Сумма общехозяйственных расходов

учреждения не включается в фактическую стоимость незавершенного производства.

Незавершенное производство – совокупность фактически понесенных субъектом учета затрат на изготовление готовой продукции, выполнение работ, оказание услуг, приходящихся на не прошедшую всех стадий технологического процесса продукцию, а также на изделия неукomплектованные, не прошедшие испытания и техническую приемку, и (или) на объем не завершенных выполнением работ (этапов работ), услуг.

Принятие расходов к учету при формировании себестоимости готовой продукции, работ, услуг осуществляется по расходам:

- не подлежащим распределению между различными видами продукции (работ, услуг) – на основании первичных учетных документов, подтверждающих выполнение операций;
- подлежащим распределению между различными видами продукции (работ, услуг) – на основании *бухгалтерской справки* (ф. 0504833).

Списание расходов при формировании себестоимости осуществляется на основании *требования-накладной* (ф. 0504204):

- 1) при списании затрат на изготовление готовой продукции по плановой (нормативно-плановой) стоимости на дату ее выпуска;
- 2) при осуществлении следующих операций:
 - списание разницы между фактической и плановой себестоимостью нерализованной продукции на увеличение (уменьшение) ее остатка;
 - списание разницы между фактической и плановой себестоимостью рализованной продукции на увеличение (уменьшение) финансового результата;
 - отнесение на уменьшение финансового результата себестоимости выполненных работ, оказанных услуг и нераспределяемых общехозяйственных расходов.

Аналитические счета по данному счету формируются:

- по аналитическим группам синтетического счета объекта учета (22-й разряд номера счета рабочего плана счетов);
- аналитическим кодам вида синтетического счета объекта учета (23-й разряд);
- статьям (подстатьям) КОСГУ (24–26-й разряды) в зависимости от экономического содержания факта хозяйственной жизни – в случае ведения бюджетного учета в общем порядке;

– кодам подстатей КОСГУ и (или) кодам дополнительной детализации статей КОСГУ – при условии установления учреждением дополнительной детализации КОСГУ в учетной политике (по согласованию с субъектом консолидации).

Данные группы и виды указаны в приказах Минфина России от 01.12.2010 № 157н, от 06.12.2010 № 162н, от 16.12.2010 № 174н, от 23.12.2010 № 183н. КОСГУ, используемые для аналитического учета по данному счету, содержатся в приказе Минфина России от 29.11.2017 № 209н.

Аналитический учет по счету ведется в *многографной карточке* (ф. 0504054) в разрезе видов производимой учреждением готовой продукции, выполняемых работ, услуг по видам (кодам – при их наличии) расходов.

Учет затрат учреждения ведется в соответствии с содержанием факта хозяйственной жизни:

- в журнале операций по оплате труда;
- журнале операций расчетов с поставщиками и подрядчиками;
- журнале операций расчетов с подотчетными лицами;
- журнале операций по выбытию и перемещению нефинансовых активов;
- журнале по прочим операциям.

Учет операций, касающихся:

- формирования себестоимости готовой продукции (выполняемых работ, оказываемых услуг);
- принятия к учету готовой продукции;
- отражения отклонений фактической себестоимости от плановой (нормативно-плановой) стоимости;
- отнесения сформированной себестоимости затрат, произведенных общехозяйственных расходов на соответствующие счета финансового результата, – ведется в журнале по прочим операциям.

Типовая корреспонденция счетов по учету затрат на изготовление готовой продукции, выполнение работ, услуг представлена в табл. 4.36.

Таблица 4.36

**Типовая корреспонденция счетов по учету затрат на изготовление
готовой продукции, выполнение работ, услуг**

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Дебет	Кредит
1	Сформирована фактическая стоимость готовой продукции	0 109 60 000 0 109 70 000 0 109 80 000	0 101 00 000 0 104 00 000 0 105 00 000 0 208 00 000 0 302 00 000 0 303 00 000

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Дебет	Кредит
2	Сформирована фактическая стоимость готовой продукции (при изготовлении различных видов готовой продукции)	0 109 60 000	0 109 70 000
3	Приняты к учету общехозяйственные расходы учреждения	0 109 80 000	0 101 00 000 0 104 00 000 0 105 00 000 0 208 00 000 0 302 00 000 0 303 00 000
4	Приняты к учету хозяйственные операции распределения общехозяйственных расходов, произведенных за отчетный период (месяц) при формировании фактической стоимости изготовления различных видов готовой продукции, выполняемых работ, оказываемых услуг	0 109 60 000 0 401 20 200	0 109 80 000 0 109 80 000
5	Принята к учету готовая продукция по плановой (нормативно-плановой) стоимости	0 105 00 000	0 109 00 000
6	Приняты к учету хозяйственные операции по списанию затрат на изготовление готовой продукции, выполнение работ, услуг по плановой (нормативно-плановой) стоимости	0 105 00 000	0 109 60 000
7	Отнесены общехозяйственные расходы на уменьшение финансового результата	0 401 10 000	0 109 80 000
8	Отнесена фактическая себестоимость оказанных учреждением услуг (выполненных работ) на уменьшение финансового результата текущего финансового года	0 401 10 000	0 109 60 000
9	Принята к учету разница между фактической и плановой себестоимостью готовой продукции, возникающая при определении фактической себестоимости готовой продукции по окончании месяца		
	1) в случае превышения фактической себестоимости над плановой (нормативно-плановой) в части		
	нереализованной продукции	0 105 00 000	0 109 60 000
	реализованной продукции	0 401 10 131	0 109 60 200
	продукции, списанной в результате потерь, в объеме норм естественной убыли	0 109 60 272 0 401 10 272	0 109 60 200
	2) в случае превышения плановой (нормативно-плановой) себестоимости над фактической себестоимостью продукции в части		
	нереализованной продукции (способом «Красное сторно»)	0 105 00 000	0 109 60 000
	реализованной продукции (способом «Красное сторно»)	0 401 10 131	0 109 60 200
	продукции, списанной в результате потерь, в объеме норм естественной убыли (способом «Красное сторно»)	0 109 60 272 0 401 10 272	0 109 60 200
10	Списана естественная убыль готовой продукции	0 109 00 000 0 401 20 272	0 105 00 000

Приведем пример отражения затрат на изготовление готовой продукции, выполнение работ, услуг в бюджетном учете.

Пример 4.18

Государственное бюджетное учреждение «Комбинат общественного питания малоимущих граждан» изготавливает один вид готовой продукции – творог жирностью 9 %. Для производства используются молоко, закваска.

В марте 2022 г. были понесены следующие расходы:

- материальные запасы (молоко и закваска) на сумму 140 000 ₽;
- заработная плата сотрудников – 90 000 ₽;
- амортизация основных средств – 40 000 ₽;
- коммунальные услуги – 30 000 ₽;
- отчисления в страховые фонды – 27 180 ₽.

За месяц была реализована 1 000 пачек творога. Нормативно-плановая себестоимость одной пачки – 101,18 ₽. Превышение фактических затрат на производство 1 000 пачек творога произошло за счет увеличения стоимости сырья на 5 000 ₽.

В учете бюджетного учреждения «Комбинат общественного питания малоимущих граждан» данная хозяйственная ситуация будет отражена следующим образом (табл. 4.37).

Таблица 4.37

Журнал операций государственного бюджетного учреждения «Комбинат общественного питания малоимущих граждан» за март 2022 г. (в части отражения операций по формированию себестоимости готовой продукции)

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Дебет	Кредит	Сумма, ₽
<i>Март 2022 г.</i>				
1	Сформирована фактическая себестоимость готовой продукции за счет			
	материальных запасов	2 109 60 272	2 105 36 346	140 000
	амортизации основных средств	2 109 60 271	2 104 38 411	40 000
	заработной платы работников	2 109 60 211	2 302 11 737	90 000
	отчислений на обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством	2 109 60 213	2 303 02 731	2 610
	отчислений на обязательное медицинское страхование	2 109 60 213	2 303 07 731	4 590
	отчислений на страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний	2 109 60 213	2 303 06 731	180
	отчислений на обязательное пенсионное страхование	2 109 60 213	2 303 10 731	19 800
	коммунальных услуг	2 109 60 223	2 302 23 734	30 000

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Дебет	Кредит	Сумма, Р
2	Принята к учету готовая продукция по нормативно-плановой себестоимости, сформированной за счет			
	материальных запасов	2 105 37 442	2 109 60 272	135 000
	амортизации основных средств	2 105 37 442	2 109 60 271	40 000
	заработной платы работников	2 105 37 442	2 109 60 211	90 000
	отчислений на обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством	2 105 37 442	2 109 60 213	2 610
	отчислений на обязательное медицинское страхование	2 105 37 442	2 109 60 213	4 590
	отчислений на страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний	2 105 37 442	2 109 60 213	180
	отчислений на обязательное пенсионное страхование	2 105 37 442	2 109 60 213	19 800
	коммунальных услуг	2 105 37 442	2 109 60 223	30 000
3	Принята к учету разница между фактической и плановой себестоимостью готовой продукции, возникающая при определении фактической себестоимости готовой продукции по окончании месяца	2 401 10 131	2 109 60 272	5 000

§ 4.10. Учет права пользования активами

Учет прав пользования активами ведется на счете 0 111 00 000 «Права пользования активами».

Данный счет предназначен для учета:

— объектов *операционной аренды* — прав пользования активами, осуществляемого пользователем (арендатором). Учет операционной аренды ведется в соответствии с ФСБУ «Аренда», утвержденным приказом Минфина России от 31.12.2016 № 258н;

— неисключительных прав пользования *на результаты интеллектуальной деятельности* (прав пользования на результаты интеллектуальной деятельности в соответствии с лицензионными договорами либо иными документами, подтверждающими существование такого права). Учет результатов интеллектуальной деятельности ведется в соответствии с ФСБУ «Нематериальные активы».

4.10.1. Учет права пользования по договору аренды

В соответствии с ФСБУ «Аренда» аренда подразделяется на операционную и неоперационную.

Объекты учета аренды считаются объектами учета *операционной аренды*, если из условий пользования имуществом предусматривается (вместе или отдельно) следующее:

- срок использования имущества меньше и несопоставим с оставшимся сроком полезного использования передаваемого в пользование имущества, указанным при его предоставлении;
- общая сумма арендной платы (платы за пользование имуществом, предусмотренной договором за весь срок пользования имуществом) и сумма всех платежей (выкупной цены), необходимых для реализации права выкупа имущества по окончании срока пользования имуществом (при условии, что размер таких платежей предопределяет осуществление указанного выкупа имущества по истечении срока пользования имуществом), ниже и несопоставима со справедливой стоимостью передаваемого в пользование имущества на дату классификации объектов учета аренды;
- арендные платежи по договору аренды являются только платой за пользование арендованным имуществом (арендной платой);
- договор аренды заключен на аренду земель.

Объекты учета аренды считаются объектами учета *неоперационной (финансовой) аренды*, если из условий пользования имуществом предусматривается следующее:

- срок пользования имуществом сопоставим с оставшимся сроком полезного использования передаваемого в пользование имущества, указанным при его предоставлении;
- на дату классификации объектов учета аренды сумма всех арендных платежей (ожидаемых экономических выгод арендодателя) сопоставима со справедливой стоимостью передаваемого в пользование имущества, определенной на дату классификации объектов учета аренды;
- передано право собственности на арендованное имущество арендатору по истечении срока аренды или до его истечения при условии внесения арендатором всей обусловленной договором выкупной цены. При этом размер выкупной цены (выкупных платежей) настолько ниже рыночной стоимости предоставляемого в пользование имущества с учетом его естественного износа к завершению срока пользования, что это предопределяет осуществление указанного выкупа имущества пользователем (арендатором);
- передаваемое в пользование имущество носит специализированный характер, позволяющий только пользователю (арендатору) использовать его без существенных изменений (реконструкций (модификации));

- передаваемое в пользование имущество не может быть заменено другим имуществом без дополнительных финансовых расходов;
- существует приоритетное право арендатора на продление договора аренды на дополнительный срок при сохранении прежнего уровня арендных платежей либо арендной платы, в том числе ниже рыночного;
- убытки (прибыль) от изменений справедливой стоимости передаваемого в пользование имущества в течение срока договора относятся на пользователя такого имущества, в том числе вследствие увеличения арендных платежей (арендной платы) по одностороннему решению собственника (правообладателя) имущества;
- арендодателем предоставлена рассрочка по оплате арендных платежей (арендной плате и (или) выкупной стоимости арендованного имущества).

Таким образом, можно сделать вывод, что *операционная аренда* в учреждении – это аренда, при которой имущество просто предоставляется для использования на определенный срок, при этом не предусматривается последующий выкуп и пр. Примером операционной аренды в учреждении может служить передача им во временное пользование закрепленного в оперативном управлении земельного участка по согласованию с собственником (органом государственной власти).

В бюджетном учете объекты операционной аренды подразделяются на права пользования:

- жилыми помещениями;
- нежилыми помещениями (зданиями и сооружениями);
- машинами и оборудованием;
- транспортными средствами;
- инвентарем производственным и хозяйственным;
- биологическими ресурсами;
- прочими основными средствами;
- произведенными активами.

Операционная аренда – право пользования активами, которое отражается в бюджетном учете:

- пользователя имуществом (арендатора) – принимающая сторона;
- правообладателя имущества (арендодателя) – передающая сторона.

При вступлении в арендные отношения у обеих сторон возникают новые объекты бухгалтерского учета. Однако при заключении договора, касающегося операционной аренды, счет 0 111 000 000 «Права пользования активами» используется только у арендатора:

1. Рассмотрим бюджетный учет операционной аренды – права пользования имуществом в бюджетном учете *пользователя имуществом (арендатора)*.

Первоначальное признание объекта учета операционной аренды – право пользования активом в учете арендатора производится на *дату классификации объектов учета аренды в сумме арендных платежей за весь срок пользования имуществом*, предусмотренный договором аренды (имущественного найма) или договором безвозмездного пользования с одновременным отражением арендных обязательств пользователя (арендатора) (кредиторской задолженности по аренде).

Расходы по *условным арендным платежам* признаются расходами текущего финансового периода в составе расходов по арендным платежам, обособляемых на соответствующих счетах рабочего плана счетов субъекта учета, в тех отчетных периодах, в которых они возникают. Условные арендные платежи – это переменная часть платы за пользование, которая не может быть выражена в твердой сумме и добавлена к арендной плате. Эта часть является возмещением затрат по содержанию имущества и определяется в процессе действия договора. Например, в договоре определено, что за аренду недвижимости арендатор перечисляет 10 000 ₽ в месяц (арендная плата) плюс коммунальные платежи, рассчитанные исходя из показателей приборов учета и действующих тарифов.

Объект учета операционной аренды – право пользования активом, принятый к бухгалтерскому учету, подлежит начислению *амортизации* в течение срока пользования имуществом, установленного договором, методом, применяемым для амортизации объектов основных средств, аналогичных полученному в пользование имуществу.

Амортизация (признание текущих расходов в сумме начисленной амортизации) начисляется ежемесячно в сумме арендных платежей, причитающихся к уплате.

Остаточная стоимость права пользования активом уменьшается с одновременным уменьшением кредиторской задолженности по арендным обязательствам пользователя (арендатора) при досрочном прекращении договора аренды (имущественного найма) или договора безвозмездного пользования, в соответствии с которым были приняты указанные объекты учета операционной аренды. При этом убыток (доход) не отражается на счетах учета финансового результата рабочего плана счетов субъекта учета.

Уплата (исполнение) арендных платежей (условных арендных платежей) отражается как уменьшение кредиторской задолженности по аренде в корреспонденции со счетами учета денежных средств (их эквивалентов), иных финансовых активов.

В период действия договора аренды в бюджетном учете арендатора должны отражаться:

- право пользования имуществом (с использованием счета 0 111 00 000);
- обязательства по уплате арендных платежей (с использованием счета 0 302 24 000);

- амортизация права пользования имуществом (с использованием счета 0 104 40 000);
- расходы (обязательства) по условным арендным платежам (с использованием счетов 0 302 00 000, 0 109 00 000, 0 401 20 000).

Если договор безвозмездного использования объекта аренды или договор возмездного использования имущества заключен по цене значительно ниже рыночной стоимости (на льготных условиях), то объекты операционной аренды отражаются в бюджетном учете по их *справедливой стоимости*, определяемой передающей стороной (арендодателем). Справедливая стоимость определяется на дату классификации объектов учета аренды *методом рыночных цен* – как если бы право пользования имуществом было предоставлено на коммерческих (рыночных) условиях. Если при признании объекта учета аренды на льготных условиях данные о стоимости получаемого (а также передаваемого) актива по каким-либо причинам недоступны, такой объект отражается на балансовых счетах *в условной оценке*, равной 1 Р, с последующим пересмотром его балансовой стоимости, когда данные о стоимости передаваемого (получаемого) актива будут доступны.

В итоге образуется отрицательная *разница* между стоимостью арендных платежей, указанной в договоре, и справедливой стоимостью объектов операционной аренды. Эта разница признается отложенными доходами (доходами будущих периодов) от предоставления права пользования активом и подлежит обособлению на счетах рабочего плана счетов субъекта учета. В течение срока пользования имуществом отложенные доходы от предоставления права пользования активом и амортизация права пользования активом равномерно (ежемесячно) признаются в составе финансового результата текущего периода с обособлением на соответствующих счетах аналитического учета рабочего плана счетов субъекта учета.

Остаточная стоимость права пользования активом уменьшается с одновременным уменьшением остатка отложенных доходов от предоставления права пользования активом при досрочном прекращении договора аренды (имущественного найма) или договора безвозмездного пользования, в соответствии с которым были приняты указанные объекты бухгалтерского учета. *При этом убыток не отражается (доход) на счетах учета финансового результата рабочего плана счетов субъекта учета.*

2. Рассмотрим (для полного представления информации) бюджетный учет операционной аренды – права пользования имуществом в бюджетном учете *правообладателя имущества (арендодателя)*.

Передача объекта учета операционной аренды пользователю (арендатору) отражается в учете *арендодателя* как *внутреннее перемещение нефинансового актива* на дату классификации объекта аренды *без отражения его выбытия*.

Амортизация объекта основных средств, признанного объектом учета операционной аренды, начисляется с отражением расходов текущего финансового периода, обособляемых на соответствующих счетах рабочего плана счетов субъекта учета. При этом одновременно при отражении внутреннего перемещения нефинансового актива на счетах рабочего плана счетов субъекта учета отражаются расчеты по доходам от собственности в сумме дебиторской задолженности по арендным обязательствам пользователя (арендатора) в корреспонденции с балансовыми счетами учета предстоящих доходов от предоставления права пользования активом. Такие доходы признаются в сумме арендных платежей за весь срок пользования объектом учета аренды.

Доходы от предоставления права пользования активом признаются доходами текущего финансового года в составе доходов от собственности, обособляемых на соответствующих счетах рабочего плана счетов субъекта учета, с одновременным уменьшением предстоящих доходов от предоставления права пользования активом либо равномерно (ежемесячно) на протяжении срока пользования объектом учета аренды, либо в соответствии с установленным договором аренды (имущественного найма) графиком получения арендных платежей.

Доходы по условным арендным платежам, в том числе доходы от возмещения расходов по страхованию имущества, техническому обслуживанию имущества, иных аналогичных расходов, признаются доходами текущего финансового периода в составе доходов от собственности и (или) доходов от возмещения затрат, обособляемых на соответствующих счетах рабочего плана счетов субъекта учета, в тех отчетных периодах, в которых они возникают.

Затраты по содержанию переданного им объекта учета операционной аренды, возмещаемые в составе арендных платежей (условных арендных платежей), признаются расходами текущего периода с отражением расходов текущего финансового периода, обособляемых на соответствующих счетах рабочего плана счетов субъекта учета.

Остаток предстоящих доходов от предоставления права пользования активом уменьшается с одновременным уменьшением дебиторской задолженности по арендным обязательствам пользователя (арендатора) при досрочном прекращении договора аренды (имущественного найма) или договора безвозмездного пользования, в соответствии с которым были приняты объекты учета операционной аренды.

Убыток (доход) на счетах учета финансового результата рабочего плана счетов субъекта учета не отражается.

Поступление денежных средств (их эквивалентов), иных финансовых (нефинансовых) активов в счет уплаты арендных платежей (условных арендных платежей) отражается как уменьшение дебиторской задолженности по арендным

обязательствам пользователя (арендатора) в корреспонденции с балансовыми счетами учета денежных средств (финансовых активов) рабочего плана счетов субъекта учета.

В период действия договора аренды в бюджетном учете арендодателя должны отражаться:

- доход от платы за пользование, который следует рассчитать за весь срок, обозначенный в договоре, относящийся на счет доходов будущих периодов (с использованием счета 0 205 00 000);
- регулярные (ежемесячные) доходы в виде арендных платежей (с использованием счета 0 401 10 000);
- расчеты по условным арендным платежам, представляющие собой ежемесячное начисление дохода на сумму затрат на содержание арендованного имущества (с использованием счета 0 205 00 000) с их последующей оплатой;
- начисление амортизации на объект операционной аренды (с использованием счета 0 104 00 000);
- сведения об отданном в аренду имуществе (с использованием счетов 25, 26).

Если заключен договор безвозмездного использования объекта аренды или договор возмездного использования имущества по цене значительно ниже рыночной стоимости (на льготных условиях), то стоимость объектов операционной аренды определяется так же, как у арендатора: объекты операционной аренды отражаются в бюджетном учете по их *справедливой стоимости*, определяемой передающей стороной (арендодателем). Справедливая стоимость определяется на дату классификации объектов учета аренды *методом рыночных цен* — как если бы право пользования имуществом было предоставлено на коммерческих (рыночных) условиях.

В этой ситуации образуется отрицательная *разница* между стоимостью арендных платежей, указанной в договоре, и справедливой стоимостью объекта операционной аренды, которая отражается в составе *отложенных расходов по упущенной выгоде* от предоставления права пользования активом.

В течение срока пользования имуществом отложенные доходы от предоставления права пользования активом, а также отложенные расходы по упущенной выгоде от предоставления права пользования активом равномерно (ежемесячно) относятся на финансовый результат текущего периода с обособлением на соответствующих счетах аналитического учета рабочего плана счетов субъекта учета (доходов от собственности, расходов по безвозмездным перечислениям).

Остаток расходов по упущенной выгоде от предоставления права пользования активом и отложенных доходов от предоставления права пользования активом уменьшается при досрочном прекращении договора аренды (имущественного

найма) или договора безвозмездного пользования, в соответствии с которым были приняты указанные объекты бухгалтерского учета.

Убыток (доход) на счетах учета финансового результата рабочего плана счетов субъекта учета не отражается.

4.10.2. Учет права пользования нематериальными активами

В бюджетном учете права пользования нематериальными активами подразделяются на права пользования:

- научными исследованиями (научно-исследовательскими разработками);
- опытно-конструкторскими и технологическими разработками;
- программным обеспечением и базами данных;
- иными объектами интеллектуальной собственности.

Учет права пользования неисключительными правами ведется на счете 0 111 00 000 «Права пользования активами» в том случае, если они признаются в составе нефинансовых активов в соответствии с положениями ФСБУ «Нематериальные активы». Данным стандартом установлено, что к нематериальным активам относятся объекты нефинансовых активов, которые предназначены для неоднократного и (или) постоянного использования в деятельности учреждения свыше 12 месяцев, не имеют материально-вещественной формы, с возможностью идентификации, выделения, отделения от другого имущества, в отношении которых у субъекта учета при приобретении (создании) возникли исключительные права, права в соответствии с лицензионными договорами либо иными документами, подтверждающими существование права на такой актив.

Если срок использования неисключительных прав на результаты интеллектуальной деятельности (программное обеспечение для электронных вычислительных машин (программы для ЭВМ), информационно-справочные базы данных) по условиям заключенного лицензионного договора либо иного документа, подтверждающего существование права на результаты интеллектуальной деятельности, составляет 12 месяцев и менее, для учета прав пользования нематериальными активами счет 0 111 00 000 «Права пользования активами» не применяется.

Аналитический учет прав пользования активами ведется:

- по объектам, полученным в пользование;
- правам пользования нематериальными активами;
- идентификационным номерам объектов нефинансовых активов (учетным номерам, реестровым номерам, кадастровым номерам (при наличии));
- правообладателям (арендодателям) в разрезе договоров (иных правовых оснований прав пользования нематериальными активами);

- местонахождению имущества, полученного в пользование;
- ответственным лицам.

Аналитические счета по данному счету формируются:

- по аналитическим группам синтетического счета объекта учета (22-й разряд номера счета рабочего плана счетов);
- аналитическим кодам вида синтетического счета объекта учета (23-й разряд);
- статьям (подстатьям) КОСГУ (24–26-й разряды) в зависимости от экономического содержания факта хозяйственной жизни;
- кодам подстатей КОСГУ и (или) кодам дополнительной детализации статей КОСГУ – при условии установления учреждением дополнительной детализации КОСГУ в учетной политике (по согласованию с субъектом консолидации).

Данные группы и виды указаны в приказах Минфина России от 01.12.2010 № 157н, от 06.12.2010 № 162н, от 16.12.2010 № 174н, от 23.12.2010 № 183н. КОСГУ, используемые для аналитического учета по данному счету, содержатся в приказе Минфина России от 29.11.2017 № 209н.

Учет операций по отражению права пользования активами ведется в *журнале операций по выбытию и перемещению нефинансовых активов*.

Типовая корреспонденция счетов по учету права пользования активами представлена в *табл. 4.38*.

Таблица 4.38

Типовая корреспонденция счетов по учету права пользования активами

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Дебет	Кредит
Учет права пользования активами по договору аренды			
1	Поступили основные средства, произведенные активы во временное владение и пользование или во временное пользование по договору аренды (имущественного найма), относящиеся к операционной аренде	0 111 00 000	0 302 24 000 0 302 29 000
2	Поступили в соответствии с договором основные средства, произведенные активы, относящиеся к операционной аренде на льготных условиях, в безвозмездное срочное пользование	0 111 00 000	0 401 40 180
3	Отражено при прекращении права пользования имуществом уменьшение балансовой стоимости принятого на учет актива на сумму накопленной амортизации за период пользования объектом учета аренды	0 104 00 000	0 111 00 000
4	Списана накопленная амортизация за период пользования объектом учета аренды при досрочном прекращении договора аренды	0 104 00 000	0 111 00 000

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Дебет	Кредит
5	Отражена остаточная стоимость права пользования активом (основным средством, производным активом) при досрочном прекращении договора аренды	0 302 24 000 0 302 29 000 0 401 40 180	0 111 00 000
Учет права пользования нематериальными активами			
6	Приняты к учету права пользования нематериальными активами (неисключительными правами) при их приобретении	0 111 00 000	0 106 00 000
7	Отражено уменьшение балансовой стоимости принятого на учет права пользования нематериальными активами на сумму накопленной амортизации при прекращении права пользования нематериальными активами	0 104 00 000	0 111 00 000

Приведем примеры отражения права пользования нематериальными активами в бюджетном учете.

Пример 4.19

Бюджетное учреждение науки «Теорема» субъекта Российской Федерации (ссудополучатель) 1 сентября 2022 г. получило в безвозмездное пользование объект недвижимого имущества – офисное здание. Ссудодатель – муниципальное бюджетное учреждение. Срок действия договора безвозмездного пользования не определен. Исходя из справедливой стоимости арендных платежей, ссудополучатель квалифицировал имущество в качестве объекта операционной аренды и отразил его в бухгалтерском учете на счете 0 111 42 000 в сумме 5 600 000 Р (из расчета 200 000 Р в месяц на период бюджетного цикла (три года) – четыре месяца 2022 г., 2023–2024 гг.).

Объект операционной аренды используется в бюджетном учреждении в рамках приносящей доход деятельности.

В учете бюджетного учреждения науки «Теорема» данная хозяйственная ситуация будет отражена следующим образом (табл. 4.39).

Таблица 4.39

Журнал операций бюджетного учреждения науки «Теорема» за 1 сентября – 31 октября 2022 г. (в части учета права пользования активами)

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Дебет	Кредит	Сумма, Р
<i>1 сентября 2022 г.</i>				
1	Принят к учету объект, полученный в операционную аренду, по справедливой стоимости за весь срок аренды (три года)	2 111 42 351	2 401 40 185	5 600 000

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Дебет	Кредит	Сумма, Р
<i>31 октября 2022 г. (и далее ежемесячно в течение срока действия права пользования активом операционной аренды)</i>				
2	Начислена амортизация на право пользования объектом, полученным в операционную аренду	2 401 20 224	2 104 42 451	200 000
3	Признаны отложенные доходы по условным арендным платежам (ежемесячно) до окончания срока полезного использования объекта учета аренды	0 401 40 185	0 401 10 185	200 000

Пример 4.20

Бюджетным учреждением «Городской дом культуры» 1 сентября 2022 г. приобретено право пользования программным обеспечением для ЭВМ – программой «1С: Бухгалтерия» сроком на два года (24 месяца). Условиями договора предусмотрено обновление программного продукта один раз в три месяца. Стоимость права пользования программным продуктом – 60 000 Р, услуги по ежеквартальному обновлению стоят 5 000 Р.

Оплата по договору на право пользования программным обеспечением для ЭВМ производится за счет средств, полученных учреждением от осуществления приносящей доход деятельности.

Согласно учетной политике бюджетного учреждения амортизация на право пользования нематериальным активом начисляется ежемесячно.

В учете бюджетного учреждения «Городской дом культуры» данная хозяйственная ситуация будет отражена следующим образом (*табл. 4.40*).

Таблица 4.40

Журнал операций бюджетного учреждения «Городской дом культуры»

за 1 сентября 2022 г. – 1 сентября 2023 г.

(в части учета права пользования активами)

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Дебет	Кредит	Сумма, Р
<i>1 сентября 2022 г.</i>				
1	Принято к учету право пользования объектом нематериальных активов с определенным сроком полезного использования (неисключительных прав) при их приобретении	2 111 61 352	2 302 26 734	60 000
2	Произведена оплата принятого обязательства по договору права пользования программным обеспечением для ЭВМ	2 302 26 834	2 201 11 610 17	60 000

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Дебет	Кредит	Сумма, Р
<i>31 октября 2022 г.</i>				
3	Начислена амортизация на право пользования программным продуктом: $60\,000\text{ Р} \div 24\text{ месяца} = 2\,500\text{ Р}$	2 109 60 271	2 104 61 452	2 500
<i>30 ноября 2022 г. (и далее один раз в три месяца в течение срока действия договора на право пользования нематериальным активом)</i>				
4	Отражены обязательства по оплате услуг по обновлению программного обеспечения	2 109 60 226	2 302 26 734	5 000
5	Произведена оплата за обновление программного обеспечения	2 302 26 834	2 201 21 610 17	5 000
<i>1 сентября 2023 г.</i>				
6	Отражено прекращение права пользования программным обеспечением для ЭВМ	2 104 61 452	2 111 61 452	60 000

§ 4.11. Учет обесценения нефинансовых активов

Учет **обесценения нефинансовых активов** ведется на счете *0 114 00 000* «Обесценение нефинансовых активов».

Бюджетный учет по этому счету ведется в соответствии с ФСБУ «Обесценение нефинансовых активов», утвержденным приказом Минфина России от 31.12.2016 № 259н. Счет предназначен для снижения стоимости активов в связи с их обесценением и отражением резерва под снижение стоимости материальных запасов.

Обесценение нефинансового актива – снижение стоимости актива, превышающее плановое (нормальное) снижение его стоимости в связи с владением (использованием) таким активом (нормальным физическим и (или) моральным износом), связанное со снижением ценности актива.

На данном счете учитываются:

- обесценение недвижимого имущества учреждения;
- обесценение особо ценного движимого имущества учреждения;
- обесценение иного движимого имущества учреждения;
- обесценение прав пользования активами;

- обесценение прав пользования нематериальными активами;
- обесценение произведенных активов;
- резерв под снижение стоимости материальных запасов.

Признаки обесценения актива выявляются субъектом учета в рамках *инвентаризации* активов и обязательств, проводимой им в целях обеспечения достоверности данных годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности, путем анализа наличия любых признаков, указывающих на возможное обесценение актива.

Признаки обесценения актива

Внешние

Существенные (долгосрочные – более периода, за который осуществляется планирование деятельности субъекта учета) изменения в законодательстве Российской Федерации, внешней и внутренней политике, экономике, технологиях, которые произошли в течение отчетного года или произойдут в ближайшем будущем и которые неблагоприятно влияют (окажут неблагоприятное влияние) на деятельность субъекта учета

Значительное снижение за отчетный год справедливой стоимости актива, учитываемого по справедливой стоимости, по сравнению со снижением справедливой стоимости актива в результате его эксплуатации и (или) устаревания (нормального физического и (или) морального износа)

Отсутствие либо значительное снижение потребности в продукции, работах, услугах, обеспечиваемых активом

Внутренние

Моральное устаревание и (или) физическое повреждение актива, снижающие его полезный потенциал

Существенные долгосрочные изменения в степени и (или) способе использования актива, которые произошли в течение отчетного периода или ожидаются в ближайшем будущем и которые неблагоприятно повлияют на деятельность субъекта учета (например, консервация (простой) актива; принятие решения о прекращении или реструктуризации деятельности субъекта учета, в которой используется актив; принятие решения о выбытии актива ранее ожидаемого срока владения и (или) использования такого актива субъектом учета; принятие решения о существенном уменьшении срока полезного использования актива)

Принятие решения о приостановлении создания объекта имущества на неопределенный срок

Значительное ухудшение финансовых (экономических) результатов использования актива либо появление данных, указывающих, что финансовые (экономические) результаты использования актива ухудшатся по сравнению с ожиданиями

Убыток от обесценения актива признается в бухгалтерском учете, когда остаточная стоимость актива на годовую отчетную дату превышает его справедливую стоимость за вычетом затрат на выбытие такого актива, рассчитанную согласно принятому субъектом учета решению об определении справедливой стоимости актива. Убыток от обесценения актива признается как уменьшение остаточной стоимости актива на годовую отчетную дату до его справедливой стоимости за вычетом затрат на выбытие такого актива, но не более остаточной стоимости актива на годовую отчетную дату. Единоновременно он признается в составе расходов отчетного периода. Сумма ранее начисленной амортизации актива не корректируется.

Если расчетная сумма убытка от обесценения актива больше его остаточной стоимости на годовую отчетную дату, то остаточная стоимость такого актива уменьшается до нуля с признанием соответствующей суммы в расходах отчетного периода.

В бюджетном учете также имеют место операции *по восстановлению убытка от обесценения активов*, которые осуществляются субъектом учета в случае выявления по результатам теста на обесценение признаков, указывающих на то, что убыток от обесценения актива, признанный в предыдущих периодах, больше не существует или снизился.

Признаки снижения убытков от обесценения актива

Внешние

Существенные долгосрочные изменения в законодательстве Российской Федерации, внешней и внутренней политике, экономике, технологиях, которые произошли в течение отчетного периода или произойдут в ближайшем будущем и которые окажут благоприятное влияние на деятельность субъекта учета

Значительное увеличение справедливой стоимости актива за отчетный период

Восстановление либо значительное увеличение потребности в продукции, работах, услугах, обеспечиваемых активом

Внутренние

Появление данных о том, что эксплуатационные характеристики актива стали или станут значительно лучше, чем ожидалось

Существенные долгосрочные изменения в степени и (или) способе использования актива, которые произошли в течение отчетного периода или ожидаются в ближайшем будущем и которые благоприятно повлияют на деятельность субъекта учета

Принятие решения о возобновлении создания актива или доведения его до состояния, пригодного для использования

Появление данных, показывающих, что финансовые (экономические) результаты владения (использования) актива значительно улучшились или улучшатся по сравнению с ожиданиями

Существенное снижение затрат на приобретение, эксплуатацию или обслуживание актива по сравнению с теми, что были первоначально запланированы

Результаты обесценения стоимости нефинансовых активов отражаются в *инвентаризационной описи* (ф. 0504087).

Если имеются признаки того, что признанный в предыдущие периоды убыток от обесценения актива больше не существует или что он снизился, но сумма убытка от обесценения актива не подлежит восстановлению, субъектом учета принимается решение о корректировке оставшегося срока полезного использования такого актива. Однако любое увеличение остаточной стоимости актива сверх первоначальной стоимости за вычетом амортизации является *переоценкой*.

Отражение в учете такой переоценки возможно только при наличии в нормативных правовых актах, регулирующих ведение бухгалтерского учета и составление бухгалтерской (финансовой) отчетности, положений, регулирующих порядок переоценки таких активов.

Восстановление убытка от обесценения актива отражается в составе доходов текущего финансового года. После признания (восстановления) убытка от обесценения нормы амортизации по активу должны корректироваться, чтобы измененная остаточная стоимость списывалась равномерно в течение оставшегося срока полезного использования актива.

Учет *резервов под снижение стоимости материальных запасов* ведется в соответствии с ФСБУ «Запасы», утвержденным приказом Минфина России от 07.12.2018 № 256н.

Резерв под снижение стоимости материальных запасов (Р) рассчитывается по формуле:

$$P = Бс - НПс, \quad (6)$$

где Бс – балансовая стоимость материальных запасов;

НПс – нормативно-плановая стоимость (ценой) для целей распоряжения (реализации) (ценой продажи) материальных запасов.

Резерв формируется, если балансовая стоимость материальных запасов выше текущей нормативно-плановой стоимости (цены) для целей распоряжения (реализации) (цены продажи) материальных запасов.

Резерв под снижение стоимости подлежит уменьшению в случае:

- выбытия материальных запасов, по которым был образован резерв;
- увеличения в последующих отчетных периодах нормативно-плановой стоимости (цены) для целей распоряжения (реализации) (цены продажи) материальных запасов, под снижение стоимости которых был создан резерв.

Аналитические счета по данному счету формируются:

- по аналитическим группам синтетического счета объекта учета (22-й разряд номера счета рабочего плана счетов);
- аналитическим кодам вида синтетического счета объекта учета (23-й разряд);
- статьям (подстатьям) КОСГУ (24–26-й разряды) в зависимости от экономического содержания факта хозяйственной жизни;
- кодам подстатей КОСГУ и (или) кодам дополнительной детализации статей КОСГУ – при условии установления учреждением дополнительной детализации КОСГУ в учетной политике (по согласованию с субъектом консолидации).

Данные группы и виды указаны в приказах Минфина России от 01.12.2010 № 157н, от 06.12.2010 № 162н, от 16.12.2010 № 174н, от 23.12.2010 № 183н. КОСГУ, используемые для аналитического учета по данному счету, содержатся в приказе Минфина России от 29.11.2017 № 209н.

Аналитический учет по счету ведется в разрезе:

- объектов нефинансовых активов (основных средств, нематериальных активов, произведенных активов, прав пользования активами, материальных запасов);
- идентификационных номеров объектов нефинансовых активов (инвентарных, кадастровых (при наличии), реестровых, учетных номеров).

Учет операций по обесценению активов ведется в *журнале операций по выбытию и перемещению нефинансовых активов*.

Типовая корреспонденция счетов по учету обесценения нефинансовых активов представлена в *табл. 4.41*.

Таблица 4.41

Типовая корреспонденция счетов по учету обесценения нефинансовых активов

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Дебет	Кредит
1	Начислены убытки от обесценения основных средств, нематериальных активов, прав пользования нематериальными активами и непроеизведенных активов	0 401 20 274	0 114 00 000
2	Приняты к учету суммы убытков от обесценения нефинансовых активов при получении объектов основных средств, нематериальных активов, прав пользования нематериальными активами и непроеизведенных активов		
	при передаче между головным учреждением и обособленными подразделениями (филиалами), главным распорядителем (распорядителем) бюджетных средств	0 304 04 000	0 114 00 000
	при безвозмездном получении	0 401 10 190	0 114 00 000
3	Списаны суммы убытков от обесценения нефинансовых активов по выбывающим объектам основных средств, нематериальных активов, прав пользования нематериальными активами, непроеизведенных активов		
	при передаче объектов основных средств, нематериальных активов, непроеизведенных активов в рамках расчетов между головным учреждением и обособленными подразделениями (филиалами), главным распорядителем (распорядителем) бюджетных средств	0 114 00 000	0 304 04 000
	при передаче объектов учета органу власти, государственному (муниципальному) учреждению	0 114 00 000	0 401 20 000
	при реализации (продаже) объектов основных средств, нематериальных активов	0 114 00 000	0 101 00 000 0 102 00 000
	при выбытии объектов учета прав пользования нематериальными активами	0 114 40 000	0 111 60 000
	при вложении в уставный капитал (фонд) организаций, безвозмездной передаче иным организациям	0 114 00 000	0 101 00 000 0 102 00 000 0 103 00 000
4	Восстановлен (уменьшен) убыток от обесценения нефинансовых активов	0 114 00 000	0 401 20 274
5	Сформирован резерв под снижение стоимости готовой продукции, товаров (при условии, если балансовая стоимость готовой продукции (товара) превышает нормативно-плановую стоимость)	2 401 20 274	2 114 00 000
6	Использован резерв при реализации готовой продукции (товара) по цене реализации ниже нормативно-плановой стоимости и с учетом ранее созданного резерва под снижение стоимости материальных запасов	2 114 00 000	2 105 00 000

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Дебет	Кредит
7	Уменьшен резерв под снижение стоимости материальных запасов в случае выбытия материальных запасов, по которым был создан резерв	2 114 80 000	2 401 20 274
8	Увеличена в последующих периодах нормативно-плановая стоимость готовой продукции (товара), по которой ранее был создан резерв под снижение стоимости материальных запасов	2 114 80 000	2 401 20 274

Приведем примеры отражения в бюджетном учете обесценения нефинансовых активов.

Пример 4.21

В казенном учреждении здравоохранения «Инновационная медицина» во время годовой инвентаризации комиссия по поступлению и выбытию активов обнаружила у медицинского аппарата признак обесценения – моральное устаревание. Учреждение получило аппарат нового поколения с улучшенными характеристиками в рамках централизованного снабжения. Стоимость старого аппарата:

- балансовая – 300 000 ₽;
- остаточная – 95 000 ₽.

В результате экспертной оценки методом рыночных цен определена справедливая стоимость морально устаревшего медицинского аппарата – 85 000 ₽. Комиссия по поступлению и выбытию активов решила начислить убыток от обесценения в сумме 10 000 ₽ (95 000 ₽ – 85 000 ₽ = 10 000 ₽).

В учете учреждения данная хозяйственная ситуация будет отражена следующим образом (табл. 4.42).

Таблица 4.42

**Журнал операций казенного учреждения здравоохранения
«Инновационная медицина» (в части отражения в учете операций
по обесценению стоимости медицинского аппарата)**

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Дебет	Кредит	Сумма, ₽
1	Отражено обесценение стоимости основного средства	1 401 20 274	1 114 34 412	10 000

Пример 4.22

Бюджетное учреждение науки «Научный потенциал» получило от своего учредителя бывшее в эксплуатации научное оборудование с балансовой стоимостью 600 000 ₽. Научное оборудование не относится к категории особо ценного

движимого имущества. До передачи по этому оборудованию были начислены амортизация в сумме 200 000 ₽ и ущерб от обесценения в сумме 50 000 ₽. Оборудование используется в деятельности учреждения, связанной с выполнением государственного (муниципального) задания.

В учете бюджетного учреждения науки «Научный потенциал» данная хозяйственная ситуация будет отражена следующим образом (табл. 4.43).

Таблица 4.43

**Журнал операций бюджетного учреждения науки «Научный потенциал»
(в части отражения в учете операций по приему основного средства
с учетом его обесценения)**

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Дебет	Кредит	Сумма, ₽
1	Сформирована балансовая стоимость полученного от учредителя научного оборудования	4 106 31 310	4 401 10 195	600 000
2	Оприходовано полученное научное оборудование	4 101 34 310	4 106 31 410	600 000
3	Принята к учету накопленная амортизация	4 401 10 195	4 104 34 411	200 000
4	Принят к учету ущерб от обесценения	4 401 10 195	4 114 34 412	50 000

Пример 4.23

Автономное учреждение «Типография № 45» произвело готовую продукцию – бланки строгой отчетности – на сумму 100 000 ₽. В связи со снижением нормативно-плановой цены на момент реализации сумма выручки составила 90 000 ₽. В учреждении в соответствии с учетной политикой и ФСБУ «Запасы» начислялся резерв под снижение стоимости готовой продукции. Изготовление и реализация бланков строгой отчетности относятся к приносящей доход деятельности автономного учреждения. Учетной политикой принята детализация аналитических счетов бюджетного учета по КОСГУ.

В учете автономного учреждения «Типография № 45» данная хозяйственная ситуация будет отражена следующим образом (табл. 4.44).

Таблица 4.44

**Журнал операций автономного учреждения «Типография № 45» (в части
отражения в учете резерва под снижение стоимости готовой продукции)**

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Дебет	Кредит	Сумма, ₽
1	Отражена стоимость реализованной готовой продукции	2 401 10 131	4 105 37 446	90 000

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Дебет	Кредит	Сумма, Р
2	Списан резерв под снижение стоимости готовой продукции	2 114 87 446	4 105 37 446	10 000

Вопросы для самоконтроля

1. Активы государственных (муниципальных) учреждений, относящиеся к категории «нефинансовые активы». Раздел Единого плана счетов, на котором ведется учет финансовых активов.

2. Понятие недвижимого, движимого и особо ценного движимого имущества в бюджетном учете.

3. Понятие основных средств.

4. Определение первоначальной стоимости основных средств.

5. Критерии отнесения имущества организации к основным средствам.

6. Переоценка основных средств.

7. Причины выбытия основных средств.

8. Отражение и документальное оформление основных средств в бюджетном учете.

9. Понятие нематериальных активов.

10. Определение первоначальной стоимости нематериальных активов.

11. Критерии отнесения имущества организации к нематериальным активам.

12. Переоценка нематериальных активов.

13. Причины выбытия нематериальных активов.

14. Отражение и документальное оформление нематериальных активов в бюджетном учете.

15. Понятие произведенных активов и их виды.

16. Определение первоначальной стоимости произведенных активов.

17. Переоценка произведенных активов.

18. Отражение и документальное оформление произведенных активов в бюджетном учете.

19. Отражение и документальное оформление амортизации основных средств и нематериальных активов в бюджетном учете.

20. Понятие материальных запасов.

21. Критерии отнесения имущества к материальным запасам.

22. Определение первоначальной стоимости материальных запасов.
23. Переоценка материальных запасов.
24. Причины выбытия материальных запасов.
25. Отражение и документальное оформление материальных запасов в бюджетном учете.
26. Понятие готовой продукции.
27. Отражение и документальное оформление готовой продукции в бюджетном учете.
28. Понятие товаров.
29. Отражение и документальное оформление товаров в бюджетном учете.
30. Отражение и документальное оформление в бюджетном учете нефинансовых активов в пути.
31. Отражение и документальное оформление в бюджетном учете вложений в нефинансовые активы.
32. Виды затрат при изготовлении готовой продукции, выполнении работ, услуг.
33. Понятие незавершенного производства. Продукция, относящаяся к незавершенному производству.
34. Отражение и документальное оформление в бюджетном учете себестоимости готовой продукции, выполненных работ, услуг.
35. Отражение и документальное оформление права пользования активами в бюджетном учете.
36. Понятие обесценения нефинансовых активов.
37. Признаки обесценения нефинансовых активов.
38. Признаки снижения убытков от обесценения активов.
39. Отражение и документальное оформление обесценения стоимости нефинансовых активов в бюджетном учете.
40. Отражение и документальное оформление резерва под снижение стоимости материальных запасов в бюджетном учете.

ГЛАВА 5. УЧЕТ ФИНАНСОВЫХ АКТИВОВ



§ 5.1. Общие положения по учету финансовых активов

Для учета финансовых активов Единым планом счетов, утвержденным приказом Минфина России от 01.12.2010 № 157н, предусмотрен *раздел 2 «Финансовые активы»*.

Данный раздел предназначен для учета: денежных средств учреждения (в рублях и в иностранной валюте; находящихся на лицевых счетах и в кассе учреждения; на счетах, открытых в органе Федерального казначейства); денежных документов; расчетов по доходам; расчетов по выданным авансам; расчетов с подотчетными лицами; расчетов по ущербу имуществу.

Также на счетах раздела учитываются: финансовые вложения организаций; расчеты по кредитам, займам, ссудам, предоставленным другим учреждениям.

Кроме того, учитываются операции с денежными средствами, осуществляемые финансовыми органами и органами Федерального казначейства.

Перечень счетов раздела 2 «Финансовые активы» Единого плана счетов, а также их применение государственными (муниципальными) учреждениями и органами исполнительной власти представлены в *табл. 5.1*.

Таблица 5.1

Перечень счетов раздела 2 «Финансовые активы» Единого плана счетов и их применение государственными (муниципальными) учреждениями и органами исполнительной власти

Счет раздела 2 «Финансовые активы»	Применение счета государственными (муниципальными) учреждениями и органами исполнительной власти		
	КУ, органы исполни- тельной власти	БУ	АУ
0 201 00 000 «Денежные средства учреждения»	+	+	+
0 202 00 000 «Средства на счетах бюджета»	–	–	–

Счет раздела 2 «Финансовые активы»	Применение счета государственными (муниципальными) учреждениями и органами исполнительной власти		
	КУ, органы исполни- тельной власти	БУ	АУ
0 203 00 000 «Средства на счетах органа, осуществляющего кассовое обслуживание»	—	—	—
0 204 00 000 «Финансовые вложения»	+	+	+
0 205 00 000 «Расчеты по доходам»	+	+	+
0 206 00 000 «Расчеты по выданным авансам»	+	+	+
0 207 00 000 «Расчеты по кредитам, займам (ссудам)»	+	+	+
0 208 00 000 «Расчеты с подотчетными лицами»	+	+	+
0 209 00 000 «Расчеты по ущербу и иным доходам»	+	+	+
0 210 00 000 «Прочие расчеты с дебиторами»			
– 0 210 02 000 «Расчеты с финансовым органом по поступлениям в бюджет»	+	—	—
– 0 210 03 000 «Расчеты с финансовым органом по наличным денежным средствам»	+	+	+
– 0 210 04 000 «Расчеты по распределенным поступлениям к зачислению в бюджет»	+	—	—
– 0 210 05 000 «Расчеты с прочими дебиторами»	+	+	+
– 0 210 06 000 «Расчеты с учредителем»	—	+	+
– 0 210 10 000 «Расчеты по налоговым вычетам по НДС»	+	+	+
0 211 00 000 «Внутренние расчеты по поступлениям»	—	—	—
0 212 00 000 «Внутренние расчеты по выбытиям»	—	—	—
0 215 00 000 «Вложения в финансовые активы»	+	+	+
0 224 00 000 «Финансовые активы от управления остатками средств на ЕКС»	—	—	—
0 225 00 000 «Расчеты по доходам от управления остатками средств на ЕКС»	—	—	—

§ 5.2. Учет денежных средств учреждения

Учет денежных средств учреждения ведется на счете 0 201 00 000 «Денежные средства учреждения».

На этом счете отражаются операции (в рублях и в иностранной валюте):

1) со средствами, находящимися на счетах учреждений, открытых: в кредитных организациях, в том числе размещенных на депозитах и специальных счетах;

органах Федерального казначейства (в финансовом органе соответствующего бюджета);

- 2) с наличными денежными средствами;
- 3) с денежными документами.

Также здесь учитываются денежные средства учреждения, находящиеся в пути.

Учет операций по движению средств в *иностранных валютах* одновременно ведется в соответствующей иностранной валюте и рублевом эквиваленте на дату совершения операций. Рублевый эквивалент остатка средств в иностранных валютах на отчетную дату (дату формирования регистров бухгалтерского учета) отражается в бухгалтерском учете в валюте Российской Федерации *по курсу Банка России на отчетную дату* (дату формирования регистров бухгалтерского учета).

Переоценка денежных средств в иностранных валютах осуществляется на дату совершения операций в иностранной валюте и на отчетную дату.

Курсовые разницы, возникшие при расчете рублевого эквивалента, учитываются следующим образом:

- положительные — относятся на увеличение расчетов в иностранной валюте, с отнесением курсовых разниц на финансовый результат текущего финансового года от переоценки активов;
- отрицательные — относятся на уменьшение расчетов в иностранной валюте, с отнесением курсовых разниц на финансовый результат текущего финансового года от переоценки активов.

В рамках учебника мы рассмотрим учет денежных средств учреждения на счетах в рублях и в иностранной валюте, денежных средств в пути, денежных средств, находящихся в кассе, и денежных документов.

Учет денежных средств учреждения на счетах ведется на счете 0 201 01 000 «Денежные средства учреждения на счетах». Данный счет предназначен для учета операций с безналичными денежными средствами *в валюте Российской Федерации*, осуществляемых по счетам:

- казенных учреждений — в случае проведения указанных операций не через органы Федерального казначейства (финансовый орган), а также операций со средствами, полученными во временное распоряжение;
- бюджетных и автономных учреждений (через органы Федерального казначейства).

Учет операций по движению безналичных денежных средств учреждений, отражаемых на счете 0 201 01 000 «Денежные средства учреждения на счетах», ведется на основании первичных документов, приложенных к *выпискам* с соответствующих счетов.

Для учета денежных средств учреждения на лицевых счетах применяются формы первичных учетных документов, систематизированные в *табл. 5.2*.

Таблица 5.2

**Формы первичных учетных документов
по учету денежных средств учреждения на лицевых счетах**

№ п/п	Наименование формы документа	Код формы документа
<i>Поступление денежных средств на лицевой счет</i>		
1	Выписка из лицевого счета	ф. 0531759
<i>Выбытие денежных средств с лицевого счета</i>		
2	Заявка на кассовый расход	ф. 0531801
3	Платежное поручение	ф. 0401060
4	Заявка на получение наличных денег в кассу	ф. 0531802
5	Заявка на получение средств, перечисляемых на карту	ф. 0531242
6	Выписка из лицевого счета	ф. 0531759

Аналитические счета по данному счету формируются:

- по аналитическим группам синтетического счета объекта учета (22-й разряд номера счета рабочего плана счетов);
- аналитическим кодам вида синтетического счета объекта учета (23-й разряд);
- статьям (подстатьям) КОСГУ (24–26-й разряды) в зависимости от экономического содержания факта хозяйственной жизни.

Данные группы и виды указаны в приказах Минфина России от 01.12.2010 № 157н, от 06.12.2010 № 162н, от 16.12.2010 № 174н, от 23.12.2010 № 183н. КОСГУ, используемые для аналитического учета по данному счету, содержатся в приказе Минфина России от 29.11.2017 № 209н.

Аналитический учет по счету ведется по видам валют в разрезе каждого счета в карточке учета средств и расчетов (ф. 0504051). Учет операций ведется в журнале операций с безналичными денежными средствами.

Типовая корреспонденция счетов по учету денежных средств учреждения представлена в *табл. 5.3*.

Таблица 5.3

Типовая корреспонденция счетов по учету денежных средств учреждения

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Дебет	Кредит
1	Поступили субсидии, иные доходы на лицевой счет учреждения, открытый в территориальном органе Федерального казначейства (финансовом органе субъекта Российской Федерации (муниципального образования)	0 201 11 000	0 205 00 000

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Дебет	Кредит
2	Поступили средства из кассы учреждения	0 201 11 000	0 201 03 000
3	Поступили на лицевой счет учреждения денежные средства по расчетам между головным учреждением, обособленными подразделениями (филиалами)	0 201 11 000	0 201 13 000 0 304 04 000
4	Поступили денежные средства во временное распоряжение учреждения	3 201 11 000	3 201 03 000
5	Поступили денежные средства от конвертации иностранной валюты в валюту Российской Федерации	0 201 11 000	0 201 12 000
6	Отражен возврат ранее предоставленных учреждением обеспечений заявок на участие в конкурсе или закрытом аукционе, обеспечений исполнения контракта (договора), иных залоговых платежей, задатков	0 201 11 000	0 210 05 000
7	Перечислены денежные средства в рамках расчетов между головным учреждением, обособленными подразделениями (филиалами)	0 201 11 000	0 304 04 000
8	Перечислена предварительная оплата в соответствии с заключенными государственными (муниципальными) договорами на нужды учреждения (авансов по договорам на приобретение материальных ценностей, выполнение работ, услуг), а также осуществлены другие авансовые выплаты	0 206 00 000	0 201 11 000
9	Перечислены денежные средства в оплату поставленных (изготовленных) материальных ценностей, оказанных услуг, выполненных работ в соответствии с заключенными государственными (муниципальными) договорами на нужды учреждения, а также перечислены средства иным кредиторам, в том числе работникам учреждения, по принятым в отношении их денежным обязательствам	0 302 00 000	0 201 11 000
10	Перечислены подотчетным лицам денежные средства на основании их личного заявления	0 208 00 000	0 201 11 000
11	Предоставлен заем (ссуда)	0 207 14 000	0 201 11 000
12	Погашена задолженность учреждения по долговым обязательствам в сумме полученных (привлеченных) заимствований (как в сумме основного долга, так и в сумме процентов, пеней, штрафов по указанным долговым обязательствам)	0 301 11 000	0 201 11 000
13	Перечислены средства в целях формирования (создания, приобретения) финансовых вложений	0 215 00 000	0 201 11 000
14	Перечислены налоги, сборы и иные обязательные платежи в бюджеты бюджетной системы Российской Федерации	0 303 00 000	0 201 11 000

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Дебет	Кредит
15	Отражен возврат денежных средств, полученных во временное распоряжение, при наступлении условий их передачи владельцу или по назначению	3 304 01 000	0 201 11 000
16	Выплачены депоненты и суммы удержаний из оплаты труда (стипендий)	0 304 02 000 0 304 03 000	0 201 11 000
17	Получены наличные денежные средства в кассу учреждения	0 210 03 000	0 201 11 000
18	Перечислены денежные средства на конвертацию валюты Российской Федерации в иностранную валюту	0 201 12 000	0 201 11 000
19	Предоставлено учреждением обеспечение заявок на участие в конкурсе или закрытом аукционе, обеспечение исполнения контракта (договора), иных залоговых платежей, задатков	0 210 05 000	0 201 11 000

Приведем пример отражения денежных средств учреждения в бюджетном учете.

Пример 5.1

Бюджетное учреждение «Дом культуры и творчества „Горизонт”» с 1 июня 2022 г. по 31 августа 2022 г. предоставило коммерческой организации ООО «Книжный мир» помещение в аренду. По договору аренды ежемесячная плата составила 70 000 ₽. По договору на возмещение стоимости коммунальных услуг (расходы на электроэнергию) оплата производится ежемесячно на основании выставленного счета (по фактическим показаниям счетчика). Расходы на электроэнергию составили 1 000 ₽ ежемесячно.

В учете бюджетного учреждения «Дом культуры и творчества „Горизонт»» данная хозяйственная ситуация будет отражена следующим образом (*табл. 5.4*).

Таблица 5.4

Журнал операций бюджетного учреждения «Дом культуры и творчества „Горизонт»» за июнь 2022 г. (в части учета безналичных расчетов по лицевым счетам, открытым в органе Федерального казначейства)

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Дебет	Кредит	Сумма, Р
Учет права пользования по договору аренды				
<i>1 июня 2022 г.</i>				
1	Передано помещение арендатору	25	—	1*
2	Начислены предстоящие доходы от операционной аренды (на основании договора аренды): 70 000 ₽ × × 3 месяца = 210 000 ₽	2 205 21 564	2 401 40 121	210 000

* В условной оценке.

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Дебет	Кредит	Сумма, Р
<i>30 июня 2022 г. (и далее ежемесячно в течение срока действия договора аренды)</i>				
3	Признаны доходы текущего финансового года (на основании акта об оказании услуг)	2 401 40 121	2 401 10 121	70 000
4	Начислены условные арендные платежи (на основании акта о фактических расходах на электроэнергию за июнь 2022 г.)	2 205 35 564	2 401 10 135	1 000
5	Поступила арендная плата на лицевой счет	2 201 11 510 17	2 205 21 664	70 000
6	Поступили на лицевой счет денежные средства в виде арендного платежа (компенсация расходов на электроэнергию за июнь)	2 201 11 510 17	2 205 35 664	1 000

Учет денежных средств в иностранной валюте и денежных средств, находящихся на счетах учреждения, ведется на счете 0 201 27 000 «Денежные средства учреждения в иностранной валюте». Этот счет предназначен для учета операций по движению денежных средств учреждения в иностранной валюте в случае проведения указанных операций не через органы Федерального казначейства.

К валютным операциям, которые отражаются по счету 0 201 27 000 «Денежные средства учреждения в иностранной валюте», относятся, в частности:

- получение иностранной валюты из бюджета для приобретения по импорту оборудования, материальных запасов у иностранных поставщиков;
- получение в иностранной валюте оплаты по экспортным контрактам в рамках осуществляемой учреждением деятельности, приносящей доход;
- перечисление оплаты в иностранной валюте по импортным контрактам поставщикам оборудования, материальных запасов и др.;
- предоставление (возврат) ссуд и кредитов;
- перечисление средств по государственным и муниципальным гарантиям;
- продажа полученной учреждением валютной выручки;
- покупка иностранной валюты для командированных за рубеж работников, а также для оплаты принятых учреждением денежных обязательств по контрактам (договорам) на поставку товаров (работ, услуг).

Денежные средства в иностранной валюте относятся к валютным монетарным активам, подлежащим пересчету в рубли по курсу на дату совершения с ними операций и на каждую отчетную дату. Их учет ведется *одновременно* в иностранной валюте и в рублях.

Валютные операции между резидентами Российской Федерации и нерезидентами могут осуществляться без ограничений. Операции в иностранной валюте

между резидентами Российской Федерации запрещены за некоторыми исключениями, предусмотренными Федеральным законом от 10.12.2003 № 173-ФЗ «О валютном регулировании и валютном контроле».

При ведении бюджетного учета в иностранной валюте возникают *курсовые разницы* – разницы между рублевой оценкой остатка средств на валютном счете на дату совершения операции (отчетную дату) и рублевой оценкой этих средств на дату предыдущего пересчета (отчетную дату).

Курсовые разницы возникают при изменении курсов валют. В бюджетном учете курсовые разницы по данному счету отражаются:

- при пересчете в рубли остатков средств на валютных счетах учреждения на отчетную дату;
- совершении операций по валютному счету (зачислении (списании) средств с валютного счета).

Курсовые разницы могут быть *положительными* или *отрицательными*. Положительные курсовые разницы по валютному счету образуются в случае роста курса иностранной валюты, а отрицательные – при его снижении.

Учет операций по движению денежных средств на счете осуществляется на основании документов, приложенных к *выпискам* с лицевых счетов учреждения, а также *бухгалтерской справки* (ф. 0504833), оформляемой при расчете курсовой разницы.

Аналитические счета по данному счету формируются:

- по аналитическим группам синтетического счета объекта учета (22-й разряд номера счета рабочего плана счетов);
- аналитическим кодам вида синтетического счета объекта учета (23-й разряд);
- статьям (подстатьям) КОСГУ (24–26-й разряды) в зависимости от экономического содержания факта хозяйственной жизни.

Данные группы и виды указаны в приказах Минфина России от 01.12.2010 № 157н, от 06.12.2010 № 162н, от 16.12.2010 № 174н, от 23.12.2010 № 183н. КОСГУ, используемые для аналитического учета по данному счету, содержатся в приказе Минфина России от 29.11.2017 № 209н.

Аналитический учет по счету ведется по видам валют в разрезе счетов, открытых учреждению в *карточке учета средств и расчетов* (ф. 0504051).

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

Типовая корреспонденция счетов по учету денежных средств на счетах учреждения в иностранной валюте представлена в *табл. 5.5*.

Таблица 5.5

**Типовая корреспонденция счетов
по учету денежных средств
на счетах учреждения в иностранной валюте**

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Дебет	Кредит
1	Поступили денежные средства в иностранной валюте на счет в кредитной организации после конвертации валюты Российской Федерации	0 201 27 000	0 201 23 000
2	Поступили наличные денежные средства в иностранной валюте на счет в кредитной организации из кассы учреждения	0 201 27 000	0 201 34 000 0 201 23 000
3	Поступили доходы в иностранной валюте на счет учреждения в кредитной организации	2 201 27 000	2 205 00 000 2 209 00 000
4	Поступили гранты и пожертвования в иностранной валюте на счет учреждения в кредитной организации	2 201 27 000	2 205 50 000 2 205 60 000
5	Отражена положительная курсовая разница при конвертации	0 201 27 000	0 401 10 171
6	Поступили денежные средства в иностранной валюте во временное распоряжение	3 201 27 000	3 304 01 000
7	Перечислены денежные средства на конвертацию иностранной валюты в рубли	0 201 23 000	0 201 27 000
8	Выбыли денежные средства в иностранной валюте со счета в кредитной организации для поступления в кассу учреждения	0 201 34 000	0 201 27 000
9	Перечислена предварительная оплата в иностранной валюте в соответствии с заключенными государственными (муниципальными) договорами на нужды учреждения	0 206 00 000	0 201 27 000
10	Перечислены подотчетным лицам денежные средства	0 208 00 000	0 201 27 000
11	Перечислены денежные средства в оплату обязательств за поставленные материальные ценности, оказанные услуги, выполненные работы, а также по иным основаниям по иным кредитным договорам, в том числе работникам учреждения по принятым в отношении их денежным обязательствам	0 302 00 000	0 201 27 000
12	Перечислены денежные средства, полученные учреждением во временное распоряжение	3 304 01 000	3 201 27 000
13	Отражена отрицательная курсовая разница	0 401 10 171	0 201 27 000

Приведем пример отражения в бюджетном учете денежных средств на счетах учреждения в иностранной валюте.

Пример 5.2

Автономному учреждению науки «Вертикаль» по результатам международного конкурса выделен грант от международной организации на развитие материально-технической базы в иностранной валюте в сумме 10 000 \$. Средства данного гранта в размере 5 000 \$ направлены на приобретение лабораторных приборов в Российской Федерации.

10 сентября 2022 г. на валютный счет учреждения, открытый в кредитной организации, поступил грант от международной организации в сумме 10 000 \$. В тот же день учреждение с валютного счета перечислило 5 000 \$ для конвертации их в рубли Российской Федерации и зачисления на лицевой счет в органе Федерального казначейства для приобретения лабораторных приборов в Российской Федерации. Вознаграждение банка за перевод денежных средств в иностранной валюте составило 50 \$. Курс Банка России на указанную дату – 61,2967 ₽/\$.

30 сентября 2022 г. произведена переоценка остатка денежных средств на валютном счете (4 450 \$). Курс Банка России на 30 сентября 2022 г. – 61,3500 ₽/\$.

Следует принять во внимание:

- цифры и условия в данном примере, в том числе курс доллара США, – условные;
- учетной политикой автономного учреждения принята детализация аналитических счетов бюджетного учета по КОСГУ;
- хозяйственная ситуация отражена в бюджетном учете за счет деятельности, приносящей доход.

В учете автономного учреждения науки «Вертикаль» данная хозяйственная ситуация будет отражена следующим образом (*табл. 5.6*).

Таблица 5.6

**Журнал операций автономного учреждения науки «Вертикаль»
за 10–30 сентября 2022 г. (в части расчетов в иностранной валюте)**

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Дебет	Кредит	Сумма (\$; ₽)
<i>10 сентября 2022 г.</i>				
1	Поступил грант в иностранной валюте: $10\,000 \$ \times 61,2967 \text{ ₽/} \$ = 612\,967 \text{ ₽}$	2 201 27 510 17	2 205 57 569	10 000; 612 967
2	Иностранная валюта конвертирована в рубли: $5\,000 \$ \times 61,2967 \text{ ₽/} \$ = 306\,583 \text{ ₽}$	2 201 23 510 17	2 201 27 610 18	5 000; 306 483
3	Поступили средства от конвертации на лицевой счет учреждения	2 201 11 510 17	2 201 23 610 18	– 306 483
4	Списано вознаграждение банка за конвертацию и перевод средств: $50 \$ \times 61,2967 \text{ ₽/} \$ = 3\,065 \text{ ₽}$	2 302 26 735	2 201 27 610 18	50; 3 065

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Дебет	Кредит	Сумма (\$; Р)
5	Начислены расходы на услуги банка: $50 \$ \times 61,2967 \text{ Р}/\$ = 3\,065 \text{ Р}$	2 109 60 226	2 302 26 735	50; 3 065
<i>30 сентября 2022 г.</i>				
6	Отражена отрицательная курсовая разница: $4\,450 \$ \times (61,3500 \text{ Р}/\$ - 61,2967 \text{ Р}/\$) = 237 \text{ Р}$	4 401 10 171	2 201 27 610 18	— 237

Учет денежных средств в пути ведется на счете 0 201 03 000 «Денежные средства в пути».

Этот счет предназначен для учета операций по движению **денежных средств учреждения, находящихся в пути**:

- в валюте Российской Федерации;
- в иностранной валюте.

Денежные средства в пути – денежные средства, перечисленные учреждению, зачисленные не в один операционный день, а также средства, переведенные с одного счета учреждения на другой счет, в том числе при осуществлении операций с использованием (дебетовых) банковских карт, при условии перечисления (зачисления) денежных средств не в один операционный день.

Аналитические счета по данному счету формируются:

- по аналитическим группам синтетического счета объекта учета (22-й разряд номера счета рабочего плана счетов);
- аналитическим кодам вида синтетического счета объекта учета (23-й разряд);
- статьям (подстатьям) КОСГУ (24–26-й разряды) в зависимости от экономического содержания факта хозяйственной жизни.

Данные группы и виды указаны в приказах Минфина России от 01.12.2010 № 157н, от 06.12.2010 № 162н, от 16.12.2010 № 174н, от 23.12.2010 № 183н. КОСГУ, используемые для аналитического учета по данному счету, содержатся в приказе Минфина России от 29.11.2017 № 209н.

Аналитический учет по данному счету ведется по видам валют в разрезе каждого счета, на который перечислены (внесены) денежные средства, в *карточке учета средств и расчетов* (ф. 0504051).

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

Типовая корреспонденция счетов по учету денежных средств учреждения в пути представлена в *табл. 5.7*.

Таблица 5.7

**Типовая корреспонденция счетов
по учету денежных средств учреждения в пути**

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Дебет	Кредит
1	Перечислены денежные средства учреждения в рублях на лицевой счет, открытый в органе Федерального казначейства (финансовом органе), в рамках расчетов между головным учреждением, обособленными подразделениями (филиалами) в отчетном периоде, зачисляемых на лицевые счета учреждения в другом отчетном периоде	0 201 13 000	0 304 04 000
2	Отражена положительная курсовая разница при конвертации	0 201 13 000 0 201 23 000	0 401 10 171
3	Отражена отрицательная курсовая разница	0 401 10 171	0 201 13 000 0 201 23 000
4	Зачислены денежные средства на лицевой счет учреждения в органе Федерального казначейства (финансовом органе), перечисленные в рамках расчетов между головным учреждением, обособленными подразделениями (филиалами) в предыдущий отчетный период	0 201 11 000	0 201 13 000
5	Выбыли денежные средства из кассы учреждения при внесении наличных средств с использованием банковских карт через банкомат (пункт выдачи наличных денежных средств, электронный терминал или другое техническое средство, предназначенное для совершения операций с использованием карт)	0 201 23 000	0 201 23 000
6	Выбыли денежные средства из кассы учреждения при передаче наличных денежных средств инкассаторам	0 201 23 000	0 201 34 000
7	Поступили (зачислены) на лицевой счет учреждения суммы, инкассированные наличные деньги, а также суммы, внесенные с использованием расчетных (дебетовых) карт учреждения через банкомат, суммы полученных оплат, возвратов дебиторской задолженности с применением расчетных (дебетовых) карт плательщиков через электронный терминал, установленный в кассе учреждения	0 201 11 000 0 304 05 000	0 201 23 000
8	Проведены операции по приему оплаты услуг (товаров, работ) с использованием платежной карты получателя услуг (товаров, работ) через электронный терминал, установленный в учреждении	0 201 23 000	0 205 31 000
9	Проведены операции по приему возврата дебиторской задолженности с использованием платежной карты через электронный терминал, установленный в учреждении	0 201 23 000	0 206 00 000 0 208 00 000 0 209 00 000

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Дебет	Кредит
10	Отражены у получателей бюджетных средств, а также у главного распорядителя (распорядителя) как получателя средства бюджета, предоставленные на счета, открытые им в кредитных учреждениях для учета средств в иностранной валюте с последующим отражением поступления денежных средств в иностранной валюте получателю, а также главному распорядителю, распорядителю как получателю для осуществления платежей в соответствии с бюджетной росписью	0 201 23 000 0 201 27 000	0 304 04 000 0 201 23 000

Приведем пример отражения в бюджетном учете денежных средств учреждения в пути.

Пример 5.3

30 сентября 2022 г. филиал бюджетного учреждения здравоохранения «Медика М» перечислил денежные средства, поступившие от оказания платных услуг, со своего лицевого счета на лицевой счет головного подразделения в размере 90 000 ₽. 3 октября 2022 г. денежные средства поступили на лицевой счет головного подразделения, 4 октября 2022 г. — зачислены на лицевой счет.

В учете филиала и головного подразделения бюджетного учреждения «Медика М» данная хозяйственная ситуация будет отражена следующим образом (табл. 5.8).

Таблица 5.8

Журнал операций филиала и головного подразделения бюджетного учреждения «Медика М» за 30 сентября – 4 октября 2022 г. (в части отражения денежных средств в пути)

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Дебет	Кредит	Сумма, ₽
Отражение операций в учете филиала				
<i>30 сентября 2022 г.</i>				
1	Отражено выбытие денежных средств с лицевого счета	2 304 04 510	2 201 11 610	90 000
Отражение операций в учете головного подразделения				
<i>3 октября 2022 г.</i>				
2	Отражено поступление денежных средств на лицевой счет	2 201 13 510	2 304 04 610	90 000
<i>4 октября 2022 г.</i>				
3	Отражено зачисление денежных средств на лицевой счет	2 201 11 510	2 201 13 610	90 000

Учет наличных денежных средств ведется на счете 0 201 34 000 «Касса».

Учет наличных денежных средств, находящихся в кассе, ведется:

- в валюте Российской Федерации;
- иностранной валюте.

При оформлении и учете кассовых операций учреждения руководствуются порядком ведения кассовых операций в Российской Федерации, установленным указанием Банка России от 11.03.2014 № 3210-У.

Кассовые операции оформляются с учетом следующих особенностей:

1. Прием в кассу наличных денежных средств от физических лиц производится:

- по *бланкам строгой отчетности*, утвержденным в порядке, предусмотренном Федеральным законом от 22.05.2003 № 54-ФЗ «О применении контрольно-кассовой техники при осуществлении расчетов в Российской Федерации»;
- *приходным кассовым ордерам* (ф. 0310001).

2. В случае приема наличных денежных средств *уполномоченными лицами* последние ежедневно (по завершении рабочего дня и (или) на следующий рабочий день) сдают денежные средства субъекту учета (в кассу учреждения либо на соответствующие счета учета безналичных денежных средств), а также предоставляют *реестр сдачи документов* (ф. 0504053) с приложением квитанций (копий).

3. При выдаче из кассы наличных денежных средств раздатчикам, определенным приказом руководителя учреждения, с которыми заключены договоры о полной материальной ответственности, учет ведется кассиром в *книге учета выданных раздатчикам денег на оплату труда, денежного довольствия или содержания, стипендий* (ф. 0504046).

4. При выдаче наличных денежных средств из кассы под отчет нескольким лицам взамен индивидуальных *расходных кассовых ордеров* (ф. 0310002) применяется *ведомость на выдачу денег из кассы подотчетным лицам* (ф. 0504501).

5. 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 отражаются на отдельных листах кассовой книги по видам иностранных валют.

Записи в кассовую книгу осуществляются по каждому кассовому приходному и расходному ордеру, оформленному соответственно на полученные, выданные наличные деньги (полное оприходование в кассу наличных денег).

6. В случае ведения кассовых операций и оформления кассовых документов в виде электронных документов, подписываемых квалифицированными электронными цифровыми подписями, кассовая книга (ф. 0504514) формируется в виде электронного документа ежедневно, включая рабочие дни, в которые кассовые операции не проводились.

Записи в электронную кассовую книгу осуществляются в момент подписания кассиром электронной цифровой подписью каждого приходного кассового ордера, расходного кассового ордера либо скан-копии приходного кассового ордера, расходного кассового ордера, содержащего собственноручные подписи. В последнем случае ответственность за соответствие скан-копии подлиннику кассового ордера, содержащего собственноручные подписи, возлагается на кассира.

Квитанция к приходному кассовому ордеру, сформированному в электронном виде, подписывается электронной цифровой подписью главным бухгалтером (уполномоченным лицом) и кассиром.

Приходные кассовые ордера (ф. 0310001) и *расходные кассовые ордера* (ф. 0310002), созданные в виде электронных документов, регистрируются в хронологическом порядке в течение финансового года в *журнале регистрации приходных и расходных кассовых документов* (ф. 0310003) с указанием информации об их статусе (новый, подписан, исполнен, аннулирован). Журнал регистрации приходных и расходных кассовых документов формируется в виде электронного документа, подписываемого ответственным исполнителем бухгалтерии электронной цифровой подписью, за временной интервал в течение финансового года по необходимости и (или) с периодичностью, предусмотренной учетной политикой учреждения, но не реже одного раза в год (по завершении отчетного финансового года).

7. Записи в кассовой книге, сформированной на бумажном носителе или в электронном виде, сверяются с данными кассовых документов главным бухгалтером, иным лицом, на которое возложено ведение бухгалтерского учета, и в случае отсутствия несоответствий подписываются: на бумажном носителе – собственноручно, в электронном виде – электронной цифровой подписью.

8. Кассовая книга, сформированная на бумажном носителе (копия электронной кассовой книги на бумажном носителе), должна быть:

- прошнурована;
- пронумерована;
- скреплена печатью.

Количество листов в кассовой книге должно быть заверено подписями главного бухгалтера (иного лица, на которое возложено ведение бухгалтерского учета).

9. Вместе с листом кассовой книги (копией электронной кассовой книги на бумажном носителе), оформленным за соответствующий рабочий день, кассиром прошиваются кассовые документы, содержащие собственноручные подписи.

Наличные денежные средства могут *поступать в кассу учреждения*, в частности при получении:

- наличной оплаты за оказанные учреждением платные услуги, выполненные работы, реализованную продукцию в рамках приносящей доход деятельности;

- наличных денег со счетов учреждения для выплаты заработной платы работникам учреждения, социальных пособий, стипендий и т. п., а также депонированных сумм;
- наличных денег со счетов учреждения для выдачи под отчет авансов на административно-хозяйственные или командировочные расходы и при возврате не использованных работниками подотчетных сумм;
- наличных денег в счет возмещения причиненного учреждению ущерба;
- денежных средств в наличной форме во временное распоряжение, а также при получении указанных средств со счетов учреждения для возврата их собственникам;
- наличной оплаты за реализованное имущество.

Наличные расчеты в валюте Российской Федерации и иностранной валюте между юридическими лицами или между юридическим лицом и индивидуальным предпринимателем в рамках одного договора могут производиться в размере, не превышающем 100 000 ₽ либо сумму в иностранной валюте, эквивалентную 100 000 ₽ по официальному курсу Банка России на дату проведения наличных расчетов¹.

При расчетах на территории Российской Федерации в обязательном порядке применяется ККТ, кроме случаев, установленных Федеральным законом от 22.05.2003 № 54-ФЗ «О применении контрольно-кассовой техники при осуществлении расчетов в Российской Федерации». Применяемая ККТ должна быть зарегистрирована в налоговых органах.

Наличные денежные средства могут *выдаваться из кассы учреждения*, в частности:

- на выплату заработной платы работникам учреждения, социальных пособий, стипендий и т. п., а также депонированных сумм;
- на выдачу под отчет авансов на административно-хозяйственные или командировочные расходы и возмещение перерасхода по ним;
- на выплату вознаграждений физическим лицам по гражданско-правовым договорам за выполненные работы, оказанные услуги;
- при возврате находящихся у учреждения во временном распоряжении денежных средств в наличной форме, а также при сдаче указанных средств на счета учреждения;
- для зачисления денежных средств на счета учреждения;
- для внесения в доход соответствующего бюджета поступлений в наличной форме за оказываемые казенным учреждением платные услуги (выполняемые работы) в рамках ведения приносящей доход деятельности.

¹ Указание Банка России от 09.12.2019 № 5348-У «О правилах наличных расчетов» (ред. от 31.03.2022) // СПС «КонсультантПлюс». URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_350539 (дата обращения: 25.04.2023).

Учреждение имеет право хранить в своей кассе наличные деньги *сверх* установленных им лимитов только в дни выплат:

- заработной платы;
- стипендий;
- включенных в соответствии с методологией, принятой для заполнения форм федерального государственного статистического наблюдения, в фонд заработной платы;
- выплат социального характера.

Для ведения кассовых операций учреждения самостоятельно устанавливают *лимит остатка наличных денег*, которые могут храниться в их кассе в соответствии с указанием Банка России от 11.03.2014 № 3210-У. В таком же порядке устанавливается лимит остатка наличных денег в кассе для обособленных подразделений (филиалов), сдающих наличные деньги на лицевой счет, открытый в органе казначейства (финансовом органе). Учреждения, в состав которых входят обособленные подразделения, сдающие наличные деньги в кассу учреждений, определяют лимит остатка наличных денег с учетом лимитов, установленных для этих обособленных подразделений.

Срок, в течение которого учреждение имеет право хранить в своей кассе наличные деньги *сверх* установленных им лимитов, устанавливается руководителем учреждения, но *не превышает пяти рабочих дней*, включая день получения денег в банке на указанные выплаты. Кроме этого, накопление учреждением наличных денег в кассе *сверх* установленного лимита остатка наличных денег допускается в выходные, нерабочие праздничные дни в случае ведения учреждением в эти дни кассовых операций.

Все сверхлимитные наличные деньги учреждения обязаны сдавать в банк.

Аналитические счета по данному счету формируются:

- по аналитическим группам синтетического счета объекта учета (22-й разряд номера счета рабочего плана счетов);
- аналитическим кодам вида синтетического счета объекта учета (23-й разряд);
- статьям (подстатьям) КОСГУ (24–26-й разряды) в зависимости от экономического содержания факта хозяйственной жизни.

Данные группы и виды указаны в приказах Минфина России от 01.12.2010 № 157н, от 06.12.2010 № 162н, от 16.12.2010 № 174н, от 23.12.2010 № 183н. КОСГУ, используемые для аналитического учета по данному счету, содержатся в приказе Минфина России от 29.11.2017 № 209н.

Аналитический учет по счету 0 201 34 000 «Касса» ведется в разрезе ответственных лиц (лиц, осуществляющих ведение кассовых операций (кассиров) и по видам валют. Учет операций по движению наличных денежных средств на счете ведется

в журнале операций по счету «Касса» на основании документов, прилагаемых к отчетам кассира.

Типовая корреспонденция счетов по учету наличных денежных средств, находящихся в кассе учреждения, представлена в табл. 5.9.

Таблица 5.9

**Типовая корреспонденция счетов по учету наличных денежных средств
учреждения, находящихся в кассе учреждения**

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Дебет	Кредит
1	Поступили наличные денежные средства в валюте Российской Федерации в кассу с лицевого счета учреждения, открытого в органе казначейства	0 201 34 000	0 210 03 000
2	Поступили наличные денежные средства в иностранной валюте в кассу бюджетного учреждения со счета в кредитной организации	0 201 34 000	0 201 27 000
3	Приняты наличные денежные средства во временное распоряжение	3 201 34 000	3 304 01 000
4	Поступили доходы в кассу учреждения	2 201 34 000	2 205 00 000
5	Поступили пожертвования и гранты в кассу учреждения	2 201 34 000	2 205 00 000
6	Поступили остатки подотчетных сумм	0 201 34 000	0 208 00 000
7	Поступили наличные денежные средства в возмещение ущерба, причиненного учреждению	0 201 34 000	0 209 00 000
8	Поступил в кассу учреждения полученный заем	2 201 34 000	2 301 14 000
9	Поступили в кассу учреждения денежные средства в порядке расчетов между головным учреждением и обособленными подразделениями (филиалами), главным распорядителем (распорядителем) бюджетных средств и получателем бюджетных средств	0 201 34 000	0 304 04 000
10	Оприходованы неучтенные денежные средства, выявленные в результате инвентаризации	0 201 34 000	0 401 10 189
11	Выбыли денежные средства в валюте Российской Федерации из кассы учреждения для зачисления на лицевой счет в органе казначейства	0 210 03 000	0 201 34 000
12	Выбыли денежные средства из кассы учреждения в иностранной валюте для зачисления на счет в кредитной организации	0 201 23 000	0 201 34 000
13	Возвращены наличные денежные средства, находящиеся во временном распоряжении учреждения, при наступлении условий их передачи владельцу и по назначению	3 304 01 000	3 201 03 000
14	Произведена оплата из кассы бюджетного учреждения предварительных платежей по государственным (муниципальным) договорам на нужды учреждения (авансов)	0 206 00 000	0 201 34 000

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Дебет	Кредит
15	Предоставлены заем, ссуда из кассы учреждения	2 207 14 000	0 201 34 000
16	Выданы денежные средства из кассы под отчет	0 208 00 000	0 201 34 000
17	Погашен из кассы учреждения ранее полученный заем	2 301 14 000	2 201 34 000
18	Выдана из кассы учреждения заработная плата, прочие выплаты, стипендии, пенсии, пособия и иные социальные выплаты, а также вознаграждения лицам, не состоящим в штате учреждения, по договорам гражданско-правового характера	0 302 00 000	0 201 34 000
19	Выдана из кассы учреждения депонентская задолженность, а также суммы, удержанные из заработной платы, прочих выплат (удержаний)	0 304 02 000 0 304 03 000	0 201 34 000
20	Отражены суммы выявленных недостач, хищений, потерь денежных средств	0 209 00 000	0 201 34 000

Приведем пример отражения в бюджетном учете наличных денежных средств учреждения, находящихся в кассе учреждения.

Пример 5.4

Подотчетному лицу бюджетного учреждения «Рассвет» С. М. Самойловой 4 июля 2022 г. из кассы учреждения выданы денежные средства на выплату заработной платы работникам отдела за счет субсидий на выполнение государственного задания в размере 350 000 ₽. С. М. Самойлова выдала заработную плату работникам отдела в размере 300 000 ₽. Заработную плату в размере 50 000 ₽ не получил работник отдела В. Ю. Рубанов (был болен). 8 июля 2022 г. подотчетное лицо вернуло неиспользованный остаток подотчетной суммы в размере 50 000 ₽ в кассу учреждения. Не полученная в срок заработная плата работника отдела была депонирована и в установленный срок сдана и зачислена на лицевой счет.

В учете бюджетного учреждения «Рассвет» данная хозяйственная ситуация будет отражена следующим образом (табл. 5.10).

Таблица 5.10

Журнал операций бюджетного учреждения «Рассвет» за 4–15 июля 2022 г.

(в части отражения операций с наличными денежными средствами
при выдаче заработной платы через подотчетное лицо)

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Дебет	Кредит	Сумма, ₽
<i>4 июля 2022 г.</i>				
1	Выданы из кассы денежные средства подотчетному лицу на выплату заработной платы	4 208 11 567	4 201 34 610	350 000

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Дебет	Кредит	Сумма, Р
<i>8 июля 2022 г.</i>				
2	Заработная плата выдана подотчетным лицом работникам отдела	4 302 11 837	4 208 11 667	300 000
3	Подотчетное лицо вернуло в кассу неиспользованный остаток подотчетной суммы	4 201 34 510	4 208 11 667	50 000
4	Депонирована не полученная в срок заработная плата	4 302 11 837	4 304 02 737	50 000
5	Внесены суммы неполученной заработной платы на лицевой счет учреждения	4 210 03 561	4 201 34 610	50 000
<i>15 июля 2022 г.</i>				
6	Зачислены суммы не полученной в срок заработной платы на лицевой счет	4 304 05 211	4 210 03 661	50 000

Учет денежных документов ведется на счете *0 201 35 000 «Денежные документы»*.

Этот счет предназначен для учета различных денежных документов, к которым относятся:

- 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, конверты с марками, марки государственной пошлины;
- перевозочные документы (билеты) для проезда железнодорожным, авиационным транспортом, оформленные на бумажном носителе;
- карты экспресс-оплаты мобильной связи, доступа в интернет, IP-телефонии, междугородных, международных переговоров.

Ценные бумаги к денежным документам не относятся.

Денежные документы хранятся в кассе учреждения. Прием в кассу и выдача из кассы таких документов оформляются *приходными кассовыми ордерами* (ф. 0310001) и *расходными кассовыми ордерами* (ф. 0310002) с оформлением на них записи «Фондовый». Приходные и расходные кассовые ордера с записью «Фондовый» регистрируются в *журнале регистрации приходных и расходных кассовых документов* (ф. 0310003) отдельно от приходных и расходных кассовых ордеров, оформляющих операций с денежными средствами.

Учет операций с денежными документами ведется на отдельных листах *кассовой книги* (ф. 0310004) с проставлением на них записи «Фондовый».

Аналитические счета по данному счету формируются:

- по аналитическим группам синтетического счета объекта учета (22-й разряд номера счета рабочего плана счетов);

— аналитическим кодам вида синтетического счета объекта учета (23-й разряд);
 — статьям (подстатьям) КОСГУ (24–26-й разряды) в зависимости от экономического содержания факта хозяйственной жизни.

Данные группы и виды указаны в приказах Минфина России от 01.12.2010 № 157н, от 06.12.2010 № 162н, от 16.12.2010 № 174н, от 23.12.2010 № 183н. КОСГУ, используемые для аналитического учета по данному счету, содержатся в приказе Минфина России от 29.11.2017 № 209н.

Аналитический учет денежных документов ведется по их видам в разрезе ответственных лиц (лиц, ответственных за их выдачу (сохранность) (кассиров) в *карточке учета средств и расчетов* (ф. 0504051).

Учет операций с денежными документами ведется в *журнале по прочим операциям* на основании документов, прилагаемых к отчетам кассира.

Типовая корреспонденция счетов по учету денежных документов представлена в *табл. 5.11*.

Таблица 5.11

Типовая корреспонденция счетов денежных документов

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Дебет	Кредит
1	Поступили денежные документы в кассу по государственным (муниципальным) договорам на нужды учреждения	0 201 35 000	0 302 00 000
2	Поступили денежные средства в кассу учреждения, приобретенные подотчетным лицом	0 201 35 000	0 208 00 000
3	Поступили денежные документы в кассу учреждения в порядке расчетов между головным учреждением и обособленными подразделениями (филиалами), получателем бюджетных средств и главным распорядителем (распорядителем) бюджетных средств	0 201 35 000	0 304 04 000
4	Поступили денежные документы в кассу учреждения в безвозмездном порядке от государственных учреждений, организаций на основании акта приема-передачи	0 201 35 000	0 401 10 189
5	Поступили денежные документы в порядке возмещения ущерба в натуральной форме виновными лицами	0 201 35 000	0 401 10 172
6	Поступили в кассу учреждения излишки денежных документов, обнаруженные при инвентаризации, согласно акту о результатах инвентаризации	0 201 35 000	0 401 10 189
7	Выданы из кассы денежные документы под отчет	0 208 00 000	0 201 35 000
8	Возвращены из кассы учреждения денежные документы поставщику согласно условиям государственного (муниципального) договора на нужды учреждения	0 302 00 000	0 201 35 000

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Дебет	Кредит
9	Отражена безвозмездная передача денежных документов между головным учреждением и обособленными подразделениями (филиалами), получателем бюджетных средств и главным распорядителем (распорядителем) бюджетных средств	0 304 04 000	0 201 35 000
10	Отражена безвозмездная передача денежных документов	0 401 20 240	0 201 35 000
11	Отражены суммы выявленных недостач, хищений, порчи денежных документов	0 401 10 172	0 201 35 000
12	Выбыли с учета денежные документы по причине уничтожения, порчи, в результате форс-мажорных обстоятельств на основании акта уничтожения, порчи	0 401 20 273	0 201 35 000

Приведем пример отражения денежных документов в бюджетном учете.

Пример 5.5

Казенное учреждение образования «Университет экономической безопасности» по договору с компанией-перевозчиком от 8 августа 2022 г. приобрело два железнодорожных билета для своего работника М. М. Ларионова на сумму 10 000 ₽. Оплаченные билеты сначала были оприходованы в кассу, а затем, 9 августа 2022 г., выданы работнику, направленному в служебную командировку. 12 августа 2022 г., по окончании командировки М. М. Ларионов представил авансовый отчет.

В учете казенного учреждения образования «Университет экономической безопасности» хозяйственная ситуация будет отражена следующим образом (табл. 5.12).

Таблица 5.12

Журнал операций казенного учреждения образования «Университет экономической безопасности» за 8–12 августа 2022 г. (в части отражения операций по учету денежных документов)

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Дебет	Кредит	Сумма, ₽
<i>8 августа 2022 г.</i>				
1	Поступили оплаченные проездные билеты	1 201 35 510	1 302 22 734	5 000
<i>9 августа 2022 г.</i>				
2	Выданы билеты командированному работнику	1 208 22 567	1 201 35 610	5 000
<i>12 августа 2022 г.</i>				
3	Представлен авансовый отчет по возвращении из командировки с приложением погашенных проездных билетов	1 401 20 222	1 208 22 667	5 000

§ 5.3. Учет финансовых вложений

Учет финансовых вложений ведется на счете 0 204 00 000 «Финансовые вложения».

Данный счет предназначен для учета:

- 1) краткосрочных и долгосрочных финансовых вложений;
- 2) иных финансовых активов, приобретенных (полученных, сформированных):
 - учреждением в рамках ведения хозяйственной деятельности;
 - органом исполнительной власти, осуществляющим в отношении государственного (муниципального) бюджетного, автономного учреждения функции и полномочия учредителя;
 - иным уполномоченным органом, на который возложены функции по управлению имуществом (финансовыми активами) соответствующего публично-правового образования.

В частности, на данном счете учитываются:

- ценные бумаги, кроме акций (облигации, векселя, иные ценные бумаги);
- акции и иные формы участия в капитале (акции, участие в государственных (муниципальных) предприятиях и учреждениях, иные формы участия в капитале);
- иные финансовые активы (доли в международных организациях, прочие финансовые активы).

В соответствии с ФСБУ «Финансовые инструменты», утвержденным приказом Минфина России от 30.06.2020 № 129н, *признание* финансовых активов, учитываемых как финансовые вложения, осуществляется в бюджетном учете с классификацией по следующим группам:

- финансовые активы, удерживаемые до погашения. К этой группе относятся долговые ценные бумаги (облигации, векселя) при условии, что планируется удерживать их до срока погашения;
- финансовые активы, предназначенные для перепродажи. К этой группе относятся облигации, векселя, акции и иные ценные бумаги, если планируется их перепродажа в целях получения дохода от повышения рыночных цен;
- финансовые активы, предназначенные для получения доходов от участия (акции, доли участия в капитале хозяйственных обществ и товариществ, доли в международных организациях).

Признание (принятие к бухгалтерскому учету) и прекращение признания (выбытие с бухгалтерского учета) акций отражаются на основании:

- распоряжения уполномоченного органа, осуществляющего полномочия акционера (иного уполномоченного органа);

– документа, подтверждающего внесение (исключение) уполномоченного органа в реестр (из реестра) акционеров эмитента.

Рассмотрим положения, касающиеся стоимости, по которой финансовые вложения принимаются к бюджетному учету:

1. Финансовые вложения принимаются к учету по их *первоначальной стоимости* – сумме фактических вложений учреждения в приобретение (формирование) финансовых вложений.

2. Если финансовые вложения приобретены (получены) в результате *необменной операции*, то первоначальной стоимостью является их **справедливая стоимость** на дату приобретения либо стоимость, отраженная в документах, подтверждающих переход прав на финансовые вложения (передаточных документах).

Справедливая стоимость финансовых активов – цена, которая была бы получена при продаже финансового актива или уплачена при передаче обязательства в рамках обычной сделки между участниками рынка на дату оценки (цена «выхода» с позиции участника, которому принадлежат активы или обязательства на дату оценки).

3. Если финансовые вложения, приобретенные путем необменной операции, не могут быть оценены по справедливой стоимости и документы, подтверждающие переход прав на финансовые вложения (передаточные документы), не содержат информацию об их стоимости, первоначальной стоимостью таких активов признается стоимость, по которой активы учитывались у предыдущего правообладателя.

4. Если данные о балансовой стоимости финансовых вложений (за исключением акций) предыдущего правообладателя (балансодержателя) по каким-либо причинам недоступны, то в целях обеспечения непрерывного ведения бухгалтерского учета и полноты отражения в бухгалтерском учете свершившихся фактов хозяйственной деятельности первоначальная стоимость таких активов признается в условной оценке: один объект – 1 Р. После получения данных о стоимости на аналогичные либо схожие финансовые вложения, отраженные на дату признания в условной оценке, комиссией по поступлению и выбытию активов субъекта учета пересматривается балансовая (справедливая) стоимость таких активов.

5. Если информация о справедливой стоимости акций, приобретаемых в результате необменных операций, по каким-либо причинам недоступна, первоначальной стоимостью активов признается их номинальная стоимость.

6. Финансовые вложения, полученные субъектом учета от собственника (учредителя) или иной организации бюджетной сферы, принимаются к бюджетному учету в оценке, определенной передающей стороной (собственником

(учредителем), – по стоимости, отраженной в документах, подтверждающих переход прав на финансовые вложения (передаточных документах).

7. Финансовые вложения, предназначенные для отчуждения не в пользу организаций бюджетной сферы, в том числе перешедшие в указанную категорию после их признания в бухгалтерском учете по стоимости фактических вложений (стоимости предыдущего правообладателя, условной оценке), отражаются в бухгалтерском учете по справедливой стоимости, определяемой *методом рыночных цен*.

Переоценка финансовых вложений осуществляется на дату совершения операции, а также на отчетную дату составления бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Аналитические счета по данному счету формируются:

- по аналитическим группам синтетического счета объекта учета (22-й разряд номера счета рабочего плана счетов);
- аналитическим кодам вида синтетического счета объекта учета (23-й разряд);
- статьям (подстатьям) КОСГУ (24–26-й разряды) в зависимости от экономического содержания факта хозяйственной жизни.

Данные группы и виды указаны в приказах Минфина России от 01.12.2010 № 157н, от 06.12.2010 № 162н, от 16.12.2010 № 174н, от 23.12.2010 № 183н. КОСГУ, используемые для аналитического учета по данному счету, содержатся в приказе Минфина России от 29.11.2017 № 209н.

Аналитический учет по счету ведется в *карточке учета средств и расчетов* (ф. 0504051) либо в отдельном регистре бухгалтерского учета (реестре), формируемом по соответствующим финансовым вложениям.

Аналитический учет ведется:

- по видам (аналитическим группам) финансовых вложений;
- объектам, в которые осуществлены эти вложения (контрагентам (эмитентам)).

Операции принятия к учету финансовых вложений в сумме сформированной первоначальной стоимости отражаются в *журнале по прочим операциям*.

Типовая корреспонденция счетов по учету финансовых вложений представлена в *табл. 5.13*.

Таблица 5.13

Типовая корреспонденция счетов по учету финансовых вложений

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Дебет	Кредит
1	Приняты к учету финансовые активы по сформированной балансовой стоимости	0 204 00 000	0 215 00 000

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Дебет	Кредит
2	Приняты к учету акции и иные формы участия в капитале при вкладе в уставные капиталы хозяйственных обществ права использования результатов интеллектуальной деятельности, исключительные права на которые сохраняются за учреждениями в соответствии с действующим законодательством Российской Федерации	0 204 00 000	0 401 10 189
3	Перечислены средства в иные финансовые активы	0 204 00 000	0 201 00 000 0 304 05 000
4	Увеличена сумма иных финансовых активов на величину начисленных процентов	0 204 00 000	0 401 10 120
5	Отражена положительная курсовая разница при переоценке финансовых вложений, стоимость которых выражена в иностранной валюте	0 204 00 000	0 401 10 176
6	Отражена реализация финансовых вложений	0 401 10 172	0 204 00 000
7	Отражена отрицательная курсовая разница при переоценке финансовых вложений, стоимость которых выражена в иностранной валюте	0 401 10 176	0 204 00 000

Приведем примеры отражения финансовых вложений в бюджетном учете.

Пример 5.6

Автономное учреждение спорта «Спортис» в мае 2022 г. передало часть своего имущества, содержащегося за счет приносящей доход деятельности, хозяйственному обществу в виде вложений в уставный капитал в обмен на акции:

- 1) производственное оборудование на сумму 1 000 000 ₽;
- 2) материалы, относящиеся к категории «прочие материалы», – 470 000 ₽;
- 3) программное обеспечение – 120 000 ₽.

Учетной политикой автономного учреждения принята детализация аналитических счетов бюджетного учета по КОСГУ.

В учете автономного учреждения спорта «Спортис» данная хозяйственная ситуация будет отражена следующим образом (табл. 5.14).

Таблица 5.14

Журнал операций автономного учреждения спорта «Спортис» за май 2022 г. (в части отражения операций по учету финансовых вложений)

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Дебет	Кредит	Сумма, Р
<i>Май 2022 г.</i>				
1	Стоимость основных средств отнесена на счет вложений в финансовые активы	2 215 31 530	2 101 34 410	1 000 000

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Дебет	Кредит	Сумма, Р
2	Стоимость материальных запасов отнесена на счет вложений в финансовые активы	2 215 31 530	2 105 36 446	470 000
3	Стоимость программного обеспечения отнесена на счет вложений в финансовые активы	2 215 31 530	2 102 31 420	120 000
4	Признаны в учете акции	2 204 31 530	2 215 31 630	1 590 000

Пример 5.7

Автономное учреждение «Корона империи», обладающее акциями ООО «Меридиан» на сумму 2 600 000 Р, 10 января 2022 г. по решению учредителя передало половину из них в казну, а половину реализовало по курсовой стоимости коммерческой организации ООО «Тушино». На дату перехода права на акции их рыночная стоимость составляла 2 650 000 Р. Следует учесть следующее: хозяйственная ситуация осуществляется за счет приносящей доход деятельности; учетной политикой учреждения принята детализация аналитических счетов бюджетного учета по КОСГУ.

В учете автономного учреждения «Корона империи» данная хозяйственная ситуация будет отражена следующим образом (табл. 5.15).

Таблица 5.15

Журнал операций автономного учреждения «Корона империи» за 10 января 2022 г. (в части отражения операций по учету финансовых вложений)

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Дебет	Кредит	Сумма, Р
<i>10 января 2022 г.</i>				
1	Переданы акции в казну по балансовой стоимости	2 401 20 241	2 204 31 630	1 000 000
2	Отражена в учете положительная курсовая разница	2 204 31 530	2 401 10 172	25 000
3	Реализованы акции коммерческой организации «Тушино»: $2\,050\,000\text{ Р} \div 2 = 1\,025\,000\text{ Р}$	2 401 10 172	2 204 31 630	1 025 000

§ 5.4. Учет расчетов по доходам

Учет расчетов по доходам ведется на счете 0 205 00 000 «Расчеты по доходам» в соответствии с ФСБУ «Доходы», утвержденным приказом Минфина России

от 27.02.2018 № 32н, а также с ФСБУ «Долгосрочные договоры», утвержденным приказом Минфина России от 29.06.2018 № 145н.

В соответствии с ФСБУ «Доходы» доход для целей бухгалтерского учета *признается* в результате совершения фактов хозяйственной жизни (операций) или наступления событий, в результате которых ожидается получение экономических выгод или полезного потенциала, связанных с этими операциями (событиями), при условии, что их сумма (денежная величина) может быть надежно определена.

Доход оценивается субъектом учета в полной сумме ожидаемого поступления экономических выгод и (или) полезного потенциала, заключенного в активе.

В целях определения величины дохода осуществляются:

- а) корректировка на сумму предоставляемых скидок или льгот;
- б) корректировка с учетом ставки дисконтирования, если поступление денежных средств или их эквивалентов предполагается в течение срока, превышающего 12 месяцев с даты признания дохода.

В качестве ставки дисконтирования используется ключевая ставка Банка России, действующая на отчетную дату.

Категории доходов, учитываемых на счете 0 205 00 000 «Расчеты по доходам»

Доходы от необменных операций

Доходы от налогов, сборов, в том числе государственных пошлин, таможенных платежей

Доходы от страховых взносов на обязательное социальное страхование

Доходы от безвозмездных поступлений от бюджетов

Доходы от штрафов, пеней, неустоек, возмещения ущерба

Прочие доходы от необменных операций

Доходы от обменных операций

Доходы от собственности

Доходы от реализации

Исходя из представленных категорий доходы, учитываемые на счете 0 205 00 000 «Доходы», детализируются по следующим направлениям:

- налоговые доходы, таможенные платежи и страховые взносы на обязательное социальное страхование;
- доходы от собственности;
- доходы от оказания платных услуг (работ), компенсаций затрат;

- суммы штрафов, пеней, неустоек, возмещения ущерба;
- безвозмездные денежные поступления текущего и капитального характера;
- доходы от операций с активами;
- невыясненные поступления.

Для органов исполнительной власти, казенных учреждений, наделенных полномочиями администраторов доходов бюджета в силу специфики их деятельности, доходами признаются *поступающие в бюджет* денежные средства, за исключением средств, являющихся в соответствии с БК РФ источниками финансирования дефицита бюджета. При этом денежные средства считаются поступившими в доходы соответствующего бюджета бюджетной системы Российской Федерации с момента их зачисления на единый счет этого бюджета. Иными словами, учреждения выступают в функции *администраторов доходов бюджета* в случаях, когда ГАДБ, в ведении которых они находятся, наделяют их полномочиями администратора дохода бюджета в установленном законодательством порядке (п. 3 ст. 160.1 БК РФ).

В этом случае учреждения – администраторы доходов бюджета осуществляют деятельность, связанную:

- с начислением, учетом и контролем правильности исчисления, полноты и своевременности осуществления платежей в бюджет, пеней и штрафов по ним;
- взысканием задолженности по платежам в бюджет, пеней и штрафов;
- принятием решений о возврате излишне уплаченных (взысканных) платежей в бюджет, пеней и штрафов, а также процентов за несвоевременное осуществление такого возврата и процентов, начисленных на излишне взысканные суммы, и представлением поручения в орган Федерального казначейства для осуществления возврата в порядке, установленном Минфином России;
- принятием решения о зачете (уточнении) платежей в бюджеты бюджетной системы Российской Федерации и представлением уведомления в орган Федерального казначейства;
- принятием решения о признании безнадежной к взысканию задолженности по платежам в бюджет;
- формированием и представлением ГАДБ сведений и бюджетной (финансовой) отчетности, необходимых для осуществления полномочий соответствующего ГАДБ.

Данная категория учреждений администрирует следующие виды доходов:

- налоговые доходы (включая штрафы и пени по налогам);
- неналоговые доходы (в том числе доходы от собственности, доходы от оказания платных услуг, доходы от штрафов, пеней, неустоек, возмещения ущерба, доходы от операций с активами);
- безвозмездные поступления.

Для бюджетных и автономных учреждений к доходам относятся доходы: полученные в виде субсидий; от ведения приносящей доход деятельности; от возмещения ущерба, штрафов, пеней, неустоек; от реализации активов; безвозмездные поступления и др. Доходы остаются в распоряжении учреждений.

Таким образом, счет 0 205 00 000 «Расчеты по доходам» предназначен:

- для учета расчетов по суммам доходов (поступлений), начисленных учреждением в момент возникновения требований к их плательщикам (по суммам предстоящих доходов), в силу договоров, соглашений, а также при выполнении субъектом учета функций, возложенных на него согласно российскому законодательству;
- поступивших от плательщиков предварительных оплат.

Учет задолженности дебиторов по начисленным доходам *в иностранных валютах* одновременно ведется в соответствующей иностранной валюте и рублевом эквиваленте на дату начисления задолженности (признания доходов).

Переоценка расчетов плательщиков по доходам в иностранных валютах осуществляется на дату совершения операций по оплате (возврату) расчетов в соответствующей иностранной валюте и на отчетный период.

Курсовые разницы, возникшие при расчете рублевого эквивалента, учитываются следующим образом:

- положительные — относятся на увеличение расчетов в иностранной валюте, с отнесением курсовых разниц на финансовый результат текущего финансового года от переоценки активов;
- отрицательные — относятся на уменьшение расчетов в иностранной валюте, с отнесением курсовых разниц на финансовый результат текущего финансового года от переоценки активов.

Аналитические счета по данному счету формируются:

- по аналитическим группам синтетического счета объекта учета (22-й разряд номера счета рабочего плана счетов);
- аналитическим кодам вида синтетического счета объекта учета (23-й разряд);
- статьям (подстатьям) КОСГУ (24–26-й разряды) в зависимости от экономического содержания факта хозяйственной жизни — в случае ведения бюджетного учета в общем порядке;
- кодам подстатей КОСГУ и (или) кодам дополнительной детализации статей КОСГУ — при условии установления учреждением дополнительной детализации КОСГУ в учетной политике (по согласованию с субъектом консолидации).

Данные группы и виды указаны в приказах Минфина России от 01.12.2010 № 157н, от 06.12.2010 № 162н, от 16.12.2010 № 174н, от 23.12.2010 № 183н. КОСГУ, используемые для аналитического учета по данному счету, содержатся в приказе Минфина России от 29.11.2017 № 209н.

Аналитический учет по данному счету ведется по видам доходов (поступлений) в разрезе:

- контрагентов (плательщиков доходов (групп плательщиков доходов));
- идентификационных номеров расчетов по доходам (уникальных идентификаторов начислений (при наличии));
- правовых оснований возникновения расчетов;
- видов валют.

Аналитический учет расчетов по доходам ведется в *карточке учета средств и расчетов* (ф. 0504051). Операции по счету отражаются в *журнале операций расчетов с дебиторами по доходам*.

Типовая корреспонденция счетов по учету расчетов по доходам представлена в *табл. 5.16*.

Таблица 5.16

Типовая корреспонденция счетов по учету расчетов по доходам

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Дебет	Кредит
1	Принята к учету дебиторская задолженность по доходам в объеме принятых к учету доходов	0 205 00 000	0 401 10 000 0 401 40 000
2	Начислены доходы будущих периодов по субсидиям, грантам, иным безвозмездным поступлениям, от аренды имущества	0 205 00 000	0 401 40 000
3	Начислены доходы за реализованную продукцию, выполненные работы, оказанные услуги в рамках видов деятельности учреждения, предусмотренных уставными документами	0 205 00 000	0 401 10 000 0 401 40 000
4	Начислены доходы администратором доходов, распределяемых и зачисляемых в иной бюджет бюджетной системы Российской Федерации	0 205 00 000	0 401 10 000
5	Увеличена задолженность плательщиков доходов, начисленных в иностранной валюте, в связи с возникновением при расчете рублевого эквивалента суммы задолженности на дату поступления доходов от плательщика (на дату формирования регистров бухгалтерского учета) положительных курсовых разниц	0 205 00 000	0 401 10 000
6	Поступили доходы на лицевой счет учреждения	0 201 00 000 0 303 05 000	0 205 00 000
7	Уменьшена задолженность плательщиков доходов, начисленных в иностранной валюте, в связи с возникновением при расчете рублевого эквивалента суммы задолженности на дату поступления доходов от плательщика (на дату формирования регистров бухгалтерского учета) отрицательных курсовых разниц	0 401 10 000	0 205 00 000

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Дебет	Кредит
8	Выбыла (списана) с балансового учета дебиторская задолженность по доходам, признанная нереальной к взысканию (невостребованной кредиторами по доходам), сомнительная дебиторская задолженность	0 401 10 173	0 205 00 000 04 20

Приведем примеры отражения расчетов по доходам в бюджетном учете.

Пример 5.8

Автономное учреждение спорта «Высокие старты» 1 февраля 2022 г. заключило договор с детской спортивной школой на предоставление в аренду ледового катка на период проведения городской спартакиады в период с 1 февраля по 10 февраля 2022 г. В договоре аренды отдельно предусмотрены: фиксированная арендная плата – 85 000 ₽; возмещение арендатором расходов на электроэнергию по фактическим показаниям счетчика.

По завершении мероприятия расходы на электроэнергию составили 7 300 ₽.

По окончании спартакиады, 11 февраля 2022 г. детской спортивной школой на основании акта оказанных услуг, полученного от автономного учреждения «Высокие старты», были полностью оплачены расходы по договору аренды.

Следует принять во внимание:

- согласно ФСБУ «Аренда», утвержденному приказом Минфина России от 31.12.2016 № 258н, данный объект учета относится к операционной аренде;
- учетной политикой автономного учреждения принята детализация аналитических счетов бюджетного учета по КОСГУ;
- чтобы упростить пример, не приводятся операции по внутреннему перемещению переданного в аренду имущества и начислению налога на прибыль.

В учете автономного учреждения «Высокие старты» данная хозяйственная ситуация будет отражена следующим образом (табл. 5.17).

Таблица 5.17

Журнал операций автономного учреждения спорта «Высокие старты» за 1–11 февраля 2022 г. (в части отражения операций по расчетам по доходам с детской спортивной школой)

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Дебет	Кредит	Сумма, Р
<i>1 февраля 2022 г.</i>				
1	Отражена передача ледового катка арендатору	25	–	1*

* В условной оценке.

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Дебет	Кредит	Сумма, Р
2	Начислены предстоящие доходы от операционной аренды (на основании договора аренды)	2 205 21 564	2 401 40 121	85 000
<i>11 февраля 2022 г.</i>				
3	Отражено признание доходов текущего финансового года (на основании акта об оказании услуг)	2 401 40 121	2 401 10 121	85 000
4	Начислены условные арендные платежи (на основании акта о фактических расходах на электроэнергию)	2 205 35 564	2 401 10 135	7 300
5	Поступили от арендатора на лицевой счет денежные средства в виде арендного платежа	2 201 11 000 17	2 205 21 664	55 000
6	Поступили от арендатора на лицевой счет денежные средства в виде условного арендного платежа	2 201 11 000 17	2 205 35 664	7 300
7	Отражена передача ледового катка учреждению	—	25	1*

* В условной оценке.

Пример 5.9

Казенное учреждение физкультуры и спорта «Отличник», администратор доходов бюджета, на основании договора об оказании спортивно-оздоровительных услуг с детско-юношеской спортивной школой «Класс!» от 10 января 2022 г. в январе – марте 2022 г. реализовало 20 абонементов в бассейн по цене 3 000 Р за каждый. Денежные средства поступили в доход бюджета напрямую, минуя лицевой счет казенного учреждения «Отличник». Учетной политикой казенного учреждения «Отличник» предусмотрено, что стоимость оказанных услуг за пользование бассейном ежемесячно (в последний день месяца) списывается на доходы текущего периода.

В учете казенного учреждения данная хозяйственная ситуация будет отражена следующим образом (табл. 5.18).

Таблица 5.18

Журнал операций казенного учреждения «Отличник» за 10 января – 31 марта 2022 г. (в части отражения операций по расчетам по доходам с детско-юношеской спортивной школой «Класс!»)

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Дебет	Кредит	Сумма, Р
<i>10 января 2022 г.</i>				
1	Зачислены в доход бюджета суммы от реализации абонементов: 3 000 Р × × 20 шт. = 60 000 Р	1 210 02 131	1 205 31 664	60 000

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Дебет	Кредит	Сумма, Р
2	Начислены доходы будущих периодов	1 205 31 564	1 401 41 131	60 000
<i>31 января 2022 г.</i>				
3	Списаны доходы будущих периодов, полученные от реализации абонементов в бассейн, на финансовый результат текущего периода	1 401 41 131	1 401 10 131	20 000
<i>28 февраля 2022 г.</i>				
4	Списаны доходы будущих периодов, полученные от реализации абонементов в бассейн, на финансовый результат текущего периода	1 401 41 131	1 401 10 131	20 000
<i>31 марта 2022 г.</i>				
5	Списаны доходы будущих периодов, полученные от реализации абонементов в бассейн, на финансовый результат текущего периода	1 401 41 131	1 401 10 131	20 000

§ 5.5. Учет расчетов по выданным авансам

Учет расчетов по выданным **авансам** ведется на счете 0 206 00 000 «Расчеты по выданным авансам».

Аванс – предварительная выплата заказчиком определенной денежной суммы в счет предстоящих платежей за поставляемые ему товары, выполняемые для него работы, оказываемые ему услуги.

На этом счете учреждения учитывают расчеты *по предоставленным* учреждением в соответствии с условиями заключенных договоров (контрактов), соглашений авансовым выплатам (*кроме авансов, выданных подотчетным лицам*) в разрезе видов выплат, которые утверждены бюджетной сметой или планом финансово-хозяйственной деятельности учреждения, в том числе расчеты:

- по авансам по оплате труда, начислениям на выплаты по оплате труда;
- авансам по работам, услугам;
- авансам по поступлению нефинансовых активов;
- авансовым безвозмездным перечислениям текущего характера организациям;
- безвозмездным перечислениям бюджетам;

- авансам по социальному обеспечению;
- авансам на приобретение ценных бумаг и иных финансовых вложений;
- авансовым безвозмездным перечислениям капитального характера организациям;
- расчеты по авансам по прочим расходам.

Если авансовые платежи производятся в иностранной валюте, то учет одновременно ведется в соответствующей иностранной валюте и рублевом эквиваленте на дату авансовых выплат.

Переоценка расчетов по выданным авансам в иностранных валютах осуществляется на дату совершения операций по возврату ранее произведенных выплат в соответствующей иностранной валюте или дату признания в учете права требования по восстановлению дебиторской задолженности по предоставленным авансовым платежам.

Курсовые разницы, возникшие при расчете рублевого эквивалента, учитываются следующим образом:

- положительные – относятся на увеличение расчетов в иностранной валюте, с отнесением курсовых разниц на финансовый результат текущего финансового года от переоценки активов;
- отрицательные – относятся на уменьшение расчетов в иностранной валюте, с отнесением курсовых разниц на финансовый результат текущего финансового года от переоценки активов.

Операции по счету 0 206 00 000 «Расчеты по выданным авансам» оформляются на основании договоров, контрактов, документов поставщиков, подрядчиков, исполнителей, а также авансовых отчетов.

Аналитический учет по счету ведется в разрезе:

- получателей авансовых выплат (сотрудников, контрагентов);
- идентификационных номеров расчетов по выплатам (учетных номеров денежных обязательств) с указанием при учете расчетов по целевым выплатам дополнительного аналитического признака, идентифицирующего целевое назначение средств, предоставляемых с условиями при передаче активов (кодов целей);
- правовых оснований предоставления авансовых выплат (по необходимости).

Аналитические счета по данному счету формируются:

- по аналитическим группам синтетического счета объекта учета (22-й разряд номера счета рабочего плана счетов);
- аналитическим кодам вида синтетического счета объекта учета (23-й разряд);
- статьям (подстатьям) КОСГУ (24–26-й разряды) в зависимости от экономического содержания факта хозяйственной жизни – в случае ведения бюджетного учета в общем порядке;

— кодам подстатей КОСГУ и (или) кодам дополнительной детализации статей КОСГУ — при условии установления учреждением дополнительной детализации КОСГУ в учетной политике (по согласованию с субъектом консолидации).

Данные группы и виды указаны в приказах Минфина России от 01.12.2010 № 157н, от 06.12.2010 № 162н, от 16.12.2010 № 174н, от 23.12.2010 № 183н. КОСГУ, используемые для аналитического учета по данному счету, содержатся в приказе Минфина России от 29.11.2017 № 209н.

Аналитический учет расчетов с поставщиками по выданным авансам ведется в *карточке учета средств и расчетов* (ф. 0504051) либо *журнале по расчетам с поставщиками и подрядчиками*.

Типовая корреспонденция счетов по учету расчетов по выданным авансам представлена в *табл. 5.19*.

Таблица 5.19

Типовая корреспонденция счетов по учету расчетов по выданным авансам

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Дебет	Кредит
1	Перечислен аванс по договорам на поставку товаров, оказание услуг, выполнение работ	0 206 00 000	0 201 00 000 0 304 05 000
2	Произведена оплата подотчетным лицом аванса	0 206 00 000	0 208 00 000
3	Произведена оплата из кассы предварительных платежей по государственным (муниципальным) контрактам, договорам на нужды учреждения (авансов)	0 206 00 000	0 201 34 000
4	Отражен зачет обязательств по полученным материальным ценностям, выполненным работам, оказанным услугам, сформированным финансовым вложениям в счет перечисленной ранее предварительной оплаты	0 302 00 000	0 206 00 000
5	Отражен возврат ранее произведенных авансовых платежей согласно условиям государственных (муниципальных) контрактов, договоров на нужды учреждения и в соответствии с законодательством Российской Федерации	0 304 05 000 0 201 00 000	0 206 00 000
6	Отражен возврат в кассу учреждения ранее произведенных авансовых выплат в погашение дебиторской задолженности	0 201 34 000	0 206 00 000
7	Начислена задолженность в сумме требований по компенсации затрат учреждений к получателям авансовых платежей по произведенным предварительным оплатам в рамках договоров (соглашений), а также по иным основаниям, не возвращенным контрагентом в случае расторжения договора (соглашения), в том числе по результатам претензионной работы (решению суда)	0 209 30 000	0 206 00 000

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Дебет	Кредит
8	Списаны с балансового учета нереальные к взысканию суммы дебиторской задолженности по произведенным авансовым платежам	0 401 20 273	0 206 00 000
9	Поступили денежные средства на восстановление авансовых платежей, произведенных в текущем финансовом году	0 304 05 000 0 201 00 000	0 206 00 000 0 209 30 000 0 208 00 000
10	Поступили денежные средства на восстановление авансовых платежей, произведенных в прошлые финансовые годы	0 304 05 000 0 303 05 000 0 201 00 000	0 206 00 000 0 209 30 000 0 208 00 000
11	Отражена задолженность работника по заработной плате, возникшая при перерасчете ранее выплаченной ему заработной платы (способом «Красное сторно»)	0 302 11 000	0 206 11 000

Приведем примеры отражения расчетов по выданным авансам в бюджетном учете.

Пример 5.10

Федеральное казенное учреждение здравоохранения «Клиника современной медицины» заключило государственный контракт с нефинансовой коммерческой организацией ООО «Альтернатива» на поставку высокотехнологичного медицинского оборудования на сумму 7 700 000 ₽. Дата заключения контракта – 13 июля 2022 г., дата исполнения – 12 августа 2022 г. Условиями предусмотрен аванс в размере 30 % от стоимости контракта. 18 июля 2022 г. федеральное казенное учреждение здравоохранения «Клиника современной медицины» перечислило аванс в размере 2 310 000 ₽. После поставки высокотехнологичного оборудования ООО «Альтернатива» и подписания акта приемки в установленные в контракте сроки был произведен окончательный расчет на оставшуюся сумму контракта.

В учете учреждения здравоохранения «Клиника современной медицины» данная хозяйственная ситуация будет отражена следующим образом (табл. 5.20).

Таблица 5.20

**Журнал операций федерального казенного учреждения здравоохранения
«Клиника современной медицины» за 18 июля – 12 августа 2022 г. (в части
расчетов по контракту с ООО «Альтернатива» на поставку
высокотехнологичного медицинского оборудования)**

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Дебет	Кредит	Сумма, ₽
<i>18 июля 2022 г.</i>				
1	Перечислен аванс по государственному контракту на поставку высокотехнологичного медицинского оборудования	1 206 31 564	1 304 05 310	2 310 000

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Дебет	Кредит	Сумма, Р
<i>12 августа 2022 г.</i>				
2	Отражено поступление оборудования	1 106 31 310	1 302 31 734	7 700 000
3	Произведен окончательный расчет при подписании акта приемки	1 302 31 834	1 304 05 310	5 390 000
4	Зачтен ранее произведенный аванс	1 302 31 834	1 206 31 664	2 310 000

Пример 5.11

Бюджетное учреждение образования «Академия государственной службы» 1 сентября 2021 г. заключило договор на поставку ГСМ с нефинансовой коммерческой организацией «ГСМ+» на сумму 90 000 Р, в том числе НДС 20 % – 15 000 Р. По условиям договора предусмотрен аванс в размере 30 % от стоимости договора – 27 000 Р. Бюджетное учреждение образования перечислило аванс 1 сентября 2021 г., но до конца 2021 г. сумма аванса была израсходована не полностью – только на 20 000 Р. Оставшаяся сумма аванса была израсходована в 2022 г.

10 января 2022 г. бюджетное учреждение образования «Академия государственной службы» заключило новый договор на поставку ГСМ с этой же организацией на сумму 60 000 Р, в том числе НДС 20 % – 10 000 Р.

В течение 2022 г. второй договор был исполнен полностью. Договоры на поставку ГСМ исполняются бюджетным учреждением за счет средств на выполнение государственного задания.

В учете бюджетного учреждения образования «Академия государственной службы» хозяйственная ситуация будет отражена следующим образом (*табл. 5.21*).

Таблица 5.21

Журнал операций бюджетного учреждения образования «Академия государственной службы» за сентябрь 2021 – 2022 г. (в части расчетов по ГСМ с нефинансовой коммерческой организацией «ГСМ+»)

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Дебет	Кредит	Сумма, Р
<i>1 сентября 2021 г.</i>				
1	Перечислен аванс по первому договору на поставку ГСМ: $90\,000\text{ Р} \times 30\% = 27\,000\text{ Р}$	4 206 34 564	4 201 11 610	27 000
2	Принят к вычету НДС с аванса	4 303 04 831	4 210 13 661	4 500
<i>31 декабря 2021 г.</i>				
3	Отражена кредиторская задолженность по договору на поставку ГСМ	4 105 43 443	4 302 34 734	22 500
4	Учтен «входной» НДС от стоимости договора на поставку ГСМ	4 210 12 561	4 302 34 734	4 500
5	Произведен зачет аванса по первому договору на поставку ГСМ	4 302 34 834	4 206 34 664	20 000

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Дебет	Кредит	Сумма, Р
6	Восстановлен НДС с аванса	4 210 13 561	4 303 04 731	4 500
7	Принят к вычету «входной» НДС	4 303 04 561	4 210 12 661	3 333
8	Излишне уплаченная сумма аванса по первому договору отнесена на счет 0 209 00 000 «Расчеты по ущербу имуществу и иным доходам»	4 209 34 564	4 206 34 664	7 000
<i>10 января 2022 г.</i>				
9	Перечислен аванс по второму договору на поставку ГСМ: $60\,000\text{ Р} \times 30\% = 18\,000\text{ Р}$	4 206 34 564	4 201 11 610	18 000
10	Принят к вычету НДС с аванса по второму договору	4 303 04 831	4 210 13 661	3 000
<i>В течение 2022 г.</i>				
11	Отражены взаимные обязательства по первому договору на поставку ГСМ (при исполнении договора бюджетным учреждением на сумму аванса)	4 302 34 834	4 209 34 664	7 000
12	Принят к вычету «входной» НДС по первому договору	4 303 04 561	4 210 12 661	1 167
13	Отражена кредиторская задолженность по второму договору на поставку ГСМ	4 105 43 443	4 302 34 734	50 000
14	Учен «входной» НДС от стоимости договора на поставку ГСМ	4 210 12 561	4 302 34 734	10 000
15	Произведен окончательный расчет по второму договору на поставку ГСМ (при исполнении договора бюджетным учреждением)	4 302 34 834	4 206 34 664	42 000
16	Восстановлен НДС с аванса по второму договору	4 210 13 561	4 303 04 731	3 000
17	Произведен зачет аванса по второму договору на поставку ГСМ	4 302 34 834	4 206 34 664	18 000
18	Принят к вычету «входной» НДС по второму договору	4 303 04 561	4 210 12 661	10 000

§ 5.6. Учет расчетов по кредитам, займам (ссудам)

Учет расчетов по кредитам, займам (ссудам) ведется на счете 0 207 00 000 «Расчеты по кредитам, займам (ссудам)».

Этот счет предназначен для учета расчетов по предоставленным государственными (муниципальными) учреждениями суммам заимствований и начисленным по ним в соответствии с условиями предоставления заимствований процентам, штрафам и пеням.

В частности, на данном счете учитываются расчетам:

- по предоставленным кредитам, займам (ссудам);
- в рамках целевых иностранных кредитов (заимствований);
- с дебиторами по государственным (муниципальным) гарантиям;
- по прочим долговым требованиям.

К таким суммам заимствований, в частности, относятся **бюджетные кредиты** и **государственные (муниципальные) гарантии**.

Бюджетный кредит – денежные средства, предоставляемые бюджетом другому бюджету бюджетной системы Российской Федерации, юридическому лицу (за исключением государственных и муниципальных учреждений), иностранному государству, иностранному юридическому лицу на возвратной и возмездной основах.

Государственная (муниципальная) гарантия – вид долгового обязательства, по которому соответствующее публично-правовое образование (гарант) обязано при наступлении гарантийного случая уплатить лицу, в пользу которого предоставлена гарантия (бенефициару), по его письменному требованию определенную в обязательстве денежную сумму за счет средств соответствующего бюджета в соответствии с условиями даваемого гарантом обязательства отвечать за исполнение третьим лицом (принципалом) его обязательств перед бенефициаром.

Государственные (муниципальные) гарантии и кредиты (ссуды), а также бюджетные кредиты могут предоставлять только уполномоченные государственные и муниципальные органы.

Первоначальной стоимостью долговых требований, приобретенных (полученных) в результате необменной операции, является их стоимость, отраженная в документах, подтверждающих переход прав на долговые требования. Долговые требования, полученные субъектом учета от уполномоченного органа власти (иной организации бюджетной сферы), подлежат признанию в бухгалтерском учете в оценке, определенной *передающей стороной* (по стоимости, отраженной в документах, подтверждающих переход прав на долговые требования).

Учет задолженности дебиторов по долговым требованиям в *иностранной валюте* одновременно ведется в соответствующей иностранной валюте и рублевом эквиваленте.

Переоценка расчетов по долговым требованиям в иностранной валюте осуществляется на дату совершения операций и (или) на отчетную дату. *Переоценка задолженности по бюджетным кредитам, государственным гарантиям*, выданным в иностранной валюте, производится один раз в месяц в последний день отчетного месяца либо на дату совершения операции по ним.

Переоценка кредитов, займов (ссуд) проводится в соответствии с ФСБУ «Влияние изменений курсов иностранных валют», утвержденным приказом Минфина России от 30.05.2018 № 122н.

Курсовые разницы, возникшие в ходе переоценки по долговым требованиям, бюджетным кредитам и государственным гарантиям при расчете рублевого эквивалента, учитываются следующим образом:

- положительные – относятся на увеличение расчетов в иностранной валюте, с отнесением курсовых разниц на финансовый результат текущего финансового года от переоценки активов;
- отрицательные – относятся на уменьшение расчетов в иностранной валюте, с отнесением курсовых разниц на финансовый результат текущего финансового года от переоценки активов.

Аналитические счета по данному счету формируются:

- по аналитическим группам синтетического счета объекта учета (22-й разряд номера счета рабочего плана счетов);
- аналитическим кодам вида синтетического счета объекта учета (23-й разряд);
- статьям (подстатьям) КОСГУ (24–26-й разряды) в зависимости от экономического содержания факта хозяйственной жизни – в случае ведения бюджетного учета в общем порядке;
- кодам подстатей КОСГУ и (или) кодам дополнительной детализации статей КОСГУ – при условии установления учреждением дополнительной детализации КОСГУ в учетной политике (по согласованию с субъектом консолидации).

Данные группы и виды указаны в приказах Минфина России от 01.12.2010 № 157н, от 06.12.2010 № 162н, от 16.12.2010 № 174н, от 23.12.2010 № 183н. КОСГУ, используемые для аналитического учета по данному счету, содержатся в приказе Минфина России от 29.11.2017 № 209н.

Аналитический учет по счету ведется в *карточке учета выданных бюджетных кредитов, займов (ссуд)* (ф. 0504057) в разрезе:

- видов заимствований;
- контрагентов;

- правовых оснований долговых требований;
- сумм основного долга;
- начисленных процентов, штрафов и (или) пеней.

Операции по счету отражаются:

- в *журнале операций с безналичными денежными средствами* – в части операций по основному долгу;
- *журнале по прочим операциям* – в части операций по переоценке сумм заимствований и начислению процентов, пеней (штрафов).

Типовая корреспонденция счетов по учету расчетов по кредитам, займам (ссудам) представлена в *табл. 5.22*.

Таблица 5.22

**Типовая корреспонденция счетов
по учету расчетов по кредитам, займам (ссудам)**

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Дебет	Кредит
1	Предоставлены кредиты, займы (ссуды)	0 207 00 000	0 201 00 000 0 304 05 540
2	Поступили долговые требования по необменным операциям	0 207 44 540	0 401 10 190
3	Начислены проценты, штрафы и пени по предоставленным кредитам, займам (ссудам)	0 207 00 000	0 401 10 120 0 401 10 140
4	Погашена задолженность по предоставленным кредитам, займам (ссудам), начисленным по ним процентам, штрафам, пеням	0 201 00 000 0 210 02 000	0 207 00 000
5	Начислены гарантом принятые требования бенефициара об уплате денежной суммы по государственной или муниципальной гарантии при условии возникновения эквивалентных регрессивных требований со стороны гаранта к принципалу	0 207 00 000	0 301 00 000
6	Получены денежные средства в возмещение сумм, уплаченных по государственной или муниципальной гарантии	0 201 00 000 0 210 02 000	0 207 00 000
7	Списана нереальная к взысканию дебиторская задолженность по предоставленным кредитам, займам (ссудам)	0 410 10 173	0 207 00 000
8	Отражена положительная переоценка по предоставленным кредитам, займам (ссудам)	0 207 00 000	0 401 10 176
9	Отражена отрицательная переоценка по предоставленным кредитам, займам (ссудам)	0 401 10 176	0 207 00 000

Приведем примеры отражения расчетов по кредитам, займам (ссудам) в бюджетном учете.

Пример 5.12

11 января 2021 г. орган исполнительной власти Российской Федерации предоставил бюджетный кредит субъекту Российской Федерации в размере 30 000 000 ₽ под 12 % годовых сроком на два года. Дата погашения кредита – 10 января 2023 г. В качестве обеспечения получена банковская гарантия на сумму 30 000 000 ₽.

Договором предусмотрено начисление процентов единовременно за весь период пользования кредитом в конце срока действия договора о предоставлении бюджетного кредита.

В учете органа исполнительной власти данная хозяйственная ситуация будет отражена следующим образом (*табл. 5.23*).

Таблица 5.23

**Журнал операций органа исполнительной власти за 11 января 2021 г. –
10 января 2023 г. (в части предоставления кредита
субъекту Российской Федерации)**

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Дебет	Кредит	Сумма, ₽
<i>11 января 2021 г.</i>				
1	Предоставлен бюджетный кредит субъекту Российской Федерации	1 207 11 541	1 304 05 541	30 000 000
<i>10 января 2023 г.</i>				
2	Начислены проценты по предоставленному бюджетному кредиту	1 207 11 541	1 401 10 125	720 000
3	Возвращена сумма бюджетного кредита	1 210 02 640	1 207 11 641	30 000 000
4	Перечислены проценты за пользование кредитом	1 210 02 125	1 207 11 641	720 000

Примечание. Получение банковской гарантии и ее возврат отражаются на забалансовом счете 10 «Обеспечение исполнения обязательств».

Пример 5.13

Орган местного самоуправления 11 января 2022 г. выдал муниципальную гарантию унитарному предприятию для заключения договора о поставке электроэнергии. Сумма муниципальной гарантии – 50 000 ₽.

Муниципальное унитарное предприятие не исполнило своих обязательств перед поставщиком в полном объеме. В итоге 22 декабря 2022 г. в соответствии с договором недостающие средства в размере 30 000 ₽ были внесены гарантом – органом местного самоуправления.

В учете органа местного самоуправления данная хозяйственная ситуация будет отражена следующим образом (*табл. 5.24*).

Таблица 5.24

**Журнал операций органа исполнительной власти за 11 января – 22 декабря 2022 г.
(в части расчетов по муниципальной гарантии)**

№ п/п	Содержание хозяйственной опе- рации	Дебет	Кредит	Сумма, Р
<i>11 января 2022 г.</i>				
1	Отражена сумма выданной муниципальной гарантии	11	—	50 000
<i>22 декабря 2022 г.</i>				
2	Начислена сумма невыполненных обязательств муниципальным унитарным предприятием перед поставщиком	1 207 33 540	1 301 33 720	30 000
3	Перечислены денежные средства поставщику с лицевого счета	1 301 33 820	1 304 05 540	30 000
4	Возвращены в доход бюджета средства, полученные от муниципального унитарного предприятия по иску	1 210 02 640	1 207 33 640	30 000
5	Списана с забалансового учета сумма муниципальной гарантии	—	11	50 000

§ 5.7. Учет расчетов с подотчетными лицами

Учет расчетов с подотчетными лицами ведется на счете 0 208 00 000 «Расчеты с подотчетными лицами», предназначенном для учета расчетов с подотчетными лицами по суммам денежных средств и (или) денежных документов, выдаваемых им учреждением под отчет.

Порядок выдачи денежных средств (и денежных документов) под отчет устанавливается в *учетной политике* учреждения.

Перечень лиц, которым выдаются наличные денежные средства на административно-хозяйственные нужды и денежные документы, сроки и цели использования данных средств утверждаются приказом руководителя. Учреждение в рамках учетной политики вправе предусмотреть порядок выдачи денежных средств лицам, являющимся внештатными сотрудниками, а также порядок отражения расчетов с указанными лицами на счетах бюджетного учета.

Учреждения вправе выдавать денежные средства под отчет только на расходы, связанные с деятельностью, отраженной в уставе, с соблюдением общих

требований, установленных в указании Банка России от 11.03.2014 № 3210-У, в том числе на следующие цели:

- оплата труда и прочие выплаты в рамках трудовых и служебных отношений;
- командировочные расходы;
- оплата транспортных услуг;
- оплата услуг связи;
- оплата коммунальных услуг;
- оплата расходов по арендной плате за пользование имуществом, земельными участками и другими обособленными природными объектами;
- оплата услуг и работ по содержанию имущества, капитальным вложениям, прочих услуг и работ;
- оплата страхования;
- оплата пошлин, сборов, штрафов, различных экономических санкций и иных расходов;
- приобретение основных средств, нематериальных активов;
- приобретение материальных запасов для хозяйственных нужд.

Учреждения могут выдавать денежные средства под отчет:

- в наличном порядке (через кассу учреждения);
- безналичном порядке (путем перечисления денежных средств на пластиковые карты сотрудников).

Выдача денежных средств под отчет повторно допускается при отсутствии за подотчетным лицом задолженности по денежным средствам, по которым наступил срок предоставления *авансового отчета* (ф. 0504505). Денежные средства, выданные под отчет, можно использовать только на те цели, на которые они были выданы.

Дебиторская задолженность подотчетного лица отражается в учете в сумме денежных:

- средств, выданных под отчет;
- документов (почтовые марки, маркированные конверты, оплаченные путевки, авиа- и железнодорожные билеты), выданных под отчет.

Учет задолженности подотчетных лиц по выданным авансам в иностранных валютах одновременно ведется в соответствующей иностранной валюте и рублевом эквиваленте на дату выдачи денежных средств под отчет.

Переоценка расчетов по выданным авансам в иностранных валютах осуществляется на дату совершения операций по возврату ранее произведенных выплат в соответствующей иностранной валюте. Переоценка задолженности по принятым обязательствам в иностранных валютах осуществляется на дату совершения операций по оплате обязательства в иностранной валюте и на отчетную дату (дату формирования регистра бухгалтерского учета).

Курсовые разницы, возникшие при расчете рублевого эквивалента, учитываются следующим образом:

- положительные — относятся на увеличение расчетов в иностранной валюте, с отнесением курсовых разниц на финансовый результат текущего финансового года от переоценки активов;
- отрицательные — относятся на уменьшение расчетов в иностранной валюте, с отнесением курсовых разниц на финансовый результат текущего финансового года от переоценки активов.

Денежные средства выдаются под отчет подотчетному лицу по распоряжению руководителя учреждения, сделанному на основании письменного заявления подотчетного лица, составленного в произвольной форме и содержащего:

- назначение аванса;
- расчет (обоснование) размера аванса;
- срок, на который выдается аванс.

Денежные средства под отчет также могут выдаваться на основании распорядительного документа учреждения (например, приказа).

Выдача денежных средств под отчет оформляется *расходным кассовым ордером* (ф. 0310002).

По израсходованным суммам подотчетное лицо представляет в бухгалтерию учреждения *авансовый отчет* (ф. 0504505). К нему должны прилагаться оправдательные документы: кассовые чеки, билеты, бланки строгой отчетности, приходные документы (подтверждающие факт принятия материальных ценностей на склад учреждения от подотчетного лица), счета-фактуры и др.

После утверждения руководителем учреждения (или лицом, им уполномоченным) авансового отчета бухгалтерия списывает подотчетные суммы. Остаток неиспользованного аванса сдается подотчетным лицом в кассу учреждения по *приходному кассовому ордеру* (ф. 0310001), а перерасход выдается подотчетному лицу из кассы учреждения по *расходному кассовому ордеру* (ф. 0310002).

Для учета расчетов с подотчетными лицами можно применять *формы электронных первичных учетных документов*. Например, при расчете возмещаемых расходов, связанных с командировкой (в том числе затрат на ГСМ), или средств для закупки малого объема, включая приобретение услуг по перевозке, следует оформить:

- *решение о командировании на территории Российской Федерации* (ф. 0504512);
- *решение о командировании на территорию иностранного государства* (ф. 0504515);
- *заявку — обоснование закупки товаров, работ, услуг малого объема* (ф. 0504518);
- *отчет о расходах подотчетного лица* (ф. 0504520).

Аналитический учет по данному счету ведется в разрезе:

- подотчетных лиц (сотрудников, контрагентов);

- видов расчетов (расчеты по денежным средствам, денежным документам);
- видам валют;
- идентификационных номеров расчетов по выплатам (учетных номеров денежных обязательств).

Аналитические счета по данному счету формируются:

- по аналитическим группам синтетического счета объекта учета (22-й разряд номера счета рабочего плана счетов);
- аналитическим кодам вида синтетического счета объекта учета (23-й разряд);
- статьям (подстатьям) КОСГУ (24–26-й разряды) в зависимости от экономического содержания факта хозяйственной жизни – в случае ведения бюджетного учета в общем порядке;
- кодам подстатей КОСГУ и (или) кодам дополнительной детализации статей КОСГУ – при условии установления учреждением дополнительной детализации КОСГУ в учетной политике (по согласованию с субъектом консолидации).

Данные группы и виды указаны в приказах Минфина России от 01.12.2010 № 157н, от 06.12.2010 № 162н, от 16.12.2010 № 174н, от 23.12.2010 № 183н. КОСГУ, используемые для аналитического учета по данному счету, содержатся в приказе Минфина России от 29.11.2017 № 209н.

Аналитический учет расчетов с подотчетными лицами ведется в *карточке учета средств и расчетов* (ф. 0504051) либо *журнале по расчетам с подотчетными лицами*, в котором операции по счету отражаются обособленно в части расчетов по выданным денежным средствам и полученным денежным документам.

Типовая корреспонденция счетов по учету расчетов с подотчетными лицами представлена в *табл. 5.25*.

Таблица 5.25

Типовая корреспонденция счетов по учету расчетов с подотчетными лицами

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Дебет	Кредит
1	Выданы денежные средства, денежные документы подотчетным лицам	0 208 00 000	0 201 34 000 0 201 35 000 0 201 00 000 0 304 05 000
2	Приняты к учету суммы произведенных расходов согласно утвержденному руководителем авансовому отчету	0 105 00 000 0 106 00 000 0 109 00 000 0 302 00 000 0 304 03 000	0 208 00 000
3	Выданы подотчетным лицом, ответственным за выдачу заработной платы, суммы заработной платы, пособий, пенсий, стипендий, иных выплат	0 302 00 000	0 208 00 000

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Дебет	Кредит
4	Произведена оплата подотчетным лицом аванса	0 206 00 000	0 208 00 000
5	Возвращены остатки подотчетных денежных средств, денежных документов	0 201 34 000 0 201 35 000	0 208 00 000
6	Погашена задолженность подотчетного лица в сумме удержаний из его заработной платы	0 304 03 000	0 208 00 000
7	Выплачены подотчетным лицом алименты, иные удержанные с работников (студентов) суммы	0 304 03 000	0 208 00 000
8	Получены подотчетным лицом наличные денежные средства, выданные органом Федерального казначейства через банкомат с использованием карт, а также произведена оплата подотчетным лицом за приобретенные услуги, работы, товары с использованием карт через электронный терминал или другое техническое средство, предназначенное для совершения операций с использованием карт	0 208 00 000	0 210 03 000
9	Отражена положительная переоценка выданных под отчет средств в иностранной валюте	0 208 00 000	0 401 10 176
10	Отражена отрицательная переоценка выданных под отчет средств в иностранной валюте	0 401 10 176	0 208 00 000
11	Возвращены остатки неиспользованных подотчетных сумм на расчетную (дебетовую) банковскую карту через банкомат или пункт выдачи наличных денежных средств	0 201 23 000	0 208 00 000
12	Приняты обязательства по компенсации произведенных подотчетным лицом расходов при увольнении сотрудника	0 208 00 000	0 302 00 000
13	Списана с балансового учета задолженность по принятым к учету суммам произведенных подотчетным лицом расходов, невостребованных подотчетными лицами	0 208 00 000 20	0 401 10 173
14	Отражены суммы НДС, предъявленные учреждению поставщиками (подрядчиками) по приобретенным нефинансовым активам, выполненным работам, оказанным услугам либо фактически уплаченные при ввозе нефинансовых активов на территорию Российской Федерации, не включаемые в стоимость таких нефинансовых активов (работ, услуг)	0 210 12 000	0 208 00 000
15	Списана дебиторская задолженность, нереальная к взысканию	0 401 20 273	0 208 00 000
16	Списана кредиторская задолженность, не востребованная кредиторами	0 208 00 000	0 410 10 173

Приведем примеры отражения расчетов с подотчетными лицами в бюджетном учете.

Пример 5.14

В июне 2022 г. федеральным государственным бюджетным образовательным учреждением высшего образования «Университет информационных технологий и информатики» были осуществлены следующие расчеты с подотчетными лицами за счет приносящей доход деятельности:

1. Водитель М. А. Борисов 1 июня 2022 г. приобрел за свой счет запасные части для автомобиля на сумму 3 500 ₽ и 2 июня 2022 г. представил в бухгалтерию утвержденный авансовый отчет.

2. Денежные средства из кассы в размере 3 500 ₽ были выплачены водителю М. А. Борисову 3 июня.

3. Секретарю руководителя П. О. Мироновой 5 июня 2022 г. на основании заявления на выдачу денежных средств под отчет с разрешительной подписью руководителя были выданы из кассы денежные средства под отчет на приобретение почтовых марок в размере 300 ₽.

4. Секретарь П. О. Миронова 6 июня 2022 г. приобрела почтовые марки на сумму 250 ₽ и в тот же день представила в бухгалтерию авансовый отчет. 7 июня Миронова вернула неиспользованные денежные средства, выданные ей под отчет.

В учете бюджетного учреждения «Университет информационных технологий и информатики» данная хозяйственная ситуация будет отражена следующим образом (табл. 5.26).

Таблица 5.26

**Журнал операций федерального государственного бюджетного
образовательного учреждения высшего образования «Университет
информационных технологий и информатики» за 1–7 июня 2022 г.
(в части расчетов с подотчетными лицами)**

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Дебет	Кредит	Сумма, ₽
<i>1 июня 2022 г.</i>				
1	Оприходованы запчасти согласно авансовому отчету, представленному водителем М. А. Борисовым	2 105 36 346	2 208 34 667	3 500
<i>3 июня 2022 г.</i>				
2	Водитель М. А. Борисов получил денежные средства за запчасти в кассе согласно представленному им авансовому отчету	2 208 34 567	2 201 34 610	3 500
<i>5 июня 2022 г.</i>				
3	Секретарь П. О. Миронова получила денежные средства в кассе на покупку почтовых марок	2 208 21 567	2 201 21 610	300
4	Оприходованы почтовые марки	2 201 35 510	2 208 21 667	250

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Дебет	Кредит	Сумма, Р
7 июня 2022 г.				
5	Секретарь П. О. Миронова вернула неиспользованный остаток подотчетных сумм	2 201 34 510	2 208 21 667	50

Пример 5.15

В июле 2022 г. федеральным государственным казенным образовательным учреждением высшего образования «Государственный университет права, экономики и экономической безопасности» были осуществлены следующие расчеты с подотчетными лицами за счет бюджетной деятельности:

1. Юрист казенного учреждения Р. С. Самойлов 4 июля 2022 г. написал заявление руководителю о выделении 3 500 Р для оплаты госпошлины в связи с тем, что казенное учреждение решило обратиться в арбитражный суд с иском о расторжении госконтракта на поставку продуктов питания для студентов с недобросовестным поставщиком. Денежные средства были выданы юристу Р. С. Самойлову 4 июля 2022 г. в необходимом размере. В тот же день Самойлов оплатил госпошлину и представил в бухгалтерию казенного учреждения утвержденный руководителем учреждения авансовый отчет.

2. Сотрудник казенного учреждения П. А. Макаренков с 6 июля 2022 г. направлен в служебную командировку сроком на пять дней в г. Санкт-Петербург. На основании приказа руководителя о направлении сотрудника в командировку и личного заявления 5 июля 2022 г. сотруднику выданы из кассы денежные средства: суточные на пять дней в размере 750 Р, аванс на проживание в гостинице – 10 000 Р, аванс на приобретение железнодорожных билетов в обе стороны – 7 000 Р. Общая сумма денежных средств, выданных из кассы сотруднику П. А. Макаренкову, составила 17 750 Р.

3. По возвращении из командировки, 12 июля 2022 г. П. А. Макаренков представил в бухгалтерию утвержденный руководителем учреждения авансовый отчет на сумму 18 250 Р.

Согласно авансовому отчету расходы П. А. Макаренкова составили:

- проживание в гостинице – 10 000 Р;
- железнодорожные билеты – 7 500 Р;
- суточные – 750 Р.

Общая сумма денежных средств, израсходованных П. А. Макаренковым, составила 18 250 Р.

4. В тот же день, 12 июля 2022 г., сумма перерасхода по авансовому отчету была выдана сотруднику П. А. Макаренкову из кассы учреждения.

В учете федерального государственного казенного образовательного учреждения высшего образования «Государственный университет права, экономики и экономической безопасности» данная хозяйственная ситуация будет отражена следующим образом (табл. 5.27).

Таблица 5.27

**Журнал операций федерального государственного казенного образовательного учреждения высшего образования «Государственный университет права, экономики и экономической безопасности» за 4–12 июля 2022 г.
(в части расчетов с подотчетными лицами)**

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Дебет	Кредит	Сумма, Р
<i>4 июля 2022 г.</i>				
1	Получены денежные средства под отчет юристом Р. С. Самойловым для оплаты госпошлины	1 208 91 567	1 201 34 610	3 500
2	Юрист Р. С. Самойлов представил авансовый отчет после оплаты госпошлины	1 401 20 291	1 208 91 667	3 500
<i>5 июля 2022 г.</i>				
3	Выданы денежные средства под отчет сотруднику П. А. Макаренкову на командировочные расходы			
	Суточные	1 208 12 567	1 201 34 610	750
	Проезд и проживание	1 208 26 567	1 201 34 610	17 000
<i>12 июля 2022 г.</i>				
4	Учтены расходы учреждения			
	Суточные	1 401 20 212	1 208 12 667	750
	Проезд и проживание	1 401 20 226	1 208 26 667	17 500
5	Выплачен перерасход П. А. Макаренкову из кассы согласно авансовому отчету	1 208 26 567	1 201 34 610	500

§ 5.8. Учет расчетов по ущербу и иным доходам

Учет расчетов по ущербу имуществу и иным доходам ведется на счете 0 209 00 000 «Расчеты по ущербу и иным доходам».

Этот счет предназначен для учета расчетов:

1) по суммам, подлежащим возмещению виновными лицами в установленном законодательством порядке, в том числе:

- суммам выявленных недостатч, хищений денежных средств, иных ценностей;
 - суммам потерь от порчи материальных ценностей (в том числе вследствие естественной убыли);
 - другим суммам причиненного ущерба имуществу учреждения;
- 2) суммам предварительных оплат, не возвращенным контрагентом в случае расторжения договоров (иных соглашений), в том числе по решению суда;
- 3) суммам задолженности подотчетных лиц, не возвращенным своевременно (не удержанным из заработной платы);
- 4) суммам задолженности за неотработанные дни отпуска при увольнении работника до окончания того рабочего года, в счет которого он уже получил ежегодный оплачиваемый отпуск;
- 5) суммам излишне произведенных выплат;
- 6) суммам принудительного изъятия, в том числе при возмещении ущерба в соответствии с законодательством Российской Федерации, при возникновении страховых случаев;
- 7) суммам ущерба, причиненного вследствие действий (бездействия) должностных лиц организации;
- 8) суммам компенсации расходов, понесенных учреждениями в связи с реализацией требований, установленных законодательством Российской Федерации;
- 9) иным доходам, возникающим в ходе хозяйственной деятельности учреждения, не отраженным на счетах расчетов 0 205 00 000 «Расчеты по доходам».

При определении размера ущерба, причиненного недостатками, хищениями, следует исходить из *текущей восстановительной стоимости* материальных ценностей на день обнаружения ущерба – суммы денежных средств, необходимой для восстановления указанных активов. В качестве текущей восстановительной стоимости может быть принята справедливая стоимость. Она определяется методом рыночных цен или методом амортизированной стоимости замещения.

Метод определения справедливой стоимости актива должен устанавливаться для каждого конкретного случая комиссионно, например комиссией по поступлению и выбытию активов. Если суммы недостатч, хищений, потерь от порчи, иных ущербов не признаются виновными лицами к возмещению, то оформленные в установленном порядке материалы передаются для предъявления гражданского иска либо возбуждения уголовного дела.

При получении решения суда суммы предъявленного к возмещению ущерба уточняются в соответствии:

- с решением суда;
- исполнительным листом;
- иными основаниями согласно законодательству Российской Федерации.

Задолженность дебиторов по ущербу и иным доходам *в иностранных валютах* одновременно отражается в бюджетном учете в соответствующей иностранной валюте и рублевом эквиваленте на дату начисления задолженности (дату признания доходов).

Переоценка расчетов плательщиков по ущербу и иным доходам в иностранных валютах осуществляется на дату совершения операций по оплате (возврату) расчетов в соответствующей иностранной валюте.

Курсовые разницы, возникшие при расчете рублевого эквивалента, учитываются следующим образом:

- положительные — относятся на увеличение расчетов в иностранной валюте, с отнесением курсовых разниц на финансовый результат текущего финансового года от переоценки активов;
- отрицательные — относятся на уменьшение расчетов в иностранной валюте, с отнесением курсовых разниц на финансовый результат текущего финансового года от переоценки активов.

Аналитические счета по данному счету формируются:

- по аналитическим группам синтетического счета объекта учета (22-й разряд номера счета рабочего плана счетов);
- аналитическим кодам вида синтетического счета объекта учета (23-й разряд);
- статьям (подстатьям) КОСГУ (24–26-й разряды) в зависимости от экономического содержания факта хозяйственной жизни — в случае ведения бюджетного учета в общем порядке;
- кодам подстатей КОСГУ и (или) кодам дополнительной детализации статей КОСГУ — при условии установления учреждением дополнительной детализации КОСГУ в учетной политике (по согласованию с субъектом консолидации).

Данные группы и виды указаны в приказах Минфина России от 01.12.2010 № 157н, от 06.12.2010 № 162н, от 16.12.2010 № 174н, от 23.12.2010 № 183н. КОСГУ, используемые для аналитического учета по данному счету, содержатся в приказе Минфина России от 29.11.2017 № 209н.

Аналитический учет по счету ведется в *карточке учета средств и расчетов* (ф. 0504051) в разрезе:

- лиц, ответственных за возмещение причиненного ущерба (виновных лиц);
- правовых оснований;
- уникальных идентификаторов начислений (при наличии).

Операции по счету отражаются в *журнале операций расчетов с дебиторами по доходам*.

Типовая корреспонденция счетов по учету расчетов по ущербу и иным доходам представлена в *табл. 5.28*.

Таблица 5.28

Типовая корреспонденция счетов по учету расчетов по ущербу и иным доходам

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Дебет	Кредит
1	Отражены суммы выявленных недостатч, хищений, потерь имущества, ущерба, нанесенного имуществу, являющемуся нефинансовыми активами, отнесенные за счет виновных лиц	0 209 00 000	0 401 10 172 0 401 40 172
2	Отражены суммы восстановленной задолженности неплатежеспособных дебиторов по выявленным недостаткам, хищениям, потерям и иным ущербам, ранее списанным на забалансовый учет	0 209 00 000	0 401 10 173 04
3	Отражены суммы выявленных недостатч, хищений, потерь денежных средств	0 209 81 000	0 201 34 610 0 201 27 610
4	Отражены суммы выявленных недостатч, хищений, потерь денежных документов, финансовых активов, за исключением денежных средств	0 209 81 000	0 401 10 172 0 401 40 172
5	Отражены суммы ущерба по задолженности подотчетных лиц, своевременно не возвращенной (не удержанной из заработной платы), в том числе в случае оспаривания удержаний	0 209 34 000	0 208 00 000 0 401 10 134 0 401 40 134
6	Отражены суммы ущерба в виде задолженности бывших работников перед учреждением за неотработанные дни отпуска при их увольнении до окончания того рабочего года, в счет которого он уже получил ежегодный оплачиваемый отпуск, иные переплаты	0 209 34 000	0 206 00 000 0 401 10 134 0 401 40 134
7	Отражены суммы ущерба, подлежащего возмещению по решению суда в виде компенсации расходов, связанных с судопроизводством (оплата государственной пошлины, оплата судебных издержек)	0 209 34 000	0 401 10 134 0 401 40 134
8	Отражены суммы задолженности по возмещению ущерба при возникновении страховых случаев	0 209 34 000	0 401 10 143 0 401 40 143
9	Отражены суммы задолженности по штрафам, пеням, неустойкам, начисленным за нарушение условий договоров на поставку товаров, выполнение работ, оказание услуг	0 209 41 000	0 401 10 141 0 401 40 141
10	Отражены суммы, поступившие в возмещение причиненного учреждению ущерба, а также по иным доходам	0 201 00 000 0 303 05 000	0 209 00 000
11	Возмещен ущерб виновными лицами в натуральной форме	0 100 00 000 0 401 40 000	0 209 00 000

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Дебет	Кредит
12	Уменьшена (списана) дебиторская задолженность в связи с уточнением суммы задолженности по решению суда, а также с неустановлением виновных лиц	0 401 40 000	0 209 00 000
13	Возмещен ущерб виновным лицом из заработной платы (иных выплат) на сумму удержаний	0 304 03 000	0 209 00 000
14	Отражены суммы, списанные с баланса в связи с неустановлением виновных лиц, с их уточнениями решениями судов	0 401 10 172	0 209 00 000

Приведем примеры отражения расчетов по ущербу и другим доходам в бюджетном учете.

Пример 5.16

В бюджетном учреждении спорта «Спортив» в апреле 2022 г.:

1. Был заключен договор с ООО «Спортивный» на поставку спортивного инвентаря на сумму 500 000 ₽ (договор от 04.04.2022 № 34). Оплата по договору осуществляется за счет средств целевой субсидии.

Согласно условиям договора инвентарь должен быть поставлен в течение десяти дней после заключения договора. Инвентарь был поставлен с нарушением срока, предусмотренного договором. В связи с этим 18 апреля 2022 г. поставщику предъявлено требование об уплате неустойки в размере 25 000 ₽.

После поставки спортивного инвентаря, 27 апреля 2022 г. бюджетным учреждением спорта «Спортив» была произведена оплата за вычетом суммы претензии.

2. Водителем автомобиля М. С. Барановым 6 апреля 2022 г. было совершено ДТП, в котором автомобиль, принадлежащий учреждению, получил повреждения. В результате экспертизы размер ущерба установлен в сумме 40 000 ₽.

Руководством учреждения проведено служебное расследование причин, приведших к ДТП. Водитель был признан виновным в его совершении (акт от 28.04.2022). Между учреждением и виновником происшествия было составлено соглашение, в котором стороны договорились о возмещении ущерба путем удержания денежных средств из заработной платы в размере 20 % месячного заработка до полного погашения.

Заработная плата водителя М. С. Баранова в апреле 2022 г. составила 60 000 ₽.

Автомобиль находится на балансе учреждения с 2020 г. в составе основных средств, приобретенных за счет приносящей доход деятельности.

В учете бюджетного учреждения спорта «Спортив» данная хозяйственная ситуация будет отражена следующим образом (табл. 5.29).

Таблица 5.29

**Журнал операций бюджетного учреждения спорта «Спортив»
за 18–29 апреля 2022 г. (в части расчетов по ущербу и иным доходам)**

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Дебет	Кредит	Сумма, Р
Расчеты по неустойке				
<i>18 апреля 2022 г.</i>				
1	Предъявлена неустойка по условиям договора	2 209 41 564	2 401 10 141	25 000
<i>27 апреля 2022 г.</i>				
2	Поступил спортивный инвентарь	5 106 31 310	5 302 31 734	500 000
3	Произведена оплата поставщику согласно договору (с учетом встречного требования): 500 000 Р – – 25 000 Р = 475 000 Р	5 302 31 834	5 201 11 610	475 000
4	Отражен зачет встречных требований	5 302 31 834	5 304 06 734	25 000
		2 304 06 834	2 209 41 664	25 000
Расчеты по ущербу имуществу				
<i>28 апреля 2022 г.</i>				
5	Отражен причиненный имуществу учреждения ущерб, отнесенный на счет виновного лица	2 209 71 564	2 401 10 172	40 000
<i>29 апреля 2022 г.</i>				
6	Начислена заработная плата работнику учреждения за апрель 2022 г.	2 109 60 211	2 302 11 737	60 000
7	Удержан НДФЛ	2 302 11 837	2 303 01 731	7 800
8	Произведено удержание из заработной платы водителя за апрель в счет возмещения ущерба: (60 000 Р – 7 800 Р) × 20 % = = 10 440 Р	2 302 11 837	2 304 03 737	10 440
9	Сумма удержаний за причиненный ущерб отнесена на погашение ущерба	2 304 03 837	2 209 71 664	10 440

Пример 5.17

Бюджетное учреждение «Сигма» по договору поставки 14 февраля 2022 г. за счет средств от приносящей доход деятельности оплатило ООО «Ужгород» аванс за материалы на сумму 15 000 Р. Сумма договора составила 40 000 Р.

Поставка материалов была запланирована на 18 февраля 2022 г.

В тот день и последующие десять дней ООО «Ужгород» не поставило материалы. Бюджетное учреждение «Сигма» расторгло договор в одностороннем порядке. ООО «Ужгород» не вернуло аванс.

1 марта суд вынес решение о начале процедуры банкротства в отношении ООО «Ужгород». В тот же день комиссия по поступлению и выбытию активов

бюджетного учреждения «Сигма» признала задолженность сомнительной. Руководитель издал приказ о списании долга.

В учете бюджетного учреждения «Сигма» данная хозяйственная ситуация будет отражена следующим образом (табл. 5.30).

Таблица 5.30

Журнал операций бюджетного учреждения «Сигма» за 14 февраля – 1 марта 2022 г. (в части расчетов с ООО «Ужгород»)				
№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Дебет	Кредит	Сумма, Р
<i>14 февраля 2022 г.</i>				
1	Перечислен аванс ООО «Ужгород» за материалы	2 206 34 564	2 201 11 610	12 000
<i>19 февраля 2022 г.</i>				
2	Задолженность ООО «Ужгород» переведена в разряд иных доходов	2 209 34 564	2 206 34 664	12 000
<i>1 марта 2022 г.</i>				
3	Списана с балансового учета сомнительная дебиторская задолженность по договору с ООО «Ужгород»	2 401 10 173	2 209 34 664	12 000

§ 5.9. Учет прочих расчетов с дебиторами

Учет ведется на счете 0 210 00 000 «Прочие расчеты с дебиторами». Сюда относятся расчеты: с финансовым органом по поступлениям в бюджет; с финансовым органом по наличным денежным средствам; по распределенным поступлениям к зачислению в бюджет; с прочими дебиторами; с учредителем; по налоговым вычетам по НДС.

На данном счете учитываются расчеты:

- с поставщиками (подрядчиками, исполнителями) – по суммам предъявленного ими НДС;
- заказчиками – по суммам НДС, начисленным на полученные авансы;
- финансовыми органами – по суммам администрируемых учреждением доходов, в том числе поступившим в бюджет на отчетную дату, по уточнению невыясненных поступлений в бюджет года, предшествующего отчетному, по уточнению невыясненных поступлений в бюджет прошлых лет;
- учредителем – по получению и возврату объектов нефинансовых активов;

– органами Федерального казначейства – по операциям с наличными денежными средствами, а также по распределенным средствам по соответствующим бюджетам бюджетной системы Российской Федерации и подлежащим зачислению на счет бюджета в следующем отчетном периоде.

Рассмотрим учет расчетов с финансовым органом по наличным денежным средствам, с прочими дебиторами, с учредителем и по налоговым вычетам по НДС.

Учет расчетов с финансовым органом по наличным денежным средствам ведется на счете 0 210 03 000 «Расчеты с финансовым органом по наличным денежным средствам». Этот счет предназначен для учета расчетов учреждения с органом Федерального казначейства (финансовым органом соответствующего бюджета), возникающих по операциям с наличными денежными средствами. При использовании счета отражаются временные кассовые разрывы учреждения по операциям с наличными денежными средствами при расчете через органы Федерального казначейства.

Аналитический учет расчетов по счету ведется в разрезе счетов, открытых для операций по обеспечению денежными средствами (расчетных дебетовых банковских карт), по видам валют.

Аналитические счета по данному счету формируются:

- по аналитическим группам синтетического счета объекта учета (22-й разряд номера счета рабочего плана счетов);
- аналитическим кодам вида синтетического счета объекта учета (23-й разряд);
- статьям (подстатьям) КОСГУ (24–26-й разряды) в зависимости от экономического содержания факта хозяйственной жизни.

Данные группы и виды указаны в приказах Минфина России от 01.12.2010 № 157н, от 06.12.2010 № 162н, от 16.12.2010 № 174н, от 23.12.2010 № 183н. КОСГУ, используемые для аналитического учета по данному счету, содержатся в приказе Минфина России от 29.11.2017 № 209н.

Для учета расчетов с финансовым органом по наличным денежным средствам применяются формы первичных учетных документов, систематизированные в табл. 5.31.

Таблица 5.31

**Формы первичных учетных документов по учету расчетов
с финансовым органом по наличным денежным средствам**

№ п/п	Наименование формы документа	Код формы документа
Поступление денежных средств в кассу		
1	Приходный кассовый ордер	ф. 0310001
2	Чек	–
Выбытие денежных средств из кассы		
3	Расходный кассовый ордер	ф. 0310002

№ п/п	Наименование формы документа	Код формы документа
4	Объявление на взнос наличными	ф. 0402001
Снятие денежных средств с лицевого счета		
5	Заявка на получение наличных денег	ф. 0531802
6	Заявка на получение средств, перечисляемых на карту	ф. 0531242
Зачисление денежных средств на лицевой счет		
7	Выписка из лицевого счета	ф. 0531759

Операции по счету отражаются в *журнале операций с безналичными денежными средствами*. Типовая корреспонденция счетов по учету расчетов с финансовым органом по наличным денежным средствам представлена в *табл. 5.32*.

Таблица 5.32

**Типовая корреспонденция счетов по учету расчетов
с финансовым органом по наличным денежным средствам**

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Дебет	Кредит
1	Выбыли денежные средства с лицевых счетов в органе казначейства	0 210 03 561	0 201 11 610 0 304 05 000
2	Внесены наличные денежные средства на лицевой счет в органе казначейства	0 210 03 561	0 201 11 610
3	Получены наличные денежные средства по чекам в кассу учреждения	0 201 34 510	0 201 03 661
4	Зачислены наличные денежные средства на лицевой счет в органе казначейства	0 201 11 510 0 304 05 000	0 201 03 661
5	Получены подотчетным лицом денежные средства с расчетных (дебетовых) карт, выданных органом Федерального казначейства	0 208 00 000	0 210 03 661

Приведем пример отражения расчетов с финансовым органом по наличным денежным средствам в бюджетном учете.

Пример 5.18

2 марта 2022 г. казенным учреждением здравоохранения «Санаторий „Горный”» подана заявка в орган Федерального казначейства на получение наличных денежных средств на выдачу заработной платы работникам организации из кассы в сумме 500 000 ₽ и на приобретение материальных запасов (канцелярских принадлежностей) в сумме 10 000 ₽ за счет бюджетных средств. 4 марта 2022 г. денежные средства поступили в кассу казенного учреждения «Санаторий „Горный”».

Спустя пять рабочих дней, 11 марта 2022 г., оставшиеся в кассе денежные средства в размере 50 000 ₽ (невыплаченная и отнесенная на депонент заработной платы) сданы на лицевой счет и 12 марта 2022 г. зачислены на лицевой счет казенного учреждения.

В учете казенного учреждения «Санаторий „Горный”» данная хозяйственная ситуация будет отражена следующим образом (*табл. 5.33*).

Таблица 5.33

Журнал операций казенного учреждения «Санаторий „Горный”» за 2–11 марта 2022 г. (в части расчетов с финансовым органом по наличным денежным средствам)

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Дебет	Кредит	Сумма, Р
<i>2 марта 2022 г.</i>				
1	Подана заявка в орган Федерального казначейства для на получение наличных денежных средств на выдачу заработной платы из кассы	1 210 03 561	1 304 05 211	500 000
2	Подана заявка в орган Федерального казначейства на получение наличных денежных средств на приобретение материальных запасов	1 210 03 561	1 304 05 346	10 000
<i>4 марта 2022 г.</i>				
3	Поступили наличные денежные средства в кассу учреждения	1 201 34 510	1 210 03 661	510 000
<i>11 марта 2022 г.</i>				
4	Денежные средства сланы на лицевой счет учреждения, открытый в орган Федерального казначейства	1 210 03 561	1 201 34 610	50 000
5	Денежные средства зачислены на лицевой счет учреждения	1 304 05 211	1 210 03 661	50 000

Учет расчетов с прочими дебиторами ведется на счете *0 210 05 000 «Расчеты с прочими дебиторами»*.

Данный счет предназначен:

- для учета расчетов с дебиторами по операциям предоставления учреждением обеспечений заявок на участие в конкурсе или закрытом аукционе, обеспечений исполнения контракта (договора), иных залоговых платежей, задатков;
- отражения в учете администраторами доходов бюджетов расчетов по ожидаемым к поступлению налогов, сборов, иных платежей, обязанность по уплате которых считается исполненной (согласно представленным декларациям (расчетам, иным документам);
- отражения расчетов по договорам поручения (агентским договорам), договорам (соглашениям) с участием международных финансовых организаций, операциям с объектами учета аренды на льготных условиях;
- отражения расчетов с дебиторами при проведении операций по договорам репо по операциям по управлению средствами на ЕКС (по управлению остатками средств соответствующего бюджета);

– отражения расчетов по иным операциям, возникающим в ходе ведения деятельности учреждения, и не предусмотренных для отражения на иных счетах учета Единого плана счетов.

Переоценка расчетов в иностранных валютах осуществляется на дату совершения операций по возврату ранее произведенных выплат в соответствующей иностранной валюте.

Курсовые разницы, возникшие при расчете рублевого эквивалента, учитываются следующим образом:

– положительные – относятся на увеличение расчетов в иностранной валюте, с отнесением курсовых разниц на финансовый результат текущего финансового года от переоценки активов;

– отрицательные – относятся на уменьшение расчетов в иностранной валюте, с отнесением курсовых разниц на финансовый результат текущего финансового года от переоценки активов.

Аналитические счета по данному счету формируются:

– по аналитическим группам синтетического счета объекта учета (22-й разряд номера счета рабочего плана счетов);

– аналитическим кодам вида синтетического счета объекта учета (23-й разряд);

– статьям (подстатьям) КОСГУ (24–26-й разряды) в зависимости от экономического содержания факта хозяйственной жизни – в случае ведения бюджетного учета в общем порядке;

– кодам подстатей КОСГУ и (или) кодам дополнительной детализации статей КОСГУ – при условии установления учреждением дополнительной детализации КОСГУ в учетной политике (по согласованию с субъектом консолидации).

Данные группы и виды указаны в приказах Минфина России от 01.12.2010 № 157н, от 06.12.2010 № 162н, от 16.12.2010 № 174н, от 23.12.2010 № 183н. КОСГУ, используемые для аналитического учета по данному счету, содержатся в приказе Минфина России от 29.11.2017 № 209н.

Аналитический учет по счету ведется в *карточке учета средств и расчетов* (ф. 0504051) по видам формируемых расчетов в разрезе:

– контрагентов (дебиторов);

– правовых оснований;

– видов валют.

Операции по счету отражаются в *журнале по прочим операциям*.

Типовая корреспонденция счетов по учету расчетов с прочими дебиторами представлена в *табл. 5.34*.

Таблица 5.34

Типовая корреспонденция счетов по учету расчетов с прочими дебиторами

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Дебет	Кредит
1	Перечислены залоговые платежи, задатки, обеспечения заявок на участие в конкурсе или закрытом аукционе	0 210 05 000	0 304 05 000 0 201 11 000
2	Отражен возврат на лицевой счет учреждения залоговых платежей, задатков, обеспечений заявок на участие в конкурсе или закрытом аукционе	0 304 05 000 0 201 11 000	0 210 05 000
3	Начислены ссудодателем доходы будущих периодов от передачи ссудополучателю в безвозмездное срочное пользование объектов нефинансовых активов	0 210 05 000	0 401 40 000
4	Начислены ссудодателем расходы будущих периодов от передачи ссудополучателю в безвозмездное срочное пользование объектов нефинансовых активов	0 401 50 200	0 210 05 000

Приведем пример отражения расчетов с прочими дебиторами в бюджетном учете.

Пример 5.19

Казенное учреждение образования «Университет информационных технологий и ресурсов» участвовало в конкурсе на проведение закупок товаров, работ, услуг для обеспечения государственных (муниципальных) нужд. Конкурс проводился с 1 сентября 2022 г. 2 сентября с лицевого счета учреждения перечислено обеспечение участия в конкурсе в сумме 20 000 ₽. 30 сентября это обеспечение возвращено казенному учреждению.

В учете казенного учреждения образования «Университет информационных технологий и ресурсов» данная хозяйственная ситуация будет отражена следующим образом (табл. 5.35).

Таблица 5.35

**Журнал операций казенного учреждения образования «Университет информационных технологий и ресурсов» за 2–30 сентября 2022 г.
(в части расчетов по обеспечению заявок на участие в госзакупках)**

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Дебет	Кредит	Сумма, ₽
<i>2 сентября 2022 г.</i>				
1	Отражено выбытие с лицевого счета обеспечения заявки при проведении конкурса на поставку товаров, работ, услуг	1 304 05 297	1 210 05 661	20 000

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Дебет	Кредит	Сумма, Р
<i>30 сентября 2022 г.</i>				
2	Отражен возврат обеспечения заявки казенному учреждению при проведении конкурса на поставку товаров, работ, услуг	1 210 05 561	1 304 05 297	20 000

Учет расчетов с учредителем ведется на счете 0 210 06 000 «Расчеты с учредителем».

Этот счет предназначен для учета расчетов с органом власти, выполняющим функции и полномочия учредителя в отношении государственного (муниципального) бюджетного и автономного учреждения. На счете учитываются объекты недвижимости и особо ценное движимое имущество.

Аналитические счета по данному счету формируются:

- по аналитическим группам синтетического счета объекта учета (22-й разряд номера счета рабочего плана счетов);
- аналитическим кодам вида синтетического счета объекта учета (23-й разряд);
- статьям (подстатьям) КОСГУ (24–26-й разряды) в зависимости от экономического содержания факта хозяйственной жизни.

Данные группы и виды указаны в приказах Минфина России от 01.12.2010 № 157н, от 06.12.2010 № 162н, от 16.12.2010 № 174н, от 23.12.2010 № 183н. КОСГУ, используемые для аналитического учета по данному счету, содержатся в приказе Минфина России от 29.11.2017 № 209н.

Аналитический учет по счету ведется в *карточке учета средств и расчетов* (ф. 0504051) по видам формируемых расчетов и соответствующим суммам. Операции отражаются в *журнале по прочим операциям*. В конце финансового года счет 0 210 06 000 «Расчеты с учредителем» закрывается в рамках формирования заключительных проводок по состоянию на 31 декабря текущего года; остатки не переносятся на следующий год.

Типовая корреспонденция счетов по учету расчетов с учредителем представлена в *табл. 5.36*.

Таблица 5.36

Типовая корреспонденция счетов по учету расчетов с учредителем

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Дебет	Кредит
1	Сформирована балансовая стоимость принятого к учету недвижимого и особо ценного движимого имущества, закрепленного за государственным (муниципальным) учреждением собственником этого имущества или приобретенного учреждением за счет выделенных таким собственником средств	0 401 10 172	0 210 06 661

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Дебет	Кредит
2	Выбыло имущество в сумме балансовой стоимости (при выбытии недвижимого и особо ценного движимого имущества, в отношении которого учреждение не имеет права самостоятельного распоряжения, при передаче объектов основных средств, нематериальных активов органу власти, осуществляющему функции и полномочия учредителя в отношении учреждения (органу власти, осуществляющему полномочия собственника в отношении государственного (муниципального) имущества, в том числе при прекращении права оперативного управления (изъятия из оперативного управления)	0 210 06 561	0 401 10 172

Приведем пример отражения расчетов с учредителем в бюджетном учете.

Пример 5.20

Бюджетное учреждение здравоохранения «Поликлиника № 34» 10 августа 2022 г. получило от учредителя имущество – оборудование, ранее находившееся в эксплуатации. Согласно акту приема-передачи балансовая стоимость оборудования составляет 350 000 ₽. Сумма начисленной амортизации – 90 000 ₽. Через три месяца, 10 ноября 2022 г., имущество было передано другому бюджетному учреждению здравоохранения «Городская поликлиника № 20», подведомственному тому же учредителю. Сумма начисленной на оборудование амортизации за время его эксплуатации бюджетным учреждением составила 70 000 ₽.

Учетной политикой бюджетного учреждения установлено, что начисленная амортизация по данной категории имущества относится на счет 4 109 60 000 «Затраты на изготовление готовой продукции, выполнение работ, услуг». Передаваемое и получаемое имущество отражается по счету 4 101 26 000 «Инventарь производственный и хозяйственный – особо ценное движимое имущество учреждения».

В учете бюджетного учреждения здравоохранения «Поликлиника № 34» данная хозяйственная ситуация будет отражена следующим образом (табл. 5.37).

Таблица 5.37

Журнал операций бюджетного учреждения здравоохранения «Поликлиника № 34» за 10 августа – 10 ноября 2022 г. (в части расчетов с учредителями)

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Дебет	Кредит	Сумма, ₽
<i>10 августа 2022 г.</i>				
1	Отражено принятие к бюджетному учету имущества, полученного от учредителя на сумму балансовой стоимости	4 101 26 310	4 401 10 180	350 000
	на сумму ранее начисленной амортизации	4 401 10 180	4 104 26 410	90 000

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Дебет	Кредит	Сумма, Р
2	Отражены расчеты с учредителем на сумму балансовой стоимости полученного оборудования	4 401 10 172	4 210 06 661	350 000
3	Отражена сумма амортизации, начисленной на оборудование	4 401 10 172	4 210 06 661	90 000
<i>30 сентября 2022 г.</i>				
4	Начислена сумма амортизации на имущество в течение периода его эксплуатации учреждением	4 104 26 410	4 109 60 271	35 000
5	Отражена сумма амортизации за сентябрь 2022 г.	4 210 06 661	4 401 10 172	35 000
<i>31 октября 2022 г.</i>				
6	Начислена сумма амортизации за октябрь 2022 г.	4 109 60 271	4 104 26 410	35 000
7	Отражена сумма амортизации, начисленной на оборудование в течение отчетного периода	4 210 06 561	4 401 10 172	35 000
<i>10 ноября 2022 г.</i>				
8	Отражена передача имущества другому учреждению			
	на сумму балансовой стоимости	4 401 10 241	4 101 26 410	350 000
	на сумму начисленной на имущество амортизации	4 104 26 410	4 401 10 241	160 000
9	Отражены расчеты с учредителем на сумму балансовой стоимости передаваемого имущества: 350 000 Р – 90 000 Р – 70 000 Р = 190 000 Р	4 210 06 561	4 401 10 172	190 000

Учет расчетов по налоговым вычетам по НДС ведется на счете *0 210 10 000* «Расчеты по налоговым вычетам по НДС».

Этот счет предназначен для учета расчетов по суммам НДС:

- по полученным предварительным оплатам в счет предстоящей реализации нефинансовых активов (работ, услуг) в рамках деятельности учреждения, облагаемой НДС в порядке, предусмотренном налоговым законодательством;
- предъявленным поставщиками (подрядчиками) за поставленные нефинансовые активы, выполненные работы, оказанные услуги, начисленным и уплаченным учреждением в качестве налогового агента в случаях, предусмотренных налоговым законодательством Российской Федерации;
- по перечисленным предварительным оплатам в счет предстоящих поставок товаров (выполненных работ, оказанных услуг), передачи имущественных прав.

Рассмотрим перечисленные расчеты подробнее:

1. Расчеты по суммам НДС по полученным предварительным оплатам.

Если государственное (муниципальное) учреждение не освобождено от обязанностей налогоплательщика НДС на основании п. 1 ст. 145 НК РФ и осуществляет

облагаемую НДС приносящую доход деятельность, то на дату получения оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), передачи имущественных прав учреждение должно исчислить НДС. Налоговая база в таком случае определяется как сумма полученной оплаты с учетом НДС. При получении аванса НДС исчисляется по расчетной ставке 20/120 либо 10/110 в зависимости от того, по какой ставке облагается основная операция по отгрузке. При получении частичной оплаты учреждение в срок не позднее пяти календарных дней со дня поступления платы предъявляет покупателю сумму НДС в выставляемых им счетах-фактурах. НДС, исчисленный с полученных сумм предварительной оплаты, включается в общую сумму налога, подлежащего уплате по итогам налогового периода.

2. Расчеты по суммам НДС, предъявленным поставщиками (подрядчиками). Поставщики материальных ценностей, подрядчики, исполнители работ (услуг) предъявляют учреждению к оплате сумму НДС, если реализация указанных ценностей (работ, услуг) облагается НДС в соответствии с нормами НК РФ.

Данные контрагенты отражают сумму НДС в счетах-фактурах, выставляемых ими учреждению:

- при получении сумм оплаты, частичной оплаты в счет предстоящей поставки товаров (выполнения работ, оказания услуг), передачи имущественных прав;
- реализации товаров (работ, услуг), передаче имущественных прав.

Также на счете учитываются суммы НДС, которые учреждение начисляет в соответствии с требованиями подп. 3, 4 п. 1 ст. 146 НК РФ (при условии, что эти суммы НДС учреждение вправе будет принять к вычету), а именно:

- при выполнении строительно-монтажных работ для собственного потребления;
- ввозе имущества на таможенную территорию Российской Федерации и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией, если данное имущество предназначено для использования в деятельности, приносящей доход.

Кроме того, государственные (муниципальные) учреждения отражают НДС, который учреждение удерживает с поставщиков (подрядчиков) будучи налоговым агентом.

Когда имущество, имущественные права, работы, услуги приобретаются учреждением в рамках его бюджетной деятельности, сумма «входного» НДС в учете учреждения отдельно не отражается. Эту сумму НДС учреждение не принимает к вычету, а включает в стоимость приобретенных ценностей (работ, услуг). Это правило действует и при приобретении имущества, имущественных прав, работ, услуг, которые предназначены для использования в коммерческой деятельности учреждения, не облагаемой НДС на основании норм ст. 149 НК РФ.

3. Расчеты по суммам НДС по перечисленным предварительным оплатам в счет предстоящих поставок. Налогоплательщики – государственные (муниципальные) учреждения имеют право на вычет суммы НДС при выполнении условий, приведенных в ст.ст. 171, 172 НК РФ.

Аналитические счета по данному счету формируются:

- по аналитическим группам синтетического счета объекта учета (22-й разряд номера счета рабочего плана счетов);
- аналитическим кодам вида синтетического счета объекта учета (23-й разряд);
- статьям (подстатьям) КОСГУ (24–26-й разряды) в зависимости от экономического содержания факта хозяйственной жизни.

Данные группы и виды указаны в приказах Минфина России от 01.12.2010 № 157н, от 06.12.2010 № 162н, от 16.12.2010 № 174н, от 23.12.2010 № 183н. КОСГУ, используемые для аналитического учета по данному счету, содержатся в приказе Минфина России от 29.11.2017 № 209н.

Аналитический учет расчетов по счету ведется в карточке учета средств и расчетов (ф. 0504051) в разрезе:

- контрагентов;
- правовых оснований.

Операции по счету отражаются в *журнале по прочим операциям*.

Типовая корреспонденция счетов по учету расчетов по налоговым вычетам по НДС представлена в *табл. 5.38*.

Таблица 5.38

**Типовая корреспонденция счетов
по учету расчетов по налоговым вычетам по НДС**

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Дебет	Кредит
1	Отражены суммы НДС, предъявленные учреждению поставщиками (подрядчиками) по приобретенным нефинансовым активам, выполненным работам, оказанным услугам либо фактически уплаченные при ввозе нефинансовых активов на территорию Российской Федерации, не включаемые в стоимость таких нефинансовых активов (работ, услуг)	0 210 12 000	0 208 00 000 0 302 00 000
2	Начислены суммы НДС по полученным предварительным оплатам в счет предстоящей реализации нефинансовых активов (работ, услуг)	0 210 11 000	0 303 04 000
3	Списаны суммы НДС, принятые учреждением в качестве налогового вычета, в том числе по авансам	0 303 04 000	0 210 12 000
4	Списаны суммы НДС на увеличение стоимости нефинансовых активов (работ, услуг)	0 109 00 000	0 210 12 000

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Дебет	Кредит
5	Уменьшена сумма НДС, подлежащая оплате в бюджет, на сумму налога, начисленного при получении оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), передачи имущественных прав	0 303 04 000	0 210 13 000
6	Списаны суммы НДС, принятые учреждением в качестве налогового вычета, в том числе по авансам, уплаченным учреждением	0 210 12 000	0 210 13 000

Приведем примеры отражения расчетов по налоговым вычетам по НДС в бюджетном учете.

Пример 5.21

Бюджетное учреждение культуры «Центр музыки и творчества» оказывает платные услуги, облагаемые НДС по ставке 20 %.

2 марта 2022 г. бюджетным учреждением начислен доход от оказания платных услуг, который составил 240 000 ₽, в том числе НДС. 4 марта 2022 г. бюджетное учреждение для дальнейшего оказания платных услуг приобрело за счет приносящей доход деятельности оборудование стоимостью 60 000 ₽, в том числе НДС. Оборудование отнесено к иному движимому имуществу учреждения.

7 марта 2022 г. на лицевой счет бюджетного учреждения поступила 30 %-ная предоплата от заказчика в счет предстоящего оказания услуг – 72 000 ₽, в том числе НДС.

В учете бюджетного учреждения культуры «Центр музыки и творчества» данная хозяйственная ситуация будет отражена следующим образом (*табл. 5.39*).

Таблица 5.39

Журнал операций бюджетного учреждения культуры «Центр музыки и творчества» за 2–7 марта 2022 г. (в части расчетов по начислению доходов от оказания платных услуг и приобретению оборудования за счет приносящей доход деятельности)

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Дебет	Кредит	Сумма, ₽
<i>2 марта 2022 г.</i>				
1	Начислен доход от оказания платных услуг	2 205 31 564	2 401 10 131	240 000
2	Начислен НДС при оказании платных услуг	2 401 10 131	2 303 04 731	40 000
<i>4 марта 2022 г.</i>				
3	Отражены расходы на приобретение оборудования	2 106 31 310	2 302 31 734	50 000

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Дебет	Кредит	Сумма, Р
4	Выделена сумма «входного» НДС, предъявленная поставщиком	2 210 12 561	2 302 31 734	10 000
5	Принят к вычету НДС, предъявленный поставщиком	2 303 04 831	2 210 12 661	10 000
<i>7 марта 2022 г.</i>				
6	Поступила на лицевой счет предоплата в счет предстоящего оказания услуг	2 201 11 510	2 205 31 664	72 000
7	Начислен НДС с поступившей предоплаты услуг	2 210 11 561	2 303 04 731	12 000
8	Принят к вычету НДС, выделенный ранее с полученной предоплаты	2 303 04 831	2 210 11 661	12 000
9	Перечислен НДС в бюджет: 12 000 Р – 10 000 Р = 2 000 Р	2 303 04 831	2 201 11 661	2 000

Пример 5.22

Бюджетное учреждение культуры «Театр „Коломбино”» 1 сентября 2022 г. за счет приносящей доход деятельности закупило платья для спектакля на сумму 192 000 Р, в том числе НДС 20 % – 32 000 Р. Расходы по доставке костюмов составили 4 800 Р, в том числе НДС 20 % – 800 Р.

Договором на поставку платьев для спектакля предусмотрен аванс в размере 20 %. Аванс оплачен 1 сентября 2022 г. Окончательный расчет произведен 15 сентября 2022 г.

В учете бюджетного учреждения «Театр „Коломбино”» данная хозяйственная ситуация будет отражена следующим образом (табл. 5.40).

Таблица 5.40

Журнал операций бюджетного учреждения «Театр „Коломбино”» за 1–15 сентября 2022 года (в части отражения расчетов по НДС)

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Дебет	Кредит	Сумма, Р
<i>1 сентября 2022 г.</i>				
1	Перечислен аванс на поставку платьев: $192\,000\text{ Р} \times 20\% = 38\,400\text{ Р}$	2 206 31 560	2 201 11 610	38 400
2	Начислен НДС с поступившей предоплаты услуг	2 303 04 831	2 210 13 661	7 680
3	Начислена кредиторская задолженность по договору на доставку платьев (отражено формирование первоначальной стоимости костюмов)	2 106 38 310	2 302 22 734	4 000
4	Отражен «входной» НДС от стоимости доставки	2 210 12 561	2 302 22 734	800
5	Оплачены услуги по доставке платьев	2 302 22 834	2 201 11 734	4 800

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Дебет	Кредит	Сумма, Р
<i>15 сентября 2022 г.</i>				
6	Отражено формирование первоначальной стоимости платъев	2 106 31 310	2 302 31 310	160 000
7	Отражен «входной» НДС от стоимости платъев	2 210 12 561	2 302 31 734	32 000
8	Произведен окончательный расчет с поставщиком платъев	2 302 31 834	2 201 11 734	153 600
9	Зачтен ранее перечисленный аванс	2 302 31 834	2 206 31 664	38 400
10	«Входной» НДС принят к вычету: 32 000 Р + 800 Р = 32 800 Р	2 303 04 831	2 210 12 561	32 800
11	Восстановлен НДС с аванса	2 210 13 561	2 303 04 661	7 680

§ 5.10. Учет вложений в финансовые активы

Учет вложений в финансовые активы ведется на счете *0 215 00 000 «Вложения в финансовые активы»*.

Этот счет предназначен для учета вложений (инвестиций) в финансовые активы, в том числе вложений (инвестиций) в объеме фактических затрат учреждения в объекты нефинансовых активов. В частности, счет применяется при отражении в бюджетном учете операций по учету вложений в финансовые активы при передаче полномочий государственного (муниципального) заказчика по заключению и исполнению от имени соответствующего публично-правового образования государственных (муниципальных) контрактов от лица указанных органов при осуществлении бюджетных инвестиций в объекты государственной (муниципальной) собственности, в сумме которых впоследствии будет формироваться первоначальная стоимость акций и иных форм участия в капитале.

На данном счете учитываются вложения:

- в ценные бумаги, кроме акций (облигации, векселя, иные ценные бумаги);
- акции и иные формы участия в капитале (вложения в государственные (муниципальные) предприятия и учреждения и иные формы участия в капитале);
- иные финансовые активы (вложения в международные организации, прочие финансовые активы, финансовые активы по сделкам «валютный своп»).

Имущество бюджетного и автономного учреждения может быть передано в качестве вклада в уставный капитал только в рамках приносящей доход деятельности.

Аналитические счета по данному счету формируются:

- по аналитическим группам синтетического счета объекта учета (22-й разряд номера счета рабочего плана счетов);
- аналитическим кодам вида синтетического счета объекта учета (23-й разряд);
- статьям (подстатьям) КОСГУ (24–26-й разряды) в зависимости от экономического содержания факта хозяйственной жизни.

Данные группы и виды указаны в приказах Минфина России от 01.12.2010 № 157н, от 06.12.2010 № 162н, от 16.12.2010 № 174н, от 23.12.2010 № 183н. КОСГУ, используемые для аналитического учета по данному счету, содержатся в приказе Минфина России от 29.11.2017 № 209н.

Аналитический учет по счету 0 215 00 000 «Вложения в финансовые активы» ведется в *многографной карточке* (ф. 0504054) в разрезе затрат на формирование вложений (инвестиций) в финансовые активы по каждому:

- объекту финансовых вложений;
- контрагенту.

Учет операций по формированию первоначальной стоимости финансовых вложений (по дебету счета) ведется в соответствии с содержанием факта хозяйственной жизни:

- в *журнале операций с безналичными денежными средствами*;
- *журнале операций по выбытию и перемещению нефинансовых активов*;
- *журнале операций расчетов с поставщиками и подрядчиками*;
- *журнале по прочим операциям*.

Операции по кредиту счета отражаются в *журнале по прочим операциям*.

Типовая корреспонденция счетов по учету вложений в финансовые активы представлена в *табл. 5.41*.

Таблица 5.41

Типовая корреспонденция счетов по учету вложений в финансовые активы

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Дебет	Кредит
1	Сформирована стоимость финансовых вложений (в том числе стоимость финансовых вложений по передаче в уставный капитал, приобретению ценных бумаг) в сумме денежных средств	0 215 00 000	0 201 11 000 0 201 27 000 0 302 70 000
2	Сформирована стоимость финансовых вложений в сумме балансовой (остаточной) стоимости основных средств, нематериальных активов, непроектируемых активов, фактической стоимости материальных запасов, переданных учреждением в качестве учредителя (участника) в уставный капитал хозяйственных обществ или иным юридическим лицам	0 215 00 000	0 101 00 000 0 102 00 000 0 103 00 000 0 105 00 000

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Дебет	Кредит
3	Отражена сумма положительной разницы между стоимостью акций и иных форм участия в капитале в соответствии с договором и балансовой (остаточной), фактической стоимостью вложенного имущества	0 215 00 000	0 410 10 176
4	Отражены вложения в объекты финансовых активов при их безвозмездном получении по первоначальной стоимости	0 215 00 000	0 304 04 000 0 401 10 000
5	Отражена сумма отрицательной разницы между стоимостью акций и иных форм участия в капитале в соответствии с договором и балансовой (остаточной), фактической стоимостью вложенного имущества	0 401 10 176	0 215 00 000
6	Приняты к учету финансовые активы по сформированной стоимости	0 204 00 000	0 215 00 000
7	Отражена передача вложений в объекты финансовых активов при их безвозмездной передаче по первоначальной стоимости	0 304 04 000 0 401 20 000	0 215 00 000

Приведем примеры отражения в бюджетном учете вложений в финансовые активы.

Пример 5.23

Бюджетное учреждение здравоохранения «Медицина и инновации» в феврале 2022 г. решило за счет средств, полученных от приносящей доход деятельности, приобрести 1 000 акций ООО «Прогресс» стоимостью 2 000 ₽ за 1 шт.

В процессе покупки учреждение воспользовалось:

- консультационными услугами юридической компании, за которые выставлен счет на 50 000 ₽;

- услугами организатора торгов на фондовой бирже стоимостью 100 000 ₽.

Акции приобретены не для перепродажи, а для получения дохода от участия в капитале.

Также в феврале 2022 г. учреждением по указанию учредителя был внесен вклад в уставной капитал ООО «Медицинская техника» на сумму 1 200 000 ₽. В качестве вклада были переданы материальные запасы, относящиеся в бюджетном учете к категории «прочие материальные запасы».

Услуги транспортной компании по доставке материальных запасов оценены в 10 000 ₽.

В учете бюджетного учреждения здравоохранения «Медицина и инновации» подобная хозяйственная ситуация будет отражена следующим образом (табл. 5.42).

Таблица 5.42

**Журнал операций бюджетного учреждения «Медицина и инновации»
за февраль 2022 г. (в части отражения в учете
вложений в финансовые активы)**

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Дебет	Кредит	Сумма, Р
Отражение операций по приобретению акций				
1	Сформирована первоначальная стоимость акций			
	Отражена стоимость акций, перечислены денежные средства за акции: $2\,000\text{ Р} \times 1\,000\text{ шт.} = 2\,000\,000\text{ Р}$	2 215 31 530	2 201 11 610	2 000 000
	Отражены услуги юридической компании	2 215 31 530	2 302 26 734	50 000
	Отражены услуги организатора торгов на фондовой бирже	2 215 31 530	2 302 26 734	100 000
2	Перечислены денежные средства за услуги юридической компании	2 302 26 834	2 201 11 610	50 000
3	Перечислены денежные средства организатору торгов на фондовой бирже	2 302 26 834	2 201 11 610	100 000
4	Оприходованы акции	2 204 31 530	2 215 31 630	2 150 000
Отражение операций по передаче материальных запасов в счет вклада в уставный капитал				
5	Списаны с бюджетного учета материальные запасы, передаваемые в счет вклада в уставный капитал	2 215 34 530	2 105 36 446	1 200 000
6	Отражены услуги транспортной организации	2 215 34 530	2 302 22 734	10 000
7	Признан в учете бюджетного учреждения «Медицина и инновации» вклад в уставный капитал ООО «Медицинская техника»	2 204 24 530	2 215 34 530	215 000

Пример 5.24

Автономное учреждение «Пересвет» 15 марта 2022 г. приобрело вексель за счет средств, полученных от приносящей доход деятельности, за 1 700 000 Р. Номинальная стоимость векселя составляет 2 000 000 Р. Вексель приобретен для перепродажи.

При покупке векселя автономное учреждение «Пересвет» воспользовалось информационными услугами консалтинговой компании, стоимость которых составила 10 000 Р.

В учете автономного учреждения «Пересвет» данная хозяйственная ситуация будет отражена следующим образом (табл. 5.43).

Таблица 5.43

**Журнал операций автономного учреждения «Пересвет»
за 15 марта 2022 г. (в части отражения в учете
вложений в финансовые активы)**

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Дебет	Кредит	Сумма, Р
<i>15 марта 2022 г.</i>				
1	Перечислены денежные средства продавцу за вексель	2 215 22 520	2 201 11 610	1 700 000
2	Оприходован вексель	2 204 22 520	2 215 22 620	1 700 000
3	Отнесены информационные услуги на расходы текущего периода	2 401 20 226	2 302 26 734	10 000
4	Произведена оплата за информационные услуги	2 302 26 834	2 201 11 610	10 000

Пример 5.25

Автономное учреждение «Корона» по указанию учредителя 15 апреля 2022 г. внесло вклад в уставный капитал ООО «Декабрь» в сумме 500 000 Р. В качестве вклада в уставный капитал передаются прочие материальные запасы.

Услуги транспортной компании «БыстроВезу» по доставке материальных запасов оценены в 20 000 Р.

Следует учесть, что данная хозяйственная ситуация выполняется за счет средств от приносящей доход деятельности.

В учете автономного учреждения «Корона» данная хозяйственная ситуация будет отражена следующим образом (табл. 5.44).

Таблица 5.44

**Журнал операций автономного учреждения «Корона»
за 15 апреля 2022 г. (в части отражения в учете
вложений в финансовые активы)**

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Дебет	Кредит	Сумма, Р
<i>15 апреля 2022 г.</i>				
1	Списаны с учета материальные запасы, передаваемые в счет вклада в уставный капитал	2 215 34 530	2 105 36 446	500 000
2	Включены в стоимость финансовых вложений услуги транспортной компании	2 215 34 530	2 302 22 734	20 000
3	Произведена оплата услуг транспортной компании	2 302 22 834	2 201 11 610	20 000
4	Признан вклад в уставный капитал: 500 000 Р + 20 000 Р = 520 000 Р	2 204 34 530	2 215 34 630	520 000

Вопросы для самоконтроля

1. Активы государственных (муниципальных) учреждений, относящиеся к категории «финансовые активы». Раздел Единого плана счетов, на котором ведется учет финансовых активов.
2. Отражение и документальное оформление денежных средств на счетах в бюджетном учете.
3. Отражение и документальное оформление в бюджетном учете денежных средств в иностранной валюте.
4. Отражение и документальное оформление в бюджетном учете денежных средств в пути.
5. Отражение и документальное оформление в бюджетном учете денежных средств, находящихся в кассе учреждения.
6. Отражение и документальное оформление денежных документов в бюджетном учете.
7. Отражение и документальное оформление финансовых вложений в бюджетном учете.
8. Понятие и виды доходов государственных (муниципальных) учреждений.
9. Специфика доходов органов исполнительной власти и казенных учреждений.
10. Виды доходов бюджетных и автономных учреждений.
11. Отражение и документальное оформление расчетов по доходам в бюджетном учете.
12. Понятие аванса в бюджетном учете.
13. Отражение и документальное оформление расчетов по выданным авансам в бюджетном учете.
14. Отражение и документальное оформление расчетов по кредитам, займам (ссудам) в бюджетном учете.
15. Отражение и документальное оформление расчетов с подотчетными лицами в бюджетном учете.
16. Отражение и документальное оформление расчетов по ущербу и иным доходам в бюджетном учете.
17. Отражение и документальное оформление расчетов с финансовым органом по наличным денежным средствам в бюджетном учете.
18. Отражение и документальное оформление расчетов с прочими дебиторами в бюджетном учете.

19. Отражение и документальное оформление расчетов с учредителем в бюджетном учете.
20. Отражение и документальное оформление расчетов по налоговым вычетам по НДС в бюджетном учете.
21. Отражение и документальное оформление в бюджетном учете вложений в финансовые активы.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

|

Учет в органах государственной власти, казенных, бюджетных и автономных учреждениях – неотъемлемая составная часть бухгалтерского учета, направленная на полноту и своевременность формирования и исполнения всех уровней бюджета бюджетной системы Российской Федерации.

Государственные (муниципальные) учреждения, являясь самостоятельными экономическими субъектами, ведут бюджетный учет и формируют бухгалтерскую (финансовую) отчетность. Это положение закреплено законодательно. Ведение бюджетного учета данной категорией организаций позволяет контролировать не только правильность и целевой характер расходования бюджетных средств, но также эффективность и результативность их использования при выполнении государственных функций, оказании государственных услуг и выполнении работ.

Бюджетному учету в государственных (муниципальных) учреждениях свойственны специфические особенности. Это определило необходимость систематизации положений действующей нормативной правовой базы, теоретических положений, практических материалов в рамках единой работы.

Изучение материалов, содержащихся в учебнике, будет способствовать расширению кругозора и получению основных профессиональных знаний, умений и навыков, касающихся организации и ведения бюджетного учета в организациях государственного сектора Российской Федерации.

БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК

|

1. Конституция Российской Федерации : принята всенародным голосованием 12 декабря 1993 г. (с учетом поправок, внесенных законами о поправках к Конституции Российской Федерации от 30.12.2008 № 7-ФКЗ, от 05.02.2014 № 2-ФКЗ, от 14.03.2020 № 1-ФКЗ; с изменениями, одобренными в ходе общероссийского голосования 1 июля 2020 г.) // СПС «КонсультантПлюс». – URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_28399 (дата обращения: 14.02.2023).

2. Бюджетный кодекс Российской Федерации : БК : Федеральный закон № 145-ФЗ : принят Государственной Думой 17 июля 1998 г. : одобрен Советом Федерации 17 июля 1998 г. (ред. от 28.12.2022) // СПС «КонсультантПлюс». – URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_19702 (дата обращения: 28.03.2023).

3. Гражданский кодекс Российской Федерации (часть первая) : ГК : Федеральный закон № 51-ФЗ : принят Государственной Думой 21 октября 1994 г. (ред. от 16.04.2022) // СПС «КонсультантПлюс». – URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_5142 (дата обращения: 28.03.2023).

4. Гражданский кодекс Российской Федерации (часть вторая) : ГК : Федеральный закон № 14-ФЗ : принят Государственной Думой 22 декабря 1995 г. (ред. от 01.07.2021) // СПС «КонсультантПлюс». – URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_9027 (дата обращения: 28.03.2023).

5. Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях : КоАП : Федеральный закон № 195-ФЗ : принят Государственной Думой 20 декабря 2001 г. : одобрен Советом Федерации 26 декабря 2001 г. (ред. от 17.02.2023) // СПС «КонсультантПлюс». – URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_34661 (дата обращения: 21.02.2023).

6. Федеральный закон от 12 января 1996 г. № 7-ФЗ «О некоммерческих организациях» (ред. от 19.12.2022) // СПС «КонсультантПлюс». – URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_8824 (дата обращения: 28.03.2023).

7. Федеральный закон от 22 мая 2003 г. № 54-ФЗ «О применении контрольно-кассовой техники при осуществлении расчетов в Российской Федерации» (ред. от 29.12.2022) // СПС «КонсультантПлюс». – URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_42359 (дата обращения: 25.04.2023).

8. Федеральный закон от 10 декабря 2003 г. № 173-ФЗ «О валютном регулировании и валютном контроле» (ред. от 05.12.2022) // СПС «КонсультантПлюс». – URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_45458 (дата обращения: 25.04.2023).

9. Федеральный закон от 3 ноября 2006 г. № 174-ФЗ «Об автономных учреждениях» (ред. от 21.11.2022) // СПС «КонсультантПлюс». – URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_63635 (дата обращения: 28.03.2023).

10. Федеральный закон от 24 июля 2008 г. № 161-ФЗ «О содействии развитию жилищного строительства» (ред. от 30.12.2021) // СПС «КонсультантПлюс». – URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_78700 (дата обращения: 25.04.2023).

11. Федеральный закон от 8 мая 2010 г. № 83-ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с совершенствованием правового положения государственных (муниципальных) учреждений» (ред. от 21.11.2022) // СПС «КонсультантПлюс». – URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_100193 (дата обращения: 28.03.2023).

12. Федеральный закон от 18 июля 2011 г. № 223-ФЗ «О закупках товаров, работ, услуг отдельными видами юридических лиц» (ред. от 05.12.2022) // СПС «КонсультантПлюс». – URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_116964 (дата обращения: 25.04.2023).

13. Федеральный закон от 30 ноября 2011 г. № 342-ФЗ «О службе в органах внутренних дел Российской Федерации и внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации» (ред. от 05.12.2022) // СПС «КонсультантПлюс». – URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_122329 (дата обращения: 28.03.2023).

14. Федеральный закон от 6 декабря 2011 г. № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» (ред. от 05.12.2022) // СПС «КонсультантПлюс». – URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_122855 (дата обращения: 28.03.2023).

15. Федеральный закон от 5 апреля 2013 г. № 44-ФЗ «О контрактной системе в сфере закупок товаров, работ, услуг для обеспечения государственных и муниципальных нужд» (ред. от 28.12.2022) // СПС «КонсультантПлюс». – URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_144624 (дата обращения: 25.04.2023).

16. Указ Президента Российской Федерации от 9 марта 2004 г. № 314 «О системе и структуре федеральных органов исполнительной власти» (ред. от 27.03.2023) //

СПС «КонсультантПлюс». – URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_46892 (дата обращения: 25.04.2023).

17. Постановление Правительства Российской Федерации от 1 января 2002 г. № 1 «О Классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы» (ред. от 18.11.2022) // СПС «КонсультантПлюс». – URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_34710 (дата обращения: 28.03.2023).

18. Постановление Правительства Российской Федерации от 1 декабря 2004 г. № 703 «О Федеральном казначействе» (ред. от 14.07.2022) // СПС «КонсультантПлюс». – URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_50565 (дата обращения: 28.03.2023).

19. Постановление Правительства Российской Федерации от 26 июля 2010 г. № 538 «О порядке отнесения имущества автономного или бюджетного учреждения к категории особо ценного движимого имущества» // НПП «Гарант-сервис». – URL: <https://base.garant.ru/198904> (дата обращения: 28.03.2023).

20. Постановление Правительства Российской Федерации от 7 июля 2014 г. № 621 «О порядке ведения реестра расходных обязательств Российской Федерации и признании утратившими силу некоторых актов Правительства Российской Федерации» (ред. от 24.03.2023) // СПС «КонсультантПлюс». – URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_165401 (дата обращения: 25.04.2023).

21. Постановление Правительства Российской Федерации от 26 июня 2015 г. № 640 «О порядке формирования государственного задания на оказание государственных услуг (выполнение работ) в отношении федеральных государственных учреждений и финансового обеспечения выполнения государственного задания» (ред. от 18.01.2023) // СПС «КонсультантПлюс». – URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_181991 (дата обращения: 28.03.2023).

22. Постановление Правительства Российской Федерации от 24 марта 2018 г. № 326 «Об утверждении Правил составления проекта федерального бюджета и проектов бюджетов государственных внебюджетных фондов Российской Федерации на очередной финансовый год и плановый период и признании утратившими силу некоторых актов Правительства Российской Федерации» (ред. от 24.03.2023) // СПС «КонсультантПлюс». – URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_294206 (дата обращения: 25.04.2023).

23. Распоряжение Правительства Российской Федерации от 18 сентября 2019 г. № 2113-р «О Перечне типовых государственных и муниципальных услуг, предоставляемых исполнительными органами субъектов Российской Федерации, государственными учреждениями субъектов Российской Федерации и муниципальными учреждениями, а также органами местного самоуправления» (ред. от 29.09.2022) //

СПС «КонсультантПлюс». – URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_333758 (дата обращения: 25.04.2023).

24. Постановление Госкомстата России от 28 ноября 1997 г. № 78 «Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету работы строительных машин и механизмов, работ в автомобильном транспорте» // СПС «КонсультантПлюс». – URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_23913 (дата обращения: 25.04.2023).

25. Приказ Минфина России от 13 июня 1995 г. № 49 «Об утверждении Методических указаний по инвентаризации имущества и финансовых обязательств» (ред. от 08.11.2010) // СПС «КонсультантПлюс». – URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_7152 (дата обращения: 25.04.2023).

26. Приказ Минфина России от 30 сентября 2008 г. № 104н «О Порядке доведения бюджетных ассигнований, лимитов бюджетных обязательств при организации исполнения федерального бюджета по расходам и источникам финансирования дефицита федерального бюджета и передачи бюджетных ассигнований, лимитов бюджетных обязательств при реорганизации участников бюджетного процесса федерального уровня» (ред. от 23.03.2022) // СПС «КонсультантПлюс». – URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_81485 (дата обращения: 28.03.2023). – Режим доступа: по расписанию.

27. Приказ Минфина России от 30 сентября 2010 г. № 114н «Об общих требованиях к порядку составления и утверждения отчета о результатах деятельности государственного (муниципального) учреждения и об использовании закрепленного за ним государственного (муниципального) имущества» (ред. от 26.12.2018) // СПС «КонсультантПлюс». – URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_107081 (дата обращения: 28.03.2023). – Режим доступа: по расписанию.

28. Приказ Минфина России от 25 октября 2010 г. № 132н «О внесении изменений в нормативные правовые акты по бухгалтерскому учету» (ред. от 17.09.2020) // СПС «КонсультантПлюс». – URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_107274 (дата обращения: 25.04.2023).

29. Приказ Минфина России от 1 декабря 2010 г. № 157н «Об утверждении Единого плана счетов бухгалтерского учета для органов государственной власти (государственных органов), органов местного самоуправления, органов управления государственными внебюджетными фондами, государственных академий наук, государственных (муниципальных) учреждений и Инструкции по его применению» (ред. от 14.09.2020) // СПС «КонсультантПлюс». – URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_107750 (дата обращения: 28.03.2023). – Режим доступа: по расписанию.

30. Приказ Минфина России от 6 декабря 2010 г. № 162н «Об утверждении Плана счетов бюджетного учета и Инструкции по его применению» (ред. от 28.10.2020) // СПС «КонсультантПлюс». – URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_107678 (дата обращения: 28.03.2023). – Режим доступа: по расписанию.

31. Приказ Минфина России от 16 декабря 2010 г. № 174н «Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета бюджетных учреждений и Инструкции по его применению» (ред. от 30.10.2020) // СПС «КонсультантПлюс». – URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_108766 (дата обращения: 28.03.2023). – Режим доступа: по расписанию.

32. Приказ Минфина России от 23 декабря 2010 г. № 183н «Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета автономных учреждений и Инструкции по его применению» (ред. от 30.10.2020) // СПС «КонсультантПлюс». – URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_108770 (дата обращения: 28.03.2023). – Режим доступа: по расписанию.

33. Приказ Минфина России от 28 декабря 2010 г. № 191н «Об утверждении Инструкции о порядке составления и представления годовой, квартальной и месячной отчетности об исполнении бюджетов бюджетной системы Российской Федерации» (ред. от 09.12.2022) // СПС «КонсультантПлюс». – URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_108797 (дата обращения: 28.03.2023). – Режим доступа: по расписанию.

34. Приказ Минфина России от 25 марта 2011 г. № 33н «Об утверждении Инструкции о порядке составления, представления годовой, квартальной бухгалтерской отчетности государственных (муниципальных) бюджетных и автономных учреждений» (ред. от 01.12.2022) // СПС «КонсультантПлюс». – URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_112540 (дата обращения: 28.03.2023). – Режим доступа: по расписанию.

35. Приказ Минфина России от 30 марта 2015 г. № 52н «Об утверждении форм первичных учетных документов и регистров бухгалтерского учета, применяемых органами государственной власти (государственными органами), органами местного самоуправления, органами управления государственными внебюджетными фондами, государственными (муниципальными) учреждениями, и Методических указаний по их применению» (ред. от 15.06.2020) // СПС «КонсультантПлюс». – URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_177766 (дата обращения: 28.03.2023). – Режим доступа: по расписанию.

36. Приказ Минфина России от 31 декабря 2016 г. № 256н «Об утверждении федерального стандарта бухгалтерского учета для организаций государственного сектора „Концептуальные основы бухгалтерского учета и отчетности организаций

государственного сектора» (ред. от 30.06.2020) // СПС «КонсультантПлюс». – URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_216121 (дата обращения: 28.03.2023). – Режим доступа: по расписанию.

37. Приказ Минфина России от 31 декабря 2016 г. № 257н «Об утверждении федерального стандарта бухгалтерского учета для организаций государственного сектора „Основные средства»» (ред. от 25.12.2019) // СПС «КонсультантПлюс». – URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_216119 (дата обращения: 28.03.2023). – Режим доступа: по расписанию.

38. Приказ Минфина России от 31 декабря 2016 г. № 258н «Об утверждении федерального стандарта бухгалтерского учета для организаций государственного сектора „Аренда»» (ред. от 25.12.2019) // СПС «КонсультантПлюс». – URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_216359 (дата обращения: 25.04.2023). – Режим доступа: по расписанию.

39. Приказ Минфина России от 31 декабря 2016 г. № 259н «Об утверждении федерального стандарта бухгалтерского учета для организаций государственного сектора „Обесценение активов»» (ред. от 13.12.2019) // СПС «КонсультантПлюс». – URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_216120 (дата обращения: 25.04.2023). – Режим доступа: по расписанию.

40. Приказ Минфина России от 31 декабря 2016 г. № 260н «Об утверждении федерального стандарта бухгалтерского учета для организаций государственного сектора „Представление бухгалтерской (финансовой) отчетности»» (ред. от 13.12.2019) // СПС «КонсультантПлюс». – URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_216118 (дата обращения: 28.03.2023). – Режим доступа: по расписанию.

41. Приказ Минфина России от 27 февраля 2017 г. № 24н «Об утверждении формы реестра расходных обязательств Российской Федерации, подлежащих исполнению за счет бюджетных ассигнований федерального бюджета (бюджетов государственных внебюджетных фондов Российской Федерации)» (ред. от 26.07.2021) // НПП «Гарант-сервис». – URL: <https://base.garant.ru/71634864> (дата обращения: 25.04.2023).

42. Приказ Минфина России от 29 ноября 2017 г. № 209н (ред. от 08.09.2022) «Об утверждении Порядка применения классификации операций сектора государственного управления» // СПС «КонсультантПлюс». – URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_284955 (дата обращения: 28.03.2023). – Режим доступа: по расписанию.

43. Приказ Минфина России от 30 декабря 2017 г. № 274н «Об утверждении федерального стандарта бухгалтерского учета для организаций государственного сектора „Учетная политика, оценочные значения и ошибки»» (ред. от 30.09.2021) //

СПС «КонсультантПлюс». – URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_298347 (дата обращения: 28.03.2023). – Режим доступа: по расписанию.

44. Приказ Минфина России от 30 декабря 2017 г. № 278н «Об утверждении федерального стандарта бухгалтерского учета для организаций государственного сектора „Отчет о движении денежных средств”» (ред. от 13.12.2019) // СПС «КонсультантПлюс». – URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_294182 (дата обращения: 28.03.2023). – Режим доступа: по расписанию.

45. Приказ Минфина России от 27 февраля 2018 г. № 32н «Об утверждении федерального стандарта бухгалтерского учета для организаций государственного сектора „Доходы”» (ред. от 16.12.2019) // СПС «КонсультантПлюс». – URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_298348 (дата обращения: 28.03.2023). – Режим доступа: по расписанию.

46. Приказ Минфина России от 28 февраля 2018 г. № 34н «Об утверждении федерального стандарта бухгалтерского учета для организаций государственного сектора „Непроизведенные активы”» (ред. от 08.06.2021) // СПС «КонсультантПлюс». – URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_298508 (дата обращения: 28.03.2023). – Режим доступа: по расписанию.

47. Приказ Минфина России от 28 февраля 2018 г. № 37н «Об утверждении федерального стандарта бухгалтерского учета для организаций государственного сектора „Бюджетная информация в бухгалтерской (финансовой) отчетности”» (ред. от 26.02.2021) // СПС «КонсультантПлюс». – URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_298707 (дата обращения: 28.03.2023). – Режим доступа: по расписанию.

48. Приказ Минфина России от 30 мая 2018 г. № 122н «Об утверждении федерального стандарта бухгалтерского учета для организаций государственного сектора „Влияние изменений курсов иностранных валют”» (ред. от 10.12.2019) // СПС «КонсультантПлюс». – URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_301463 (дата обращения: 25.04.2023). – Режим доступа: по расписанию.

49. Приказ Минфина России от 20 июня 2018 г. № 141н «О Порядке составления и ведения бюджетных смет федеральных казенных учреждений» (ред. от 30.09.2021) // СПС «КонсультантПлюс». – URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_303988 (дата обращения: 28.03.2023). – Режим доступа: по расписанию.

50. Приказ Минфина России от 29 июня 2018 г. № 145н «Об утверждении федерального стандарта бухгалтерского учета для организаций государственного сектора „Долгосрочные договоры”» (ред. от 16.12.2019) // СПС «КонсультантПлюс». – URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_306709 (дата обращения: 25.04.2023). – Режим доступа: по расписанию.

51. Приказ Минфина России от 27 августа 2018 г. № 184н «Об утверждении Порядка составления и ведения сводной бюджетной росписи федерального бюджета и бюджетных росписей главных распорядителей средств федерального бюджета (главных администраторов источников финансирования дефицита федерального бюджета), а также утверждения (изменения) лимитов бюджетных обязательств» (ред. от 28.02.2023) // СПС «КонсультантПлюс». – URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_306474 (дата обращения: 25.04.2023). – Режим доступа: по расписанию.

52. Приказ Минфина России от 31 августа 2018 г. № 186н «О Требованиях к составлению и утверждению плана финансово-хозяйственной деятельности государственного (муниципального) учреждения» (ред. от 25.08.2022) // СПС «КонсультантПлюс». – URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_308988 (дата обращения: 28.03.2023).

53. Приказ Минфина России от 7 декабря 2018 г. № 256н «Об утверждении федерального стандарта бухгалтерского учета для организаций государственного сектора „Запасы”» (ред. от 19.12.2019) // СПС «КонсультантПлюс». – URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_315851 (дата обращения: 28.03.2023). – Режим доступа: по расписанию.

54. Приказ Минфина России от 15 ноября 2019 г. № 181н «Об утверждении федерального стандарта бухгалтерского учета государственных финансов „Нематериальные активы”» // СПС «КонсультантПлюс». – URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_339419 (дата обращения: 28.03.2023). – Режим доступа: по расписанию.

55. Приказ Минфина России от 30 июня 2020 г. № 129н «Об утверждении федерального стандарта бухгалтерского учета государственных финансов „Финансовые инструменты”» // СПС «КонсультантПлюс». – URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_363015 (дата обращения: 25.04.2023). – Режим доступа: по расписанию.

56. Приказ Минфина России от 15 апреля 2021 г. № 61н «Об утверждении унифицированных форм электронных документов бухгалтерского учета, применяемых при ведении бюджетного учета, бухгалтерского учета государственных (муниципальных) учреждений, и Методических указаний по их формированию и применению» (ред. от 07.11.2022) // СПС «КонсультантПлюс». – URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_384040 (дата обращения: 25.04.2023). – Режим доступа: по расписанию.

57. Приказ Минфина России от 8 июня 2021 г. № 75н «Об утверждении кодов (перечней кодов) бюджетной классификации Российской Федерации на 2022 год (на 2022 год и на плановый период 2023 и 2024 годов)» (ред. от 27.12.2022) //

СПС «КонсультантПлюс». – URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_388911 (дата обращения: 25.04.2023).

58. Приказ Минфина России от 17 июня 2021 г. № 87н «Об утверждении форм обоснований (расчетов) плановых сметных показателей, применяемых при составлении и ведении бюджетных смет федеральных казенных учреждений» (ред. от 21.02.2023) // СПС «КонсультантПлюс». – URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_391387 (дата обращения: 25.04.2023). – Режим доступа: по расписанию.

59. Приказ Минфина России от 24 мая 2022 г. № 82н «О Порядке формирования и применения кодов бюджетной классификации Российской Федерации, их структуре и принципах назначения» (ред. от 18.11.2022) // СПС «КонсультантПлюс». – URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_418512 (дата обращения: 28.03.2023).

60. Приказ Федерального казначейства от 17 октября 2016 г. № 21н «О порядке открытия и ведения лицевых счетов территориальными органами Федерального казначейства» (ред. от 28.12.2022) // СПС «КонсультантПлюс». – URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_208093 (дата обращения: 25.04.2023).

61. Указание Банка России от 11 марта 2014 г. № 3210-У «О порядке ведения кассовых операций юридическими лицами и упрощенном порядке ведения кассовых операций индивидуальными предпринимателями и субъектами малого предпринимательства» (ред. от 05.10.2020) // СПС «КонсультантПлюс». – URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_163618 (дата обращения: 28.03.2023).

62. Указание Банка России от 9 декабря 2019 г. № 5348-У «О правилах наличных расчетов» (ред. от 31.03.2022) // СПС «КонсультантПлюс». – URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_350539 (дата обращения: 25.04.2023).

63. Положение Банка России от 29 января 2018 г. № 630-П «О порядке ведения кассовых операций и правилах хранения, перевозки и инкассации банкнот и монеты Банка России в кредитных организациях на территории Российской Федерации» (ред. от 19.08.2021) // СПС «КонсультантПлюс». – URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_300754 (дата обращения: 28.03.2023).

64. Официальный сайт Министерства финансов Российской Федерации. – URL: <https://minfin.gov.ru> (дата обращения: 28.03.2023).

65. Официальный сайт для размещения информации о государственных (муниципальных) учреждениях. – URL: <https://bus.gov.ru> (дата обращения: 28.03.2023).

66. Издательский дом «Аюдар Инфо». – URL: <https://www.audar-press.ru> (дата обращения: 28.03.2023).

67. Журнал «Бюджетный учет». – URL: <https://www.b-uchet.ru> (дата обращения: 28.03.2023).

68. Журнал «Главбух». – URL: <https://www.glavbukh.ru> (дата обращения: 28.03.2023).

69. Единый портал финансовой информации для специалистов госучреждений. – URL: <https://www.budgetnik.ru> (дата обращения: 28.03.2023).

**ПРИЛОЖЕНИЕ. ФЕДЕРАЛЬНЫЕ
СТАНДАРТЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА
ГОСУДАРСТВЕННЫХ (МУНИЦИПАЛЬНЫХ)
УЧРЕЖДЕНИЙ**

№ п/п	Наименование ФСБУ	Приказ Минфина Рос- сии, утвердивший стандарт	Дата начала применения
1	«Концептуальные основы бухгалтер- ского учета и отчетности организаций государственного сектора»	От 31.12.2016 № 256н	01.01.2018
2	«Основные средства»	От 31.12.2016 № 257н	01.01.2018
3	«Аренда»	От 31.12.2016 № 258н	01.01.2018
4	«Обесценение активов»	От 31.12.2016 № 259н	01.01.2018
5	«Представление бухгалтерской (фи- нансовой) отчетности»	От 31.12.2016 № 260н	01.01.2018
6	«Учетная политика, оценочные зна- чения и ошибки»	От 30.12.2017 № 274н	01.01.2019
7	«События после отчетной даты»	От 30.12.2017 № 275н	01.01.2019
8	«Отчет о движении денежных средств»	От 30.12.2017 № 278н	01.01.2019
9	«Доходы»	От 27.02.2018 № 32н	01.01.2019
10	«Бюджетная информация в бухгал- терской (финансовой) отчетности»	От 28.02.2018 № 37н	01.01.2020
11	«Влияние изменений курсов ино- странных валют»	От 30.05.2018 № 122н	01.01.2019
12	«Резервы. Раскрытие информации об условных обязательствах и услов- ных активах»	От 30.05.2018 № 124н	01.01.2020
13	«Долгосрочные договоры»	От 29.06.2018 № 145н	01.01.2020
14	«Концессионные соглашения»	От 29.06.2018 № 146н	01.01.2020
15	«Запасы»	От 07.12.2018 № 256н	01.01.2020
16	«Информация о связанных сторонах»	От 30.12.2017 № 277н	01.01.2021
17	«Непроизведенные активы»	От 28.02.2018 № 34н	01.01.2021
18	«Бухгалтерская (финансовая) отчет- ность с учетом инфляции»	От 29.12.2018 № 305н	01.01.2022
19	«Нематериальные активы»	От 15.11.2019 № 181н	01.01.2021
20	«Затраты по заимствованиям»	От 15.11.2019 № 182н	01.01.2021
21	«Совместная деятельность»	От 15.11.2019 № 183н	01.01.2021
22	«Выплаты персоналу»	От 15.11.2019 № 184н	01.01.2021
23	«Финансовые инструменты»	От 30.06.2020 № 129н	01.01.2021

№ п/п	Наименование ФСБУ	Приказ Минфина Рос- сии, утвердивший стандарт	Дата начала применения
24	«Сведения о показателях бухгалтер- ской (финансовой) отчетности по сегментам»	От 29.09.2020 № 223н	01.01.2022
25	«Метод долевого участия»	От 30.10.2020 № 254н	01.01.2022
26	«Консолидированная бухгалтерская (финансовая) отчетность»	От 30.10.2020 № 255н	01.01.2022
27	«Биологические активы»	От 16.12.2020 № 310н	01.01.2022
28	«Подходы к формированию бухгал- терской (финансовой) отчетности сектора государственного управления и информации по статистике госу- дарственных финансов»	От 13.10.2021 № 152н	01.01.2022
29	«Государственная (муниципальная) казна»	От 15.06.2021 № 84н	01.01.2023

Учебное издание

Быковская Юлия Викторовна,
доктор экономических наук, доцент

Бюджетный учет и отчетность

Часть 1

Редактор *Фомин И. Е.*
Корректор *Достовалов Ю. Н.*
Компьютерная верстка *Фомин И. Е.*



Формат 60×84 1/8. Усл. печ. л. 37,67.
Подписано в печать 28.07.2023. Заказ № 7.
Тираж 102 экз. 1-й завод 71 экз.

Отпечатано в Полиграфическом центре
Московского университета МВД России имени В.Я. Кикотя
<https://мосу.мвд.рф>, e-mail: support_mosu@mvd.ru