

**МИНИСТЕРСТВО ОБРАЗОВАНИЯ И НАУКИ  
РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ**  
федеральное государственное бюджетное образовательное  
учреждение высшего образования  
«Курганский государственный университет»

**О. А. Воробьева**

**ОСНОВЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА  
В ГОСУДАРСТВЕННЫХ И  
МУНИЦИПАЛЬНЫХ УЧРЕЖДЕНИЯХ**

**Учебное пособие**

**Курган 2017**

УДК 336.61  
ББК 65.052я73  
В 75

Рецензенты:

специалист-эксперт отдела бухгалтерского учета, делопроизводства и кадров Территориального управления Росимущества в Курганской области *Е. С. Галямина*;

ведущий бухгалтер федерального государственного казенного учреждения комбинат «Большевичка» Росрезерва *Ю. С. Филонова*;

доцент СП ВО Курганского института железнодорожного транспорта – филиал федерального государственного бюджетного образовательного учреждения высшего образования «Уральский государственный университет путей сообщения» в г. Кургане, к.э.н. *А. В. Шмакова*.

Печатается по решению методического совета Курганского государственного университета.

**Воробьева О. А.**

Основы бухгалтерского учета в государственных и муниципальных учреждениях : учебное пособие. – Курган : Изд-во Курганского гос. ун-та, 2017. – 190 с.

В учебном пособии раскрываются особенности организации бухгалтерского учета в государственных (муниципальных) учреждениях, а также рассмотрены вопросы учета основных средств, материальных запасов, денежных средств, расчетов и обязательств в бюджетных учреждениях. В каждом разделе, начиная со второго, приводится таблица с типовыми корреспонденциями счетов по конкретным хозяйственным операциям. Практическая часть в пособии реализована тестовыми заданиями и практическими ситуациями для решения. В приложении приведены таблицы соответствия первичных учетных документов и журналов операций, кодов видов расходов и кодов операций сектора государственного управления, особенности применения забалансовых счетов в практике бюджетного учета, а также дан пример сформированной учетной политики.

Издание предназначено для студентов высших учебных заведений (бакалавров и магистров), аспирантов экономических специальностей, а также всех, кто интересуется вопросами организации и ведения учета в бюджетных учреждениях.

Табл. – 33, рис. – 3, библиограф. – 34 назв.

УДК 336.61  
ББК 65.052я73

ISBN 978-5-4217-0409-6

© Курганский  
государственный  
университет, 2017  
© Воробьева О. А., 2017

## Содержание

<b>Введение</b> .....	4
<b>1 Организация бухгалтерского учета в государственных и муниципальных учреждениях</b> .....	5
1.1 Типы учреждений и их влияние на ведение бухгалтерского учета.....	5
1.2 Бюджетная классификация РФ. Группировка хозяйственных операций в рамках Единого плана счетов.....	11
1.3 Учетная политика бюджетного учреждения: понятие, структура, особенности формирования.....	21
Тестовые задания.....	24
<b>2 Бюджетный учет основных средств</b> .....	26
2.1 Понятие основных средств. Группировка основных средств по счетам учета.....	26
2.2 Учет поступления основных средств.....	30
2.3 Особенности определения срока полезного использования и начисления амортизации основных средств.....	36
2.4 Учет восстановления основных средств.....	41
2.5 Учет переоценки основных средств.....	45
2.6 Учет выбытия основных средств.....	46
Практические ситуации для решения.....	51
<b>3 Бюджетный учет материальных запасов</b> .....	55
3.1 Понятие материальных запасов. Группировка материальных запасов по счетам учета.....	55
3.2 Учет поступления материальных запасов.....	58
3.3 Учет выбытия материальных запасов.....	62
3.4 Инвентаризация материальных запасов. Учет излишков и недостач, выявленных при инвентаризации.....	65
3.5 Учет готовой продукции.....	70
3.6 Учет товаров.....	74
Практические ситуации для решения.....	76
<b>4 Бюджетный учет денежных средств</b> .....	80
4.1 Общие положения учета денежных средств. Учет денежных средств учреждения на лицевых счетах.....	80
4.2 Учет наличных денежных средств.....	86
4.3 Учет денежных документов.....	94
4.4 Учет денежных средств в иностранной валюте.....	96
Практические ситуации для решения.....	100
<b>5 Бюджетный учет расчетов и обязательств</b> .....	103
5.1 Учет расчетов по доходам.....	103
5.2 Учет расчетов с подотчетными лицами.....	111
5.3 Учет расчетов по ущербу имуществу и иным доходам.....	118
5.4 Учет расчетов с учредителем.....	122
5.5 Учет расчетов по обязательствам.....	124
5.6 Учет расчетов с персоналом по оплате труда.....	126
5.7 Учет расчетов с поставщиками и подрядчиками.....	129
Практические ситуации для решения.....	136
<b>Список литературы</b> .....	140
<b>Приложения</b> .....	143

## Введение

Статус государственного или муниципального учреждения имеют организации, в качестве учредителей которых выступают органы государственной власти РФ, субъектов РФ, а также органы местного самоуправления. Цель создания таких учреждений – выполнение ими функций некоммерческого характера с финансированием из федерального бюджета, бюджета субъекта РФ, муниципального бюджета или бюджета государственного внебюджетного фонда. Все государственные и муниципальные учреждения можно классифицировать в зависимости от выполняемых ими функций, то есть по роду деятельности, а также по источникам финансирования. Однако какими бы ни были реализуемые учреждением функции, а также какими бы источниками ни финансировалась их деятельность есть общий момент, объединяющий все названные хозяйствующие субъекты, – специфичный учет фактов хозяйственной жизни и формируемая на его основе столь же специфичная отчетность.

Очевидно, что, не разобравшись в особенностях бюджетного учета и бюджетной отчетности, невозможно стать компетентным специалистом финансово-экономической сферы таких организаций. По этой причине учебно-методические разработки, позволяющие познакомиться с бухгалтерским учетом в государственных и муниципальных учреждениях, а также углубить уже имеющиеся знания в этой сфере, являются весьма значимыми.

Вряд ли будет ошибочным утверждение о том, что даже самый замечательный специалист-бухгалтер коммерческой организации будет чувствовать себя новичком, столкнувшись с работой бухгалтера казенного, бюджетного или автономного учреждения. Несмотря на многие схожие черты, бухгалтерский учет, равно как и бухгалтерская отчетность в государственных и муниципальных учреждениях, имеет столь же много принципиально иного в отличие от коммерческого учета. Ввиду этого данное издание может представлять интерес не только для студентов, но и для уже состоявшихся практиков, начинающих работать в некоммерческих организациях, деятельность которых финансируется за счет средств бюджета того или иного уровня.

В данном учебном пособии последовательно раскрываются вопросы организации и ведения бухгалтерского учета в государственных и муниципальных учреждениях, начиная с общих правовых вопросов и заканчивая конкретными бухгалтерскими записями по типам хозяйственных операций. Следует отметить, что достаточно подробно бухгалтерский учет раскрыт не по всем темам, а только по тем, которые, пожалуй, наиболее часто встречаются в работе специалистов сферы учета таких организаций. Кроме того, при использовании данного пособия необходимо учитывать, что, начиная со второго раздела, рассматриваются особенности ведения учетного процесса в *бюджетных учреждениях*, тогда как казенные и автономные остаются за границами данной публикации.

Ввиду бесконечной череды изменений и дополнений в основные нормативные документы, регулирующие учет в государственных и муниципальных учреждениях, это пособие имеет свой предел актуальности – 01.02.2017 г.

# 1 Организация бухгалтерского учета в государственных и муниципальных учреждениях

## 1.1 Типы учреждений и их влияние на ведение бухгалтерского учета

**Бухгалтерский учет** – формирование документированной систематизированной информации об объектах, предусмотренных Федеральным законом «О бухгалтерском учете» от 06.12.2011 г. № 402-ФЗ (далее – Закон № 402-ФЗ), в соответствии с требованиями, установленными этим законом, и составление на ее основе бухгалтерской (финансовой) отчетности (п. 2 ст. 1 Закона № 402-ФЗ).

Правила ведения учета в учреждениях зависят от их статуса. Они устанавливаются исходя из правовых положений данных учреждений (в соответствии с Федеральным законом «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с совершенствованием правового положения государственных (муниципальных) учреждений» от 08.05.2010 г. № 83-ФЗ, далее –

Закон № 83-ФЗ). Учреждения подразделяются на три типа:

- казенные;
- бюджетные;
- автономные.

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

Казенное учреждение не вправе отчуждать либо иным способом распоряжаться имуществом без согласия собственника имущества (п. 5 ст. 5 Закона № 83-ФЗ). Также оно не имеет права предоставлять и получать кредиты (займы), приобретать ценные бумаги. Субсидии и бюджетные кредиты казенному учреждению не предоставляются (п. 21 ст. 13 Закона № 83-ФЗ). Казенное учреждение не вправе выступать учредителем (участником) юридических лиц.

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

Бюджетное учреждение без согласия собственника не вправе распоряжаться особо ценным движимым имуществом, закрепленным за ним собственником

или приобретенным за счет средств, выделенных ему собственником на приобретение такого имущества, а также недвижимым имуществом. Остальным имуществом, находящимся у него на праве оперативного управления, оно вправе распоряжаться самостоятельно, если иное не установлено законом (п. 5 ст. 5 Закона № 83-ФЗ).

Бюджетное учреждение вправе с согласия собственника передавать некоммерческим организациям в качестве их учредителя или участника денежные средства (если иное не установлено условиями их предоставления) и иное имущество, за исключением особо ценного движимого имущества, а также недвижимого имущества. В случаях и порядке, предусмотренных федеральными законами, бюджетное учреждение вправе вносить имущество, указанное в законе, в уставный (складочный) капитал хозяйственных обществ или иным образом передавать им это имущество в качестве их учредителя или участника (подп. «г» п. 14 ст. 6 Закона № 83-ФЗ).

**Автономным учреждением** признается некоммерческая организация, созданная Российской Федерацией, субъектом Российской Федерации или муниципальным образованием для выполнения работ, оказания услуг в целях осуществления предусмотренных законодательством РФ полномочий органов государственной власти, органов местного самоуправления в сферах науки, образования, здравоохранения, культуры, социальной защиты, занятости населения, физической культуры и спорта, а также в иных сферах в случаях, установленных федеральными законами (ст. 2 Федерального закона «Об автономных учреждениях» от 03.11.2006 г. № 174-ФЗ).

Автономное учреждение без согласия собственника не вправе распоряжаться недвижимым имуществом и особо ценным движимым имуществом. Остальным имуществом, находящимся на праве оперативного управления, оно вправе распоряжаться самостоятельно, если иное не установлено законом (п. 5 ст. 5 Закона № 83-ФЗ).

При этом автономное учреждение вправе с согласия своего учредителя вносить недвижимое имущество, а также находящееся у него особо ценное движимое имущество в уставный (складочный) капитал других юридических лиц, за исключением объектов культурного наследия народов Российской Федерации, предметов и документов, входящих в состав Музейного фонда Российской Федерации, Архивного фонда Российской Федерации, национального библиотечно-информационного фонда.

**Основным объединяющим признаком** для всех типов учреждений является то, что учредителями могут выступать только Российская Федерация, субъект Российской Федерации и муниципальное образование.

Следует отметить, что порядок финансирования, как и особенности ведения бухгалтерского учета, также зависит от типа учреждения (казенное, бюджетное, автономное). Эти учреждения могут финансироваться по двум схемам:

1) финансирование за счет средств соответствующего бюджета бюджетной системы РФ (применима к **казенным учреждениям** как к получателям бюджетных средств). Здесь предусмотрена сметная система финансирования;

2) финансирование путем предоставления субсидий на выполнение госу-

дарственных и муниципальных заданий (распространяется на *бюджетные и автономные учреждения*).

Основные характеристики всех учреждений приведены в таблице 1.

**Таблица 1 – Основные характеристики государственных и муниципальных учреждений**

Характеристики	Казенное учреждение	Бюджетное учреждение	Автономное учреждение
1	2	3	4
1 Финансовый документ	Бюджетная смета учреждения	Задание учредителя, план финансово-хозяйственной деятельности	
2 Финансовое обеспечение	На основе бюджетной сметы	Субсидии из бюджетной системы, а также иные источники поступлений (собственные доходы, средства ОМС и пр.)	
3 Финансовое обеспечение из бюджета	В соответствии с бюджетной сметой	Субсидии: – в соответствии с заданием учредителя; – на содержание имущества; – на иные цели. Средства бюджета: – на исполнение публичных денежных обязательств перед физическими лицами; – на осуществление мероприятий в соответствии с нормативно-правовыми актами	В виде субсидий в соответствии с заданиями учредителя
4 Право на иные доходы учреждения	Перечисляет иные доходы в соответствующий бюджет бюджетной системы РФ	Самостоятельно распоряжается доходами от оказания платных услуг	Самостоятельно распоряжается иными доходами, в том числе средствами от использования целевого капитала
5 Кассовое обслуживание	Лицевой счет, открываемый в казначействе или финансовом органе		Лицевой счет, счета и депозиты, открываемые в кредитных организациях
6 Независимый аудит	Не проводится		Проводится ежегодно
7 Органы управления	Руководитель	Руководитель, коллегиальные органы (худ. совет и т.п.)	Руководитель, наблюдательный совет, коллегиальные органы
8 Банкротство	Невозможно		

1	2	3	4
9 Применение закона № 44-ФЗ от 05.04.2013 г. «О контрактной системе в сфере закупок ...»	Применяется		Применяется только при получении средств из бюджетов бюджетной системы РФ на осуществление капитальных вложений в объекты государственной и муниципальной собственности

Порядок распоряжения имуществом учреждения зависит от вида имущества и типа того учреждения, которое его учитывает. За казенными, бюджетными и автономными учреждениями имущество закрепляется на праве оперативного управления. Они владеют и пользуются активами в соответствии с целями своей деятельности, назначением этого имущества в установленных законом пределах (таблица 2).

**Таблица 2 – Особенности распоряжения имуществом государственных и муниципальных учреждений**

Характеристики	Казенное учреждение	Бюджетное учреждение	Автономное учреждение
1	2	3	4
1 Имущество учреждения	Закрепляется на праве оперативного управления <sup>1</sup>		
2 Состав закрепляемого имущества	Недвижимое, движимое	Недвижимое, особо ценное движимое <sup>2</sup> , иное движимое	

<sup>1</sup> Право оперативного управления определено в ст. 296 ГК РФ. Учреждение и казенное предприятие, за которыми имущество закреплено на праве оперативного управления, владеют, пользуются этим имуществом в пределах, установленных законом, в соответствии с целями своей деятельности, назначением этого имущества и, если иное не установлено законом, распоряжаются этим имуществом с согласия собственника этого имущества.

Собственник имущества вправе изъять излишнее, неиспользуемое или используемое не по назначению имущество, закрепленное им за учреждением или казенным предприятием либо приобретенное учреждением или казенным предприятием за счет средств, выделенных ему собственником на приобретение этого имущества. Имуществом, изъятим у учреждения или казенного предприятия, собственник этого имущества вправе распорядиться по своему усмотрению.

<sup>2</sup> Порядок отнесения имущества автономного или бюджетного учреждения к категории особо ценного движимого определен в Постановлении Правительства РФ от 26.07.2010 г. № 538.



1	2	3	
3 Распоряжение имуществом	Не вправе отчуждать имущество, закрепленное собственником или приобретенное учреждением за счет средств, выделенных собственником	Вправе распоряжаться имуществом, за исключением недвижимого и особо ценного движимого имущества, распоряжение которым осуществляется с согласия собственника	
4 Участие в капитале	Не вправе участвовать в капитале других юридических лиц	Вправе с согласия собственника вносить деньги и иное имущество, за исключением недвижимого и особо ценного движимого имущества, в уставный (складочный) капитал других юридических лиц и выступать их учредителем или участником	Вправе с согласия собственника вносить денежные средства и иное имущество в уставный (складочный) капитал других юридических лиц и выступать их учредителем или участником
5 Заключение крупных сделок	С согласия органа, наделенного функциями и полномочиями учредителя		С предварительного одобрения наблюдательного совета автономного учреждения
6 Ответственность по обязательствам	Отвечает денежными средствами, а при их недостаточности по долгам отвечает собственник	Отвечает имуществом (кроме недвижимого и особо ценного движимого), собственник не отвечает по обязательствам учреждения	
7 Отчетность по деятельности и имуществу	Отчеты о деятельности и об использовании закрепленного за учреждением имущества подготавливаются в соответствии с Инструкциями о порядке составления и представления отчетности		

Все учреждения должны вести бухгалтерский учет на основании нормативных документов. Порядок применения нормативных актов также зависит от типа учреждения (таблица 3).

Следует отметить, что во исполнение требований ст. 21 Закона № 402-ФЗ, а также Приказа Минфина России от 10.04.2015 № 64н «Об утверждении программы разработки федеральных стандартов бухгалтерского учета для организаций государственного сектора» в настоящее время проводится работа по подготовке названных стандартов. Ожидается, что их применение начнется с 2018 г.

**Таблица 3 – Нормативные документы, регулирующие ведение учета и формирование отчетности учреждений**

Характеристики	Казенное учреждение	Бюджетное учреждение	Автономное учреждение
1 Общие требования по ведению учета	Приказ Минфина России от 01.12.2010 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»		
2 Инструкция по применению Плана счетов	Приказ Минфина России от 06.12.2010 г. № 162н «Об утверждении Плана счетов бюджетного учета и Инструкции по его применению»	Приказ Минфина России от 16.12.2010 г. № 174н «Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета бюджетных учреждений и Инструкции по его применению»	Приказ Минфина России от 23.12.2010 г. № 183н «Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета автономных учреждений и Инструкции по его применению»
3 Применение бюджетной классификации	Приказ Минфина России от 01.07.2013 г. № 65н «Об утверждении Указаний о порядке применения бюджетной классификации Российской Федерации»		
4 Регистры учета	Приказ Минфина России от 30.03.2015 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» <sup>3</sup>		
5 Отчетность	Приказ Минфина России от 28.12.2010 г. № 191н «Об утверждении Инструкции о порядке составления и представления годовой, квартальной и месячной отчетности об исполнении бюджетов бюджетной системы Российской Федерации»	Приказ Минфина России от 25.03.2011 г. № 33н «Об утверждении Инструкции о порядке составления и представления годовой, квартальной отчетности государственных (муниципальных) бюджетных и автономных учреждений»	

Особенностью всех разрабатываемых документов является их максимальная увязка с положениями Международных стандартов финансовой отчетности для общественного сектора. По состоянию на конец 2016 г. подготовлены проекты следующих стандартов<sup>4</sup>:

– «Учетная политика, оценочные значения и ошибки» (дата публикации – 09.12.2016 г.);

<sup>3</sup> Соотнесение первичных документов и журналов операций, применяемых в бюджетном учете, представлено в *приложении А*.

<sup>4</sup> [http://minfin.ru/ru/performance/budget/bu\\_gs/sfo/#](http://minfin.ru/ru/performance/budget/bu_gs/sfo/#)

- «События после отчетной даты» (дата публикации – 09.12.2016 г.);
- «Биологические активы» (дата публикации – 09.12.2016 г.);
- «Сведения о показателях бухгалтерской (финансовой) отчетности по сегментам» (дата публикации – 30.11.2016 г.);
- «Информация о связанных сторонах» (дата публикации – 30.11.2016 г.);
- «Обесценение активов» (дата публикации – 30.09.2016 г.);
- «Концептуальные основы бухгалтерского учета и отчетности для организаций государственного сектора» (дата публикации – 30.09.2016 г.);
- «Представление бухгалтерской (финансовой) отчетности» (дата публикации – 30.09.2016 г.);
- «Аренда» (дата публикации – 30.09.2016 г.);
- «Основные средства» (дата публикации – 30.09.2016 г.);
- «Запасы» (дата публикации – 21.09.2016 г.);
- «Отчет о движении денежных средств» (дата публикации – 29.08.2016 г.);
- «Непроизведенные активы» (дата публикации – 19.07.2016 г.).

## **1.2 Бюджетная классификация РФ. Группировка хозяйственных операций в рамках Единого плана счетов**

Для того чтобы понять принцип формирования счета бюджетного учета, необходимо осознать, что в его основе лежит бюджетная классификация РФ.

В соответствии со ст. 18 Бюджетного кодекса РФ (далее – БК РФ) **бюджетная классификация РФ** является группировкой доходов, расходов и источников финансирования дефицитов бюджетов бюджетной системы Российской Федерации, используемой для составления и исполнения бюджетов, а также группировкой доходов, расходов и источников финансирования дефицитов бюджетов и (или) операций сектора государственного управления, используемой для ведения бюджетного (бухгалтерского) учета, составления бюджетной (бухгалтерской) и иной финансовой отчетности, обеспечивающей сопоставимость показателей бюджетов бюджетной системы Российской Федерации.

Исходя из приведенного определения можно выделить два ключевых аспекта:

**1)** бюджетная классификация включает в себя четыре составляющих:

- классификацию доходов бюджетов;
- классификацию расходов бюджетов;
- классификацию источников финансирования дефицитов бюджетов;
- классификацию операций публично-правовых образований (классификацию операций сектора государственного управления, далее – КОСГУ);

**2)** последняя из названных классификаций – КОСГУ – применяется только для ведения бюджетного учета и составления бюджетной отчетности.

Первые три классификации имеют 20-значную разрядность, а КОСГУ содержит только 3 разряда.

**Классификация доходов бюджетов** определена в статье 20 БК РФ. Ее структура представлена в виде трех составных частей:

1) код главного администратора доходов бюджета (разряды 1–3). Его присваивают согласно закону (решению) о соответствующем бюджете. Администраторами доходов бюджетов являются органы государственной власти;

2) код вида доходов (группа, подгруппа, статья, подстатья, элемент) (разряды 4–13). Этот код, в частности, отражает, каким было поступление: налоговым, неналоговым или безвозмездным;

3) код подвида доходов (разряды 14–20). Устанавливают Минфин России, финансовые органы субъектов РФ и муниципальных образований. С его помощью детализирует поступления. Например, в 18–20-м разрядах отражают коды по экономическому содержанию доходов: 110 «Налоговые доходы», 120 «Доходы от собственности», 130 «Доходы от оказания платных услуг», 140 «Суммы принудительного изъятия» и т.д. (рисунок 1).

В качестве примера кода бюджетной классификации (далее – КБК) доходов можно привести код налога на прибыль, зачисляемого в федеральный бюджет, для которого главным администратором выступает Федеральная налоговая служба России: 182 1 01 01011 01 1000 110.

**Классификация расходов бюджетов.** Группировка расходов бюджетов всех уровней представляет собой классификацию расходов бюджета, которая определена в статье 21 БК РФ.

Код главного администратора доходов бюджетов			Код вида доходов									Код подвида доходов							
			Группа доходов	Подгруппа доходов	Статья доходов	Подстатья доходов	Элемент доходов	Группа подвидов доходов				Аналитическая группа подвида доходов бюджетов							
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20

**Рисунок 1 – Структура кода классификации доходов бюджетов**

Структура кода классификации расходов бюджетов состоит из пяти частей:

1) код главного распорядителя (разряды 1–3). Этот код отражает ведомство (учреждение), которое распределяет средства по подведомственным учреждениям. Перечень приведен в приложении 9 к Приказу Минфина России от 01.07.2013 г. № 65н «Об утверждении Указаний о порядке применения бюджетной классификации Российской Федерации» (далее – Указания № 65н) и устанавливается законом (решением) о соответствующем бюджете в составе ведомственной структуры расходов;

2, 3) код раздела, подраздела (разряды 4–7). В классификации расходов бюджетов 14 разделов: общегосударственные вопросы, национальная оборона, национальная безопасность и правоохранительная деятельность, национальная экономика, жилищно-коммунальное хозяйство, образование, культура и кинематография, здравоохранение, социальная политика, физическая культура и спорт, СМИ, обслуживание государственного и муниципального долга, межбюджетные трансферты. Они отражают направление финансовых ресурсов на

выполнение основных функций государства. Разделы детализированы подразделами, конкретизирующими направление бюджетных средств на выполнение функций государства в пределах разделов.

Например, раздел 0700 «Образование» состоит из девяти подразделов. Он аккумулирует расходы на целенаправленный процесс воспитания и обучения в интересах человека, общества, государства. Так, по подразделу 0702 «Общее образование» отражаются расходы на начальное общее, основное общее, среднее (полное) общее образование. Здесь же указаны затраты на содержание и обеспечение учебного процесса общеобразовательных учреждений, учреждений по внешкольной работе с детьми, специальных (коррекционных) учреждений;

**4) код целевой статьи (разряды 8–17)** обеспечивает привязку бюджетных ассигнований к государственным программам, их подпрограммам, а также к основным мероприятиям государственных программ. При этом код направления расходов (13–17-й разряды) предназначен для отражения направлений расходования средств и при необходимости конкретизирует отдельные мероприятия.

Например, в госпрограмме «Развитие культуры и туризма на 2013-2020 годы» есть подпрограмма «Искусство». В ее рамках выделяют, в частности, бюджетные средства на государственную поддержку лучших работников муниципальных учреждений культуры, которые расположены в сельских поселениях. Эта целевая статья расходов в коде обозначена как 11 2 04 51480;

**5) код вида расходов (далее – КВР) (разряды 18–20).** В рамках данного кода выделены следующие группы видов расходов:

– 100 – расходы на выплаты персоналу в целях обеспечения выполнения функций государственными (муниципальными) органами, учреждениями, органами управления государственными внебюджетными фондами;

– 200 – закупка товаров, работ, услуг для обеспечения государственных (муниципальных) нужд;

– 300 – социальное обеспечение и иные выплаты населению;

– 400 – капитальные вложения в объекты государственной (муниципальной) собственности;

– 500 – межбюджетные трансферты;

– 600 – предоставление субсидий бюджетным, автономным учреждениям и иным некоммерческим организациям;

– 700 – обслуживание государственного (муниципального) долга;

– 800 – иные бюджетные ассигнования.

Они детализированы до подгрупп (к примеру, 110, 340 и др.) и элементов (в частности, 111, 119, 244). Для бюджетных и автономных учреждений этот перечень урезан. Они могут применять такие коды:

– на зарплату и другие выплаты сотрудникам – КВР 111, 112, 113;

– на страховые взносы и выплату пособий за счет ФСС России – КВР 119;

– на закупку товаров, работ, услуг – КВР 220, 240 (кроме КВР 242);

– на социальные выплаты гражданам – КВР 321 или приобретение товаров, работ, услуг для соцобеспечения – КВР 323;

- на стипендии – КВР 340, премии, гранты отдельным физлицам – КВР 350, иные выплаты населению – КВР 360;
- на капвложения: в рамках переданных полномочий – КВР 410, 416, в строительство недвижимости – КВР 417;
- на исполнение судебных актов – КВР 831;
- на уплату налогов, сборов и иных платежей – КВР 850;
- на взносы в международные организации – КВР 862, а также платежи по соглашениям с правительствами иностранных государств и международными организациями – КВР 863 (рисунок 2).

Главный распорядитель бюджетных средств			Целевая статья														Вид расходов		
			Раздел		Подраздел		Программное (непрограммное) направление расходов		Подпрограмма		Основное мероприятие		Направление расходов						
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20

**Рисунок 2 – Структура кода классификации расходов бюджетов**

Важным является тот факт, что КВР имеют тесную увязку с КОСГУ. При распределении затрат по видам расходов нужно обязательно руководствоваться таблицей соответствия этих кодов и кодов КОСГУ (п. 5.1 Указаний № 65н). Для бюджетных и автономных учреждений Минфин России дополнительно приведена уточняющая таблица соответствия КВР и КОСГУ. В *приложении Б* приведена соответствующая увязка наиболее часто используемых в деятельности бюджетных учреждений КВР и КОСГУ.

Еще один значимый момент состоит в том, что оплата расходов по кодам, которые не соответствуют ведомственной детализации, установленной законом (решением) о соответствующем бюджете, будет считаться нецелевым расходованием бюджетных средств (ст. 38, п. 1 ст. 306.4 БК РФ). Это будет справедливым и в том случае, если при оплате будет использован неверный вид расходов.

**Классификация источников финансирования дефицитов бюджетов.** Базовые положения, связанные с данной классификацией, приведены в статье 23 БК РФ. Данная классификация применяется при составлении и исполнении бюджетов бюджетной системы РФ и определяет источники внутреннего и внешнего финансирования дефицитов бюджетов. Таким образом, обычные бюджетные учреждения в своей деятельности не применяют данной классификации.

**Классификация операций публично-правовых образований (КОСГУ)** определена в статье 23.1 БК РФ. Она состоит из следующих групп:

- 100 Доходы;
- 200 Расходы;
- 300 Поступление нефинансовых активов;
- 400 Выбытие нефинансовых активов;
- 500 Поступление финансовых активов;

- 600 Выбытие финансовых активов;
- 700 Увеличение обязательств;
- 800 Уменьшение обязательств.

Каждая из групп детализируется на свои элементы. Например, по группе 200 выделяют статьи:

- 210 Оплата труда и начисления на выплаты по оплате труда;
- 220 Оплата работ, услуг;
- 230 Обслуживание государственного (муниципального) долга;
- 240 Безвозмездные перечисления организациям;
- 250 Безвозмездные перечисления бюджетам;
- 260 Социальное обеспечение;
- 270 Расходы по операциям с активами;
- 290 Прочие расходы.

В свою очередь, статьи детализируются подстатьями. Например, для статьи 210 выделены такие подстатьи:

- 211 Заработная плата;
- 212 Прочие выплаты;
- 213 Начисления на выплаты по оплате труда.

Итак, уяснив особенности формирования и применения различных кодов бюджетной классификации РФ, можно перейти к изучению структуры счета Единого плана счетов, утвержденного Приказом Минфина России от 01.12.2010 г. № 157н (далее – Приказ № 157н).

Каждый счет Плана счетов имеет 26 знаков. Аналитические коды в номере счета рабочего плана счетов отражают в специальном порядке (рисунок 3):

**1) разряды 1–17** – аналитический код по классификационному признаку поступлений и выбытий. Полностью соответствуют первым 17 разрядам бюджетных классификаций доходов и расходов;

**2) разряд 18** – код вида финансового обеспечения (для бюджетных и автономных учреждений) или код вида деятельности (для казенных учреждений);

**3) разряды 19–23** – синтетический код счета Единого плана счетов;

**4) разряды 24–26** – аналитический код вида поступлений, выбытий объекта учета, соответствующий КОСГУ (рисунок 3).

Использование бюджетной классификации при отображении хозяйственных операций учреждений позволяет организовать аналитический учет. Данные бухгалтерского учета о видах имущества, обязательств и хозяйственных операций по определенным экономическим признакам обобщаются на синтетических счетах (разряды 19–23 номера счета). По существу учреждения работают **с девятью знаками бюджетного счета**, а 17 знаков – это бюджетная классификация, которая будет повторяться в однородных операциях.

Номер счета бюджетного учета									
Аналитический код по бюджетной классификации	Код вида финансового обеспечения (вида деятельности)	Код синтетического счета			Код аналитического счета		Аналитический код по КОСГУ		
1–17	18	19	20	21	22	23	24	25	26

**Рисунок 3 – Структура номера счета бюджетного учета**

Остановимся подробнее на особенностях определения кода вида финансового обеспечения (вида деятельности) – разряд 18. Этот код может принимать значения от 1 до 9.

Государственные (муниципальные) учреждения, финансовые органы соответствующих бюджетов и органы, осуществляющие их кассовое обслуживание, используют следующие значения:

- **1** – деятельность, которая ведется за счет средств соответствующего бюджета бюджетной системы РФ (бюджетная деятельность) (код используется, как правило, казенными учреждениями)<sup>5</sup>;
- **2** – приносящая доход деятельность (собственные доходы учреждения);
- **3** – средства во временном распоряжении<sup>6</sup>;
- **4** – субсидии на выполнение государственного (муниципального) задания (код используется только бюджетными и автономными учреждениями);
- **5** – субсидии на иные цели<sup>7</sup>;
- **6** – бюджетные инвестиции<sup>8</sup>;

<sup>5</sup> Бюджетные или автономные учреждения могут применять этот код, например, в случае получения бюджетных инвестиций в форме капитальных вложений в объекты государственной (муниципальной) собственности. В данном случае орган власти безвозмездно передает бюджетному или автономному учреждению свои полномочия государственного (муниципального) заказчика. Так, учреждение получает право заключать и исполнять контракты от имени публично-правового образования. Такие суммы поступают на специальный лицевой счет, открытый бюджетному (автономному) учреждению как получателю бюджетных средств.

<sup>6</sup> К средствам во временном распоряжении относятся, например, средства участников закупки, перечисленные на лицевой счет учреждения в качестве обеспечения контракта; обеспечение заявок на участие в торгах; залоговые суммы; суммы, изъятые в ходе дознания, предварительного следствия; гранты, предназначенные в пользу физических лиц, но зачисленные на лицевой счет учреждения; средства, оставленные пансионатам на содержание родственников-пациентов; денежные средства больных, попавших в реанимацию.

<sup>7</sup> К субсидиям на иные цели относятся, например, средства, выделенные учреждению на ремонт основных средств. Перечень иных целей не определен. Однако для муниципального учреждения его может установить орган местного самоуправления, а для федерального – учредитель по согласованию с Минфином РФ.

<sup>8</sup> К бюджетным инвестициям относятся, например, субсидии на капитальные вложения в объекты капитального строительства государственной (муниципальной) собственности или приобретение объектов недвижимого имущества в государственную (муниципальную) собственность, за счет которых оплачивается строительство, реконструкция и покупка основных средств.



- 7 – средства по обязательному медицинскому страхованию.

Финансовые органы отражают операции, проведенные в рамках кассового обслуживания бюджетных и автономных учреждений и иных некоммерческих организаций, которые не являются участниками бюджетного процесса. Для этого применяют такие коды:

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

- 9 – средства некоммерческих организаций на отдельных лицевых счетах в части операций с субсидиями на иные цели и бюджетными инвестициями, учитываемых на отдельном лицевом счете.

Для того чтобы определить разряды 19–23 номера счета бюджетного учета, следует воспользоваться Единым планом счетов. При этом следует иметь в виду, что конкретному синтетическому счету, а также связанной с ним операции будет соответствовать свой КОСГУ.

Единый план счетов состоит из пяти разделов, которые сгруппированы по экономическому содержанию:

- раздел 1 – Нефинансовые активы;
- раздел 2 – Финансовые активы;
- раздел 3 – Обязательства;
- раздел 4 – Финансовый результат;
- раздел 5 – Санкционирование расходов.

Кроме того, особо выделена группа *забалансовых счетов*.

Рассмотрим особенности построения плана счетов, но применительно к бюджетным учреждениям, т.е. исходя из Приказа Минфина России «Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета бюджетных учреждений и Инструкции по его применению» от 16.12.2010 г. № 174н (далее – Инструкция № 174н).

**Первый раздел «Нефинансовые активы»** (код счета 100) содержит 8 типов синтетических счетов:

- 101 00 «Основные средства»;
- 102 00 «Нематериальные активы»;
- 103 00 «Непроизведенные активы»;
- 104 00 «Амортизация»;
- 105 00 «Материальные запасы»;
- 106 00 «Вложения в нефинансовые активы»;
- 107 00 «Нефинансовые активы в пути»;
- 109 00 «Затраты на изготовление готовой продукции, выполнение работ, услуг».

Для нефинансовых активов используются следующие пары кодов КОСГУ, отражающих увеличение и уменьшение стоимости объектов учета:

- для основных средств – 310 и 410;
- для нематериальных активов – 320 и 420;

- для непроизведенных активов – 330 и 430;
- для материальных запасов – 340 и 440.

**Во втором разделе «Финансовые активы»** (код счета 200) сосредоточены счета для учета трех типов активов и операций (денежные средства, финансовые вложения и расчеты с дебиторами) и связанных с ними девяти представленных ниже видов:

- 201 00 «Денежные средства учреждения»;
- 204 00 «Финансовые вложения»;
- 205 00 «Расчеты по доходам»;
- 206 00 «Расчеты по выданным авансам»;
- 207 00 «Расчеты по кредитам, займам (ссудам)»;
- 208 00 «Расчеты с подотчетными лицами»;
- 209 00 «Расчеты по ущербу и иным доходам»;
- 210 00 «Прочие расчеты с дебиторами»;
- 215 00 «Вложения в финансовые активы».

Для финансовых активов используются следующие пары КОСГУ, характеризующие увеличение и уменьшение объектов учета, соответственно:

- для денежных средств – 510 и 610;
- для финансовых вложений в облигации и векселя – 520 и 620;
- для акций – 530 и 630;
- для бюджетных кредитов – 540 и 640;
- для дебиторской задолженности, кроме расчетов с органами, организующими исполнение бюджетов, – 560 и 660;
- для расчетов с органами, организующими исполнение бюджетов, используются все коды КОСГУ по поступлениям: поступления доходов (110-180), поступления от реализации нефинансовых активов (400), поступления от реализации финансовых активов (600), поступления от заимствований (700). Использование всех кодов обусловлено тем, что указанный вид расчетов, характеризуя кассовое исполнение бюджета, подлежит консолидации с соответствующими счетами кассовых поступлений у органов, организующих исполнение бюджета.

**В третьем разделе «Обязательства»** (код счета 300) представлены счета для учета расчетов с кредиторами по принятым обязательствам, прочих расчетов с кредиторами, внутренних расчетов по поступлениям и по выбытиям из бюджета:

- 301 00 «Расчеты с кредиторами по долговым обязательствам»;
- 302 00 «Расчеты по принятым обязательствам»;
- 303 00 «Расчеты по платежам в бюджеты»;
- 304 00 «Прочие расчеты с кредиторами»;

Для обязательств применяются следующие коды КОСГУ, отражающие как увеличение, так и уменьшение обязательств:

- для внутренних долговых обязательств – 710 и 810;
- для внешних долговых обязательств – 720 и 820;
- для иной кредиторской задолженности – 730 и 830;
- для внутренних расчетов между главными распорядителями (распоряди-

телями) и получателями средств (30404), для расчетов по платежам с органами, организующими исполнение бюджетов (30405), используются все коды экономической классификации операций сектора государственного управления по выбытиям: по расходам (210-280), по приобретению нефинансовых активов (300), по приобретению финансовых активов (500), по погашению долговых обязательств (800).

Таким образом, для счетов, отражающих дебиторскую и кредиторскую задолженность по кассовым операциям, характерно использование всех кодов экономической КОСГУ, которые показывают проведенные кассовые операции, отражаемые по всем кодам бюджетной классификации в отчетности об исполнении бюджетов.

При этом все указанные расчеты необходимы для консолидации информации о кассовых операциях, проведенных между:

- органами, организующими исполнение бюджетов, и главными распорядителями (распорядителями), получателями средств;
- главными распорядителями (распорядителями) и получателями средств бюджетов.

Указанные категории расчетов в консолидированной отчетности соответствующего бюджета подлежат консолидации по одинаковым кодам КОСГУ, то есть фактическому «обнулению».

**В четвертом разделе «Финансовый результат»** (код счета 400) представлены счета для учета доходов и расходов текущего периода, доходов и расходов будущих периодов и отражения финансового результата прошлых периодов. Данный раздел состоит из счетов:

- 401 10 «Доходы текущего финансового года»;
- 401 20 «Расходы текущего финансового года»;
- 401 30 «Финансовый результат прошлых отчетных периодов»;
- 401 40 «Доходы будущих периодов»;
- 401 50 «Расходы будущих периодов»;
- 401 60 «Резервы предстоящих расходов».

Для счетов раздела 4 «Финансовый результат» не используются парные коды по увеличению и уменьшению КОСГУ, поскольку по своей экономической сути счета этого раздела отражают увеличение (доходы – 110-180) или уменьшение (расходы – 210-280) финансового результата. При этом для отражения кассовых операций используются все коды КОСГУ, привязанные к счетам поступления (доходы – 110-180, реализация нефинансовых активов – 400, реализация финансовых активов – 600, поступления от заимствований – 700) или выбытия (расходы – 210-280, приобретение нефинансовых активов – 300, приобретение финансовых активов – 500, погашение обязательств – 800) средств.

**В пятом разделе «Санкционирование расходов бюджетов»** (код счета 500) сосредоточены счета для отражения информации о лимитах полученных и переданных бюджетных обязательств, а также о бюджетных ассигнованиях, суммах утвержденных сметой доходов и расходов по приносящей доход деятельности (планом финансово-хозяйственной деятельности учреждения), о

принятых обязательствах (денежных обязательствах).

Раздел 5 состоит из двух типов синтетических счетов:

1) в разрезе финансовых периодов, в отношении которых осуществляется санкционирование:

- 500 10 «Санкционирование по текущему финансовому году»;
- 500 20 «Санкционирование по первому году, следующему за текущим (очередному финансовому году)»;
- 500 30 «Санкционирование по второму году, следующему за текущим (первому году, следующему за очередным)»;
- 500 40 «Санкционирование по второму году, следующему за очередным»;
- 500 90 «Санкционирование на иные очередные годы (за пределами планового периода)»;

2) в разрезе объектов учета раздела 5 «Санкционирование расходов бюджетов»:

- 502 00 «Обязательства»;
- 504 00 «Сметные (плановые, прогнозные) назначения»;
- 506 00 «Право на принятие обязательств»;
- 507 00 «Утвержденный объем финансового обеспечения»;
- 508 00 «Получено финансового обеспечения».

В разделе для характеристики лимитов бюджетных обязательств, принятых бюджетных обязательств и бюджетных ассигнований используются коды КОСГУ, связанные с выплатами (коды 210-280, 300, 500, 800).

Из всего массива счетов учреждение выбирает те счета, которые оно будет применять. Таким образом будет получен Рабочий план счетов. При его формировании следует учесть, что:

1) начиная с 01.01.2017 г., на разрядах 1 – 4 должен быть представлен аналитический код вида функции, услуги (работы) учреждения. Данные коды представлены в п. 3 Указаний № 65н. По расходным счетам они должны соответствовать видам расходов. Такое соответствие приведено в Информации Минфина России от 26.07.2016 г. Коды разделов указывают, на какую функцию учреждения предназначены средства, а коды подраздела детализируют код раздела. Например, раздел 0900 означает «Здравоохранение», при этом по подразделу 0901 отражают расходы на стационарную медицинскую помощь;

2) для некоторых счетов бюджетного учета существуют особенности их формирования, приведенные в таблице 4.

Учредитель может установить, что учреждение должно отражать в разрядах счетов с 1-го по 17-й не нули, а аналитические коды поступления и выбытия. Тогда такой порядок должен быть закреплен в учетной политике.

На *забалансовых счетах* государственные и муниципальные учреждения учитывают:

- ценности, не закрепленные за учреждением на праве оперативного управления (арендованные основные средства, нефинансовые активы и т. п.);
- материальные ценности, которые учитываются вне балансовых счетов;
- расчеты;

– обязательства, ожидающие исполнения, а также дополнительные аналитические данные о проведенных операциях, необходимые для раскрытия сведений об исполнении бюджета в бюджетной отчетности.

**Таблица 4 – Особенности формирования структуры отдельных счетов**

Номер счета бухгалтерского учета	Особенности формирования
0 100 00 000 (кроме счетов 0 106 00 000, 0 107 00 000, 0 109 00 000), 0 201 35 000, а также корреспондирующий с ними счет 0 401 20 270	В разрядах 5–17 – нули, если иное не предусмотрено целевым назначением выделенных денег. Например, при покупке производственного инвентаря для учреждений культуры используют счет 0801 0000000000 000 4 101 36 310
4 210 06 000 в корреспонденции со счетом 0 401 10 172	В разрядах 1–17 номеров счетов – нули. Например, отражать расчеты с учредителем в части особо ценного движимого имущества необходимо по счету 0000 0000000000 000 4 210 06 660
0 204 00 000	В разрядах 1–17 номера счета – нули, если иное не предусмотрено целевым назначением выделенных денег. Например, облигации принимают к учету по счету 0000 0000000000 000 2 204 21 520
0 207 00 000	В разрядах 15–17 номера счета – аналитический код поступления. Например, если сотрудник погасил заем, применяют счет 0801 0000000000 640 2 207 14 640
0 301 00 000	В разрядах 15–17 номера счета – аналитический код выбытия. Например, суммы займа и процентов по нему кредиторы перечисляют по счету 0801 0000000000 810 2 301 14 810
0 304 01 000	В разрядах 1–17 номера счета – нули. Например, если поступили деньги на обеспечение заявки от участника закупки, счет будет 0000 0000000000 000 3 304 01 730

Перечень забалансовых счетов, а также некоторые особенности их применения приведены в **приложении В**.

### **1.3 Учетная политика бюджетного учреждения: понятие, структура, особенности формирования**

Под **учетной политикой** учреждения для целей бухгалтерского учета понимается принятая им совокупность способов ведения бухгалтерского учета:

- 1) *первичного наблюдения* (соответствующие элементы метода бухгалтерского учета – первичные учетные документы и инвентаризация);
- 2) *стоимостного измерения* (соответствующие элементы метода бухгалтерского учета – оценка и калькуляция);
- 3) *текущей группировки* (соответствующие элементы метода бухгалтерского учета – счета и двойная запись);
- 4) *итогового обобщения фактов финансово-хозяйственной деятельности*

(соответствующие элементы метода бухгалтерского учета – бухгалтерский баланс и прочие формы бухгалтерской отчетности).

Кроме способов ведения бухгалтерского учета следует определить (в тех случаях, когда это допускается Налоговым кодексом РФ) способы исчисления налоговой базы и расчета каждого конкретного налога. Такая часть учетной политики может как являться самостоятельным приказом – учетной политикой для целей налогового учета, так и быть частью одного общего документа.

**Ответственным за формирование** учетной политики и ее соответствие действующему законодательству, как правило, является **главный бухгалтер**. В случае если ведение бухгалтерского учета по решению руководителя организации передано по договору (соглашению) другому учреждению, организации (централизованной бухгалтерии), тогда обязанность составить учетную политику будет возложена на **сотрудника такой организации**, ведущего бухгалтерский учет по договору.

Учетная политика **утверждается приказом** или распоряжением **руководителя** учреждения как лица, ответственного за организацию и состояние бухгалтерского учета в учреждении.

В учетной политике учреждения для целей бухгалтерского учета утверждаются (п. 6 Инструкции № 157н):

- рабочий план счетов бухгалтерского учета, содержащий применяемые счета бухгалтерского учета для ведения синтетического и аналитического учетов;

- методы оценки отдельных видов имущества и обязательств;

- порядок проведения инвентаризации имущества и обязательств;

- правила документооборота и технология обработки учетной информации, в том числе порядок и сроки передачи первичных (сводных) учетных документов в соответствии с утвержденным графиком документооборота для отражения в бухгалтерском учете;

- формы первичных (сводных) учетных документов, применяемых для оформления хозяйственных операций, по которым законодательством РФ не установлены обязательные для их оформления формы документов. При этом утвержденные учреждением формы документов должны содержать обязательные реквизиты первичного учетного документа, предусмотренные абз. 2 п. 7 Инструкции № 157н;

- порядок организации и обеспечения (осуществления) учреждением внутреннего финансового контроля;

- иные решения, необходимые для организации и ведения бухгалтерского учета.

Рабочий план счетов, формы первичных учетных документов, составляемых в произвольной форме, а также разработанный график документооборота целесообразнее оформлять в виде приложений к приказу учреждения об учетной политике для целей бухгалтерского учета.

В методологическом разделе своей учетной политики учреждение должно отразить только те элементы учета, в части которых Инструкция № 157н, регулирующая ведение бюджетного учета предоставляет учреждению возможность

выбора одного из нескольких возможных вариантов учета или не содержит конкретного порядка учета хозяйственных операций. Причем в последнем случае бюджетное учреждение должно само определить порядок учета и закрепить его в своем нормативном документе.

Так, например, в соответствии с п. 108 Инструкции № 157н выбытие (отпуск) материальных запасов производится по фактической стоимости каждой единицы либо по средней фактической стоимости. Учитывая то, что нормативный документ содержит два варианта учета бюджетное учреждение в своей учетной политике должно закрепить тот вариант, который оно будет использовать в целях ведения учетного процесса. Кроме того, в части учета материальных запасов Инструкция № 157н (п. 101) позволяет учреждению самостоятельно определять единицу их бухгалтерского учета. Это может быть номенклатурный номер, партия, однородная группа и т.д. На основании этого в своей учетной политике учреждение должно указать, что оно понимает под единицей учета материальных запасов.

Условно в учетной политике можно выделить три аспекта:

**1) организационный** – содержит элементы, необходимые для организации бухгалтерского учета в экономическом субъекте, но не оказывающие существенного влияния на формируемую учетную информацию, представляемую в бухгалтерской отчетности. К организационному аспекту можно отнести:

– указание на то, кто именно ведет бюджетный учет (структурное подразделение, возглавляемое главным бухгалтером; единственный штатный бухгалтер; специализированная организация или централизованная бухгалтерия; бухгалтер – специалист по гражданско-правовому договору; руководитель лично);

– перечень лиц, имеющих право подписи первичных документов, учетных регистров, отчетности;

– перечень должностей материально-ответственных лиц;

– состав инвентаризационной комиссии;

– вопросы организации и осуществления внутреннего контроля в учреждении;

**2) технический** – подразумевает раскрытие информации о технике ведения учета и совершения учетных записей. Технический аспект включает элементы:

– формы первичных учетных документов, по которым не разработаны унифицированные бланки;

– формы учетных регистров, созданные учреждением самостоятельно для обеспечения большей детализации и информативности данных бухгалтерского учета;

– формы внутренней бухгалтерской отчетности;

– график документооборота;

– рабочий план счетов;

– особенности проведения инвентаризации активов и обязательств, в том числе учитываемых на забалансовых счетах, с указанием плановых сроков;

– форма ведения бухгалтерского учета с указанием применяемого программного продукта для автоматизации учетного процесса;

**3) методологический** – раскрывает методику ведения учета по отдельным видам активов и обязательства, которые применяет учреждение. К нему могут быть отнесены:

- методика формирования резерва по отпускам;
- методика формирования резерва по претензионным требованиям и искам;
- методика формирования резерва на гарантийный ремонт и обслуживание;
- методика формирования резерва на оплату обязательств, по которым не поступили расчетные документы;
- метод оценки материальных запасов при их выбытии;
- критерий существенности для событий после отчетной даты и т.д.

Как правило, в тексте самой учетной политики не указывают на конкретный аспект (организационный, технический или методологический), который подлежит раскрытию. Тем не менее, перечисленные выше вопросы должны быть освещены, чтобы данный наиважнейший с точки зрения организации и ведения бухгалтерского учета документ можно было считать полным и корректным. Вариант сформированной учетной политики с некоторыми ее структурными составляющими приведен в *приложении Г*.

Принятая учетная политика применяется последовательно из года в год. Корректировать ее можно только в случаях:

- изменения законодательства;
- изменения нормативных актов органов, которые регулируют бухгалтерский учет;
- разработки учреждением новых способов ведения бухучета;
- существенного изменения условий деятельности учреждения (что чаще всего связано с реорганизацией или значительным изменением объемов деятельности).

Утверждение правил учета новой, не возникавшей ранее в учреждении хозяйственной операции не является изменением учетной политики. В целях обеспечения сопоставимости данных бухгалтерского учета, а также для верного исчисления налогооблагаемой базы по налогам изменения учетной политики должны вводиться с начала финансового года. В пояснительной записке к бухгалтерской отчетности учреждения этот факт надо отразить.

## **Тестовые задания**

**1** *Типы учреждений, которые получают денежные средства из бюджета и созданы государственными или муниципальными органами власти, делятся на:*

- А) казенные, бюджетные, автономные;
- Б) коммерческие, некоммерческие, смешанные;
- В) бюджетные, внебюджетные, общественные.

**2** *Доходы от деятельности казенного учреждения, которая приносит доход, поступают:*



- А) только в федеральный бюджет;
- Б) в бюджет соответствующего уровня;
- В) в распоряжение учреждения.

**3 Нормативный документ, регулирующий бухгалтерский учет в бюджетном учреждении:**

- А) Инструкция № 183н;
- Б) Инструкция № 157н;
- В) Инструкция № 174н.

**4 Какие разделы входят в план счетов:**

А) обязательства, расходы на производство, финансовые активы, нефинансовые активы, забалансовые счета;

Б) финансовые результаты, санкционирование расходов бюджетов, обязательства, забалансовые счета;

В) нефинансовые активы, финансовые активы, финансовый результат, санкционирование расходов бюджетов, обязательства, забалансовые счета.

**5 Сколько частей содержит 20-значный код классификации расходов бюджетов РФ:**

- А) пять;
- Б) четыре;
- В) три;
- Г) шесть.

**6 По какой группе кода КОСГУ учитывают поступления нефинансовых активов:**

- А) 100;
- Б) 200;
- В) 300;
- Г) 400.

**7 Какой код вида доходов КОСГУ характеризует доходы от приносящей доход деятельности:**

- А) 170;
- Б) 120;
- В) 130;
- Г) 180.

**8 По какому коду КОСГУ отразить покупку транспортного средства:**

- А) 310;
- Б) 410;
- В) 340;
- Г) 290.

**9 В учетной политике, как правило, выделяют следующие аспекты:**

- А) для целей бухгалтерского учета и для целей налогообложения;
- Б) рабочий план счетов, график документооборота;
- В) организационный, технический, методологический;
- Г) синтетический, аналитический.

**10 Ответственным за формирование учетной политики является:**

- А) главный бухгалтер;
- Б) главный бухгалтер или иное лицо, на которое в соответствии с законодательством РФ возложена обязанность по ведению бухгалтерского учета;
- В) руководитель организации;
- Г) лицо, назначенное руководителем экономического субъекта.

**11 Изменения в учетную политику могут быть внесены в следующих случаях:**

- А) изменения в нормативном регулировании бухгалтерского учета;
- Б) оптимизации системы налогообложения экономического субъекта;
- В) существенного изменения условий хозяйствования;
- Г) смены главного бухгалтера.

**12 Выбранная форма ведения бухгалтерского учета является элементом:**

- А) организационного аспекта учетной политики;
- Б) технического аспекта учетной политики;
- В) методологического аспекта учетной политики;
- Г) бухгалтерского аспекта учетной политики.

## **2 Бюджетный учет основных средств**

### **2.1 Понятие основных средств. Группировка основных средств по счетам учета**

**Основные средства** – это материальные объекты имущества, независимо от их стоимости, со сроком полезного использования более 12 месяцев, предназначенные для неоднократного или постоянного использования на праве оперативного управления в процессе деятельности учреждения при выполнении им работ, оказании услуг, для осуществления государственных полномочий (функций) либо для управленческих нужд учреждения, находящиеся в эксплуатации, запасе, на консервации, сданные в аренду или полученные в лизинг (сублизинг) (п. 38 Инструкции № 157н).

Таким образом, к основным средствам не относят предметы, служащие менее 12 месяцев, независимо от их стоимости. Однако есть исключения. Так, в составе основных средств учитывают:

– материальные объекты имущества, за исключением периодических изданий, которые составляют библиотечный фонд учреждения, независимо от срока их полезного использования;

– законченные капитальные вложения арендатора (лизингополучателя) в отделимые или неотделимые улучшения арендованных им объектов имущества, в том числе по договору лизинга (сублизинга);

– капитальные вложения учреждения в многолетние насаждения, которые включают в состав основных средств ежегодно в сумме вложений, относящихся к принятым в эксплуатацию площадям, независимо от окончания всего комплекса работ.

Объект, находящийся на консервации, продолжает числиться на соответствующих балансовых счетах рабочего плана счетов в составе основных средств. Консервацию основного средства на срок более трех месяцев оформляют первичным учетным документом – *Актом о консервации (расконсервации)* объектов основных средств с указанием следующих сведений об объекте: наименование, инвентарный номер, первоначальная (балансовая) стоимость, сумма начисленной амортизации, причины и срок консервации.

Одновременно в *Инвентарную карточку основного средства* вносится запись о консервации (расконсервации) объекта без отражения по соответствующим счетам аналитического учета счета «Основные средства».

*Единицей учета* основных средств является *инвентарный объект*. Инвентарным объектом основных средств может быть:

- объект со всеми приспособлениями и принадлежностями;
- отдельный конструктивно обособленный предмет, предназначенный для выполнения определенных самостоятельных функций;
- обособленный комплекс конструктивно сочлененных предметов (смонтированных на одном фундаменте и представляющих собой единое целое), предназначенный для выполнения определенной работы.

Если у одного объекта есть несколько частей, которые имеют разные сроки полезного использования, каждая такая часть учитывается как самостоятельный инвентарный объект. Так, если здания примыкают друг к другу и имеют общую стену, но каждое из них представляет собой самостоятельное конструктивное целое, они считаются отдельными инвентарными объектами.

Надворные постройки, пристройки, ограждения и другие надворные сооружения, обеспечивающие функционирование здания (сарай, забор, колодец и др.), составляют вместе с ним один инвентарный объект. Однако если эти постройки и сооружения обеспечивают работу двух и более зданий, они считаются самостоятельными инвентарными объектами. Наружные пристройки к зданию, имеющие самостоятельное хозяйственное значение, отдельно стоящие здания котельных, капитальные надворные постройки (склады, гаражи и т. д.), отдельные помещения зданий, имеющие разное функциональное назначение, двигатели самолетов также признаются самостоятельными инвентарными объектами.

Дорожные знаки, ограждение, разметка, направляющие устройства, светофоры, системы автоматизированного управления движением, сети освещения, озеленение и малые архитектурные формы учитывают в составе дороги, если иное не установлено порядком ведения реестра имущества соответствующего публично-правового образования.

Как правило, значительное количество вопросов возникают по поводу того, как именно в свете требований Инструкции № 157н учитывать компьютерную технику. Такие части компьютерного комплекса, как системный блок, монитор, принтер, не могут использоваться отдельно, поэтому целесообразно их считать одним инвентарным объектом. В пользу этого факта свидетельствует также и единый срок амортизации (таблица 5).

**Таблица 5 – Срок эксплуатации компьютерного комплекса**

Устрой-ство	Наименование согласно ОКОФ	Код ОКОФ ОК 013-94	Код ОКОФ ОК 013-2014 (СНС 2008)	Амор-тизаци-онная группа	Срок эксплуа-тации <sup>9</sup>
Принтер	Устройства ввода и вывода информации	14 3020360	320.26.2	2	3 года
Системный блок	Процессоры, устройства операционные	14 3020260	Не являются основными фондами	2	3 года
Монитор	Устройства отображе-ния информации	14 3020350	320.26.2	2	3 года
Компьютер как единый объект	ЭВМ общего назначе-ния	14 3020201	320.26.2	2	3 года

В то же время следует отметить, что постановка на баланс компьютерного комплекса в качестве единого целого может породить некоторые учетные проблемы в тех случаях, когда какая-либо из частей выходит из строя или если в организации обычной практикой является разуконплектация (перемещение в пределах учреждения принтеров, мониторов и т.д. отдельно от связанных с ними частей). Первая проблема может быть решена путем частичного списания стоимости основного средства. Для этого, однако, потребуется экспертное заключение комиссии по выбытию основного средства на предмет оценки стоимости утраченной части. Вторую ситуацию можно реализовать также либо через частичное списание стоимости основного средства, либо через полное списание объекта с последующим принятием к учету функционирующих частей в качестве материальных запасов причем по первоначальной стоимости.

Каждому объекту основных средств (кроме объектов стоимостью до 3000 р. включительно, а также библиотечного фонда, драгоценностей и ювелирных изделий) присваивают **уникальный инвентарный порядковый номер**. Это делают вне зависимости от того, находится ли соответствующий объект в эксплуатации, запасе или на консервации.

Когда объект является сложным, то есть включает в себя те или иные обособленные элементы, составляющие вместе с ним одно целое, на каждом таком элементе должен быть обозначен тот же инвентарный номер, что и на основном объединяющем их объекте. Если же у объекта несколько частей, имеющих разные сроки полезного использования и учитывающихся как самостоятельные объекты, каждой части присваивается отдельный инвентарный номер.

Инвентарный номер, присвоенный объекту, сохраняется за ним на все время, пока он находится в данном учреждении. Инвентарные номера списанных основных средств новым не присваиваются.

При невозможности обозначить на объекте номер он отражается в соответ-

<sup>9</sup> Постановление Правительства РФ «О Классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы» от 01.01.2002 г. № 1.

ствующих регистрах бухгалтерского учета без нанесения непосредственно на актив.

Ввиду того, что инструкциями № 157н, № 162н, № 174н и № 183н не установлены никакие требования относительно порядка формирования инвентарных номеров объектов основных средств, учреждения могут самостоятельно разработать правила формирования инвентарных номеров и отразить их в учетной политике.

Для учета основных средств используется **синтетический счет 101 «Основные средства»**, занимающий разряды 19 – 21. Ему соответствуют разряды 22 и 23, отражающие группу и вид основных средств.

Разряд 22, отражающий **группу основных средств**, может принимать значения:

- 101 10 «Основные средства – недвижимое имущество учреждения»;
- 101 20 «Основные средства – особо ценное движимое имущество учреждения»;
- 101 30 «Основные средства – иное движимое имущество учреждения»;
- 101 40 «Основные средства – предметы лизинга».

Разряд 23, отражающий **вид основных средств**, обобщает следующую информацию:

- 101 01 «Жилые помещения»;
- 101 02 «Нежилые помещения»;
- 101 03 «Сооружения»;
- 101 04 «Машины и оборудование»;
- 101 05 «Транспортные средства»;
- 101 06 «Производственный и хозяйственный инвентарь»;
- 101 07 «Библиотечный фонд»;
- 101 08 «Прочие основные средства».

Различная комбинация групп и видов позволяет учесть на счетах бюджетного учета 29 сегментов основных средств, различных по своим характеристикам. Например, на счете 101 13 учитываются «Сооружения – недвижимое имущество учреждения» и т.д.

Для счетов учета основных средств предусмотрено использование следующих **кодов КОСГУ**:

- 310 «Увеличение стоимости основных средств»;
- 410 «Уменьшение стоимости основных средств».

На статью 310 относят расходы на оплату договоров на строительство, приобретение (изготовление) объектов, входящих в состав основных средств. Затраты на реконструкцию, техническое перевооружение, расширение, модернизацию и дооборудование основных средств, находящихся в государственной, муниципальной собственности, полученных в аренду или безвозмездное пользование, производят также по данной статье КОСГУ. Вместе с тем при формировании учетной политики у учреждения есть право предусмотреть дополнительную детализацию операций по этой статье.

По статье 410 КОСГУ учитывают уменьшение стоимости актива, в том числе и в результате амортизации.

## 2.2 Учет поступления основных средств

*Поступление* основных средств оформляют *первичными документами*, указанными в таблице 6. Следует заметить, что вид используемого документа зависит не только от варианта поступления основного средства, но и от стоимости последнего.

**Таблица 6 – Первичные учетные документы по операциям движения основных средств**

Операция	Первичные документы	по объектам стоимостью до 3 тыс. р.	по объектам стоимостью 3 тыс. р. и выше
Приобретение за плату	Документы поставщика. Можно использовать Акт о приеме-передаче объектов нефинансовых активов (ф. 0504101)		
Поступление от учредителя	Извещение (ф. 0504805), документы поставщика. Можно использовать Акт о приеме-передаче объектов нефинансовых активов (ф. 0504101)		
Безвозмездное поступление	Акт о приеме-передаче объектов нефинансовых активов (ф. 0504101)		
Принятие к учету	Инвентарная карточка учета нефинансовых активов (ф. 0504031), инвентарная карточка группового учета нефинансовых активов (ф. 0504032), приходный ордер на приемку материальных ценностей (нефинансовых активов) (ф. 0504207)		
Выдача со склада	Ведомость выдачи материальных ценностей на нужды учреждения (ф. 0504210)	Накладная на внутреннее перемещение объектов нефинансовых активов (ф. 0504102)	
Внутреннее перемещение	Накладная на внутреннее перемещение объектов нефинансовых активов (ф. 0504102)		
Модернизация, реконструкция, ремонт	Акт приема-сдачи отремонтированных, реконструированных и модернизированных объектов основных средств (ф. 0504103)		
Списание	Акт о списании объектов нефинансовых активов (ф. 0504104)	Акт о списании мягкого и хозяйственного инвентаря (ф. 0504143), акт о списании объектов нефинансовых активов (ф. 0504104), акт о списании транспортного средства (ф. 0504105)	

Основные средства принимаются к бухучету *по первоначальной стоимости*, которая формируется на счете **106 «Вложения в нефинансовые активы»** (п. 130 Инструкции № 157н). Формирование первоначальной стоимости основного средства определяется вариантом их поступления в организацию. В таблице 7 приведены возможные варианты поступления и соответствующий им подход к определению первоначальной стоимости.

**Таблица 7 – Определение первоначальной стоимости основных средств при различных вариантах поступления**

Вариант поступления	Способ определения первоначальной стоимости	Нормативное обоснование
1	2	3
<p><b>1</b> Приобретение за плату, сооружение и (или) изготовление</p>	<p>Сумма фактических вложений учреждения с учетом сумм НДС, предъявленных учреждению поставщиками (подрядчиками), кроме приобретения, сооружения и (или) изготовления объекта в рамках деятельности учреждения, облагаемой НДС, включая:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– суммы, уплачиваемые в соответствии с договором поставщику (продавцу);</li> <li>– суммы, уплачиваемые организациям за осуществление работ, осуществляемых в целях создания объекта основного средства по договору строительного подряда и иным договорам;</li> <li>– суммы, уплачиваемые организациям за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением (созданием, изготовлением) объекта основного средства;</li> <li>– регистрационные сборы, государственные пошлины и другие аналогичные платежи, произведенные в связи с приобретением (созданием, изготовлением) объекта основного средства;</li> <li>– таможенные пошлины, таможенные сборы и иные аналогичные платежи, связанные приобретением (с уступкой) имущественных прав правообладателя;</li> <li>– суммы вознаграждений, уплачиваемых посреднической организации, через которую приобретен объект основного средства;</li> <li>– затраты по доставке объекта основного средства до места его использования;</li> <li>– суммы фактических затрат, связанных с созданием, производством и (или) изготовлением объекта основного средства: израсходованные учреждением материалы, оплата труда и начисления на выплаты по оплате труда, услуги сторонних организаций (соисполнителей, подрядчиков (субподрядчиков));</li> <li>– иные затраты, непосредственно связанные с приобретением, сооружением и (или) изготовлением объекта основного средства, включая содержание дирекции строящегося объекта и технический (строительный) надзор, проценты по займам на их приобретение (создание), затраты по договору лизинга.</li> </ul> <p>Не включаются в сумму фактических вложений общехозяйственные и иные аналогичные расходы, кроме случаев, когда они непосредственно связаны с приобретением, сооружением и (или) изготовлением объекта основного средства</p>	<p>П. 47 Инструкции № 157н</p>

1	2	3
2 Получение по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами	Стоимость ценностей, переданных или подлежащих передаче учреждением в целях исполнения обязательств по договору. Стоимость ценностей, переданных или подлежащих передаче учреждением, устанавливается исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно учреждение определяет стоимость аналогичных ценностей. При невозможности установить стоимость ценностей, переданных или подлежащих передаче учреждением, стоимость нефинансовых активов, полученных учреждением по указанным договорам, определяется исходя из стоимости, по которой в сравнимых обстоятельствах приобретаются аналогичные нефинансовые активы	П. 24 Инструкции № 157н
3 Получение безвозмездно, в том числе по договору дарения	Текущая оценочная стоимость полученных основных средств на дату принятия к бухгалтерскому учету, увеличенная на стоимость услуг, связанных с их доставкой, регистрацией и приведением их в состояние, пригодное для использования. Под текущей оценочной стоимостью понимается сумма денежных средств, которая может быть получена в результате продажи указанных активов на дату принятия к учету. Определение текущей оценочной стоимости производится на основе цены, действующей на дату принятия к учету имущества, полученного безвозмездно, на данный или аналогичный вид имущества. Данные о действующей цене должны быть подтверждены документально, а в случаях невозможности документального подтверждения – экспертным путем	П. 25 Инструкции № 157н
4 Поступление при закреплении права оперативного управления	Балансовая (фактическая) стоимость основных средств с одновременным принятием к учету, в случае наличия, суммы начисленной амортизации	П. 29 Инструкции № 157н
5 Получение по договору лизинга (сублизинга)	Определяется условиями договора и признается в сумме расходов лизингодателя на его приобретение, сооружение, доставку, изготовление и доведение до состояния, в котором оно пригодно для использования, за исключением сумм налогов, подлежащих вычету или учитываемых в составе расходов. Решение о принятии к учету имущества, являющегося предметом лизинга (сублизинга), на баланс лизингодателя или баланс лизингополучателя определяется по согласованию между сторонами договора лизинга (сублизинга)	П. 26 Инструкции № 157н

Отражение на счетах бухгалтерского учета операций по покупке основных средств зависит от содержания договора между бюджетным учреждением и поставщиком. Если в договоре помимо поставки основного средства указана его доставка (или другая услуга), то оплата договора на всю сумму покупки основ-



ного средства будет производиться **по статье 310** «Увеличение стоимости основных средств» КОСГУ. Если же на доставку основного средства учреждение заключает отдельный договор, то расчеты с транспортной организацией будут произведены с использованием **статьи 222** «Транспортные услуги» КОСГУ.

Следует отметить, что при приобретении основного средства за счет бюджетных источников «входной» НДС не выделяют на специальный счет и не возмещают впоследствии из бюджета. Точно также поступают и в том случае, если объект покупается за счет доходов от предпринимательской деятельности, которая не облагается НДС. Однако в том случае, если источником служат средства от иной, приносящей доход деятельности, облагаемой НДС, то «входные» суммы этого налога от поставщика можно принять к вычету при условии наличия надлежаще оформленного счета-фактуры контрагента и принятия данного основного средства к учету.

Бухгалтерские записи по приобретению основных средств приведены в таблице 8.

**Таблица 8 – Бухгалтерские записи по приобретению основных средств**

Дебет	Кредит	Содержание операции
1	2	3
<i>Право на возмещение «входного» НДС отсутствует</i>		
0 106 00 310 «Увеличение вложений в основные средства» (по видам основных средств)	0 302 31 730 «Увеличение кредиторской задолженности по приобретению основных средств»	Отражено поступление основного средства от поставщика
	0 302 22 730 «Увеличение кредиторской задолженности по транспортным услугам»	Отражены транспортные расходы, связанные с доставкой основного средства (при условии их отражения в основном договоре на приобретение объекта)
	0 208 31 660 «Уменьшение дебиторской задолженности подотчетных лиц по приобретению основных средств»	Отражено поступление основного средства в учреждение через подотчетное лицо
0 101 00 310 «Увеличение стоимости основных средств» (по видам основных средств)	0 106 00 310 «Увеличение вложений в основные средства» (по видам основных средств)	Основное средство принято к учету
<i>Право на возмещение «входного» НДС имеется</i>		
2 106 00 310 «Увеличение вложений в основные средства» (по видам основных средств)	2 302 31 730 «Увеличение кредиторской задолженности по приобретению основных средств»	Отражено поступление основного средства от поставщика
	2 302 22 730 «Увеличение кредиторской задолженности по транспортным услугам»	Отражены транспортные расходы, связанные с доставкой основного средства (при условии их отражения в основном договоре на приобретение объекта)

## Продолжение таблицы 8

1	2	3
	2 208 31 660 «Уменьшение дебиторской задолженности подотчетных лиц по приобретению основных средств»	Отражено поступление основного средства в учреждение через подотчетное лицо
2 210 12 560 «Увеличение дебиторской задолженности по НДС по приобретенным материальным ценностям, работам, услугам»	2 302 31 730 «Увеличение кредиторской задолженности по приобретению основных средств»	Отражены суммы «входного» НДС
	2 208 31 660 «Уменьшение дебиторской задолженности подотчетных лиц по приобретению основных средств»	
2 101 00 310 «Увеличение стоимости основных средств» (по видам основных средств)	2 106 00 310 «Увеличение вложений в основные средства» (по видам основных средств)	Основное средство принято к учету
2 303 04 830 «Уменьшение кредиторской задолженности по НДС»	2 210 12 660 «Уменьшение дебиторской задолженности по НДС по приобретенным материальным ценностям, работам, услугам»	НДС предъявлен к вычету

В таблице 9 приведены бухгалтерские записи, связанные с прочими вариантами поступления основных средств.

**Таблица 9 – Бухгалтерские записи по поступлению основных средств прочими способами**

Дебет	Кредит	Содержание операции
1	2	3
<i>Изготовление основного средства собственными силами</i>		
0 106 00 310 «Увеличение вложений в основные средства...» (по видам основных средств)	0 105 00 440 «Уменьшение стоимости материальных запасов учреждения» (по видам запасов)	Списаны материалы на строительство (изготовление) основных средств
	0 302 11 730 «Увеличение кредиторской задолженности по заработной плате»	Начислена заработная плата работникам, участвующим в изготовлении основных средств
	0 303 00 730 «Увеличение кредиторской задолженности по страховым взносам ...» (по видам взносов)	Начислены страховые взносы с заработной платы работников, участвующих в изготовлении основных средств
0 101 00 310 «Увеличение стоимости основных средств...» (по видам основных средств)	0 106 00 310 «Увеличение вложений в основные средства...» (по видам основных средств)	Готовое основное средство принято к учету

## Продолжение таблицы 9

1	2	3
<i>Безвозмездное получение основных средств</i>		
2 106 00 310 «Увеличение вложений в основные средства...» (по видам основных средств)	2 401 10 180 «Прочие доходы»	Безвозмездно получены основные средства от граждан, коммерческих и некоммерческих организаций (кроме государственных и муниципальных)
	2 401 10 152 «Доходы от поступлений от наднациональных организаций и правительств иностранных государств»	Безвозмездно получены основные средства от наднациональных организаций, правительств иностранных государств
	2 401 10 153 «Доходы от поступления от международных финансовых организаций»	Безвозмездно получены основные средства от международных финансовых организаций
4 106 00 310 «Увеличение вложений в основные средства...» (по видам основных средств)	4 401 10 180 «Прочие доходы»	Отражена первоначальная стоимость основного средства, полученного безвозмездно от органов власти, государственных и муниципальных учреждений при закреплении права оперативного управления <sup>10</sup>
4 401 10 180 «Прочие доходы»	4 104 00 410 «Уменьшение за счет амортизации стоимости основных средств» (по видам основных средств)	Отражена сумма ранее начисленной амортизации основного средства, полученного безвозмездно от органов власти, государственных и муниципальных учреждений при закреплении права оперативного управления
0 106 00 310 «Увеличение вложений в основные средства...» (по видам основных средств)	0 304 04 310 «Внутриведомственные расчеты по приобретению основных средств»	Отражена первоначальная стоимость основного средства, полученного безвозмездно в рамках движения объектов между головным учреждением и структурными подразделениями (филиалами) в связи с закреплением на праве оперативного управления

<sup>10</sup> Если имущество включено в состав недвижимого или особо ценного движимого имущества, которым учреждение не вправе распоряжаться самостоятельно, в учете необходимо откорректировать показатели счета 0 210 06 000 «Расчеты с учредителем» (при поступлении – дебет 0 401 10 172 кредит 0 210 06 660, при выбытии – та же запись методом «красное сторно»). Периодичность корректировки учреждение согласовывает с учредителем, но не реже одного раза в год – при составлении годовой отчетности. Корректировать показатели, отраженные на счете 0 210 06 000, на сумму начисленной амортизации не нужно (письмо Минфина РФ от 18.09.2012 г. № 02-06-07/3798).

## Продолжение таблицы 9

1	2	3
0 304 04 310 «Внутриведомственные расчеты по приобретению основных средств»	4 104 00 410 «Уменьшение за счет амортизации стоимости основных средств» (по видам основных средств)	Отражена сумма ранее начисленной амортизации основного средства, полученного безвозмездно в рамках движения объектов между головным учреждением и структурными подразделениями (филиалами) в связи с закреплением на праве оперативного управления
0 101 00 310 «Увеличение стоимости основных средств...» (по видам основных средств)	0 106 00 310 «Увеличение вложений в основные средства...» (по видам основных средств)	Безвозмездно полученное основное средство принято к учету
<i>Внутреннее перемещение основных средств</i>		
0 101 00 310 «Увеличение стоимости основных средств...» (по видам основных средств)	0 101 00 310 «Увеличение стоимости основных средств...» (по видам основных средств)	Отражено внутреннее перемещение основных средств между материально-ответственными лицами учреждения
<i>Излишек основных средств, выявленный при инвентаризации</i>		
0 101 00 310 «Увеличение стоимости основных средств...» (по видам основных средств)	4 401 10 180 «Прочие доходы»	Оприходованы неучтенные основные средства, выявленные при инвентаризации, по текущей оценочной стоимости
<i>Возмещение в натуральной форме от виновного лица</i>		
0 101 00 310 «Увеличение стоимости основных средств...» (по видам основных средств)	4 401 10 172 «Доходы от операций с активами»	Приняты к учету основные средства, поступившие в натуральной форме при возмещении ущерба, причиненного виновным лицом

### 2.3 Особенности определения срока полезного использования и начисления амортизации основных средств

**Срок полезного использования** объекта основных средств – это период, в течение которого предусматривается использование основного средства в процессе деятельности учреждения в тех целях, ради которых он был приобретен, создан и (или) получен (п. 44 Инструкции № 157н).

Сроки полезного использования законодательно определены Постановлением Правительства РФ «О Классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы» от 01.01.2002 г. № 1 (далее – Классификация основных средств). Все основные средства согласно этому постановлению подразделены на 10 амортизационных групп.

Для активов, входящих *в первые девять* амортизационных групп, срок полезного использования устанавливается *по максимальному значению*, предусмотренному Классификацией основных средств. *Для десятой* амортизационной группы (основные средства со сроком службы свыше 30 лет) верхняя граница сроков полезного использования не определена, поэтому ее устанавливают *исходя из Единых норм амортизационных отчислений*, утвержденных

постановлением Совета Министров СССР «О Единых нормах амортизационных отчислений...» от 22.10.1990 г. № 1072.

Для тех видов основных средств, которые не указаны в амортизационных группах, срок полезного использования учреждение устанавливает в соответствии с техническими условиями или рекомендациями организаций-изготовителей. Если таковые тоже отсутствуют, то сроки устанавливают на основании решения комиссии учреждения по поступлению и выбытию активов. Они рассчитываются исходя из следующих показателей:

- ожидаемого срока использования объекта в соответствии с ожидаемой производительностью или мощностью;
- ожидаемого физического износа, зависящего от режима эксплуатации, естественных условий и влияния агрессивной среды, системы проведения ремонта;
- нормативно-правовых и других ограничений использования этого объекта;
- гарантийного срока использования;
- сроков фактической эксплуатации и ранее начисленной суммы амортизации – для активов, безвозмездно полученных от учреждений, государственных и муниципальных организаций.

Срок полезного использования объекта основных средств, являющегося предметом лизинга (сублизинга), определяется учреждением, принимающим объект в соответствии с условиями договора к учету, в описанном выше порядке, если иное не предусмотрено договором лизинга (сублизинга).

Для учета начисленной амортизации по основным средствам применяется счет **104 «Амортизация»**. Группа и вид для данного счета полностью соответствуют тем же показателям для счета 101 с той лишь разницей, что для счета учета амортизации добавляется еще вид со значением 9 для учета амортизации по нематериальным активам. Аналитический учет по счету 104 ведется в оборотной ведомости по основным средствам.

**КОСГУ для счета 104** в части амортизации основных средств может принимать единственное значение – **410 «Уменьшение стоимости основных средств»**.

Амортизация по основным средствам в бюджетных учреждениях начисляется единственным способом – **линейным**. Этот способ предполагает равномерное начисление амортизации в течение срока полезного использования объекта основных средств исходя из первоначальной (балансовой) стоимости объекта и нормы амортизации, которые определяются по формулам:

$$\text{Норма амортизации, \%} = \frac{100\%}{\text{Срок полезного использования в годах}};$$

$$\begin{aligned} & \text{Годовая сумма амортизации} = \\ & = \frac{\text{Первоначальная (балансовая) стоимость} \times \text{Норма амортизации}}{100\%}; \end{aligned}$$

$$\text{Месячная сумма амортизации} = \frac{\text{Годовая сумма амортизации}}{12}.$$

В течение срока полезного использования объекта основных средств начисление амортизации не приостанавливается. *Исключением* из этого правила являются следующие *случаи*:

- 1) основное средство переводится на консервацию на срок более 3 месяцев;
- 2) основное средство проходит процесс восстановления, продолжительность которого превышает 12 месяцев.

Следует заметить, что при последующей расконсервации основного средства начисление амортизационных отчислений по нему будет возобновлено в порядке, действовавшем до момента консервации, а срок полезного использования будет продлен на период нахождения объекта основных средств на консервации.

При поступлении (приобретении, получении) в учреждение объекта основных средств, ранее бывшего в эксплуатации, дата окончания срока полезного использования определяется по общим правилам с учетом срока фактической эксплуатации поступившего объекта. Если актив получен от учреждений, государственных и муниципальных организаций, то необходимо учесть и ранее начисленные суммы амортизации.

**Срок полезного использования может быть пересмотрен** в случае изменения первоначально принятых нормативных показателей функционирования объекта основных средств, например, в результате проведенной достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации или частичной ликвидации. Новый срок использования устанавливают по решению комиссии по поступлению и выбытию активов.

Начиная с месяца, в котором был изменен срок полезного использования, годовую сумму амортизации также пересматривают. Расчет делают линейным способом исходя из остаточной стоимости амортизируемого объекта на дату изменения срока полезного использования и уточненной нормы амортизации. Эта уточненная норма исчисляется исходя из оставшегося срока полезного использования на дату его изменения.

Под остаточной стоимостью амортизируемого объекта на соответствующую дату понимается балансовая стоимость объекта, уменьшенная на сумму начисленной амортизации на соответствующую дату. Под оставшимся сроком полезного использования на соответствующую дату понимается срок полезного использования амортизируемого объекта, уменьшенный на срок его фактического использования на соответствующую дату.

Изменение размеров амортизационных отчислений может происходить и вследствие переоценки основных средств, так как при проведении переоценки изменению подвергается не только первоначальная стоимость основного средства, но и начисленная амортизация.

**Начисление** амортизации объекта основных средств **начинается** с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, когда он был принят к учету. **Прекращается** начисление амортизации с 1-го числа месяца, следующего за

месяцем выбытия основного средства по любым основаниям, или когда начисленная амортизация составит 100% его первоначальной (балансовой) стоимости.

В то же время амортизация, начисленная в размере 100% стоимости основного средства, пригодного для дальнейшей эксплуатации, не может служить основанием для их списания по причине полной амортизации.

По объектам основных средств амортизация начисляется в следующем порядке:

1) на объекты *недвижимого имущества*:

– стоимостью *до 40 000 р. включительно* амортизация начисляется в размере 100% балансовой стоимости объекта при принятии к учету;

– стоимостью *свыше 40 000 р.* амортизация начисляется в соответствии с рассчитанными в установленном порядке нормами амортизации;

2) на объекты *движимого имущества*:

– на объекты *библиотечного фонда стоимостью до 40 000 р. включительно* амортизация начисляется в размере 100% балансовой стоимости при выдаче объекта в эксплуатацию;

– на объекты основных средств стоимостью *свыше 40 000 р.* амортизация начисляется в соответствии с рассчитанными в установленном порядке нормами амортизации;

– на объекты основных средств стоимостью *до 3 000 р. включительно, за исключением объектов библиотечного фонда, нематериальных активов*, амортизация не начисляется;

– на иные объекты основных средств стоимостью *от 3 000 до 40 000 р. включительно* амортизация начисляется в размере 100% балансовой стоимости при выдаче объекта в эксплуатацию.

Объекты основных средств стоимостью до 3 000 р. включительно за исключением библиотечного фонда при вводе их в эксплуатацию подлежат отражению на забалансовом счете 21 «Основные средства стоимостью до 3 000 р. включительно в эксплуатации» до момента их списания или выбытия по иным основаниям. Отнесение основного средства на счет 21 осуществляется в условной оценке: один рубль за один объект. Учреждение имеет право утвердить в учетной политике иной порядок – исходя из балансовой стоимости введенного в эксплуатацию объекта. Выдача основных средств стоимостью до 3 000 р. включительно оформляется Ведомостью выдачи материальных ценностей на нужды учреждения (ф. 0504210).

Бухгалтерские записи по начислению амортизации основных средств приведены в таблице 10.

**Таблица 10 – Бухгалтерские записи по начислению амортизации основных средств**

Дебет	Кредит	Содержание операции
0 109 00 271 «Затраты на изготовление готовой продукции, выполнение работ, услуг»	0 104 00 410 «Уменьшение за счет амортизации стоимости основных средств»	Начислена амортизация по основным средствам, используемым при производстве готовой продукции, выполнении работ, оказании услуг
0 106 00 310 «Увеличение вложений в основные средства»		Начислена амортизация по основным средствам, используемым при строительстве (создании) основных средств
0 106 00 320 «Увеличение вложений в нематериальные активы»		Начислена амортизация по основным средствам, используемым при создании нематериальных активов
0 106 00 340 «Увеличение вложений в материальные запасы»		Начислена амортизация по основным средствам, используемым при изготовлении материальных запасов
0 401 20 271 «Расходы на амортизацию основных средств и нематериальных активов»		Начислена амортизация по основным средствам, используемым для осуществления деятельности учреждения в целом
0 109 00 271 «Затраты на изготовление готовой продукции, выполнение работ, услуг»	0 101 00 410 «Уменьшение стоимости основных средств»	Выданы в эксплуатацию основные средства стоимостью до 3 000 р. включительно (за исключением недвижимого имущества и библиотечного фонда), используемые при производстве готовой продукции, выполнении работ, оказании услуг
0 106 00 310 «Увеличение вложений в основные средства»		Выданы в эксплуатацию основные средства стоимостью до 3 000 р. включительно (за исключением недвижимого имущества и библиотечного фонда), используемые при строительстве (создании) основных средств
0 106 00 320 «Увеличение вложений в нематериальные активы»		Выданы в эксплуатацию основные средства стоимостью до 3 000 р. включительно (за исключением недвижимого имущества и библиотечного фонда), используемые при создании нематериальных активов
0 106 00 340 «Увеличение вложений в материальные запасы»		Выданы в эксплуатацию основные средства стоимостью до 3 000 р. включительно (за исключением недвижимого имущества и библиотечного фонда), используемые при изготовлении материальных запасов
0 401 20 271 «Расходы на амортизацию основных средств и нематериальных активов»		Выданы в эксплуатацию основные средства стоимостью до 3 000 р. включительно (за исключением недвижимого имущества и библиотечного фонда), используемые для осуществления деятельности учреждения в целом
Забалансовый счет 21	—	



## 2.4 Учет восстановления основных средств

**Восстановление** объектов основных средств осуществляется посредством ремонта, достройки, дооборудования, модернизации, реконструкции или технического перевооружения.

С точки зрения отражения затрат на восстановление в бухгалтерском учете все перечисленные выше способы можно условно разделить на две самостоятельные группы:

1) способ, который позволяет поддерживать функционирование основного средства, но с прежними технико-экономическими показателями. Таким способом является ремонт вне зависимости от его видов и способов осуществления, о которых пойдет речь ниже. **Расходы на ремонт** всегда являются **текущими**;

2) способы, в результате которых принципиально меняются технические характеристики объекта, и поэтому **расходы** на такое восстановление будут **капитализированы** или **отнесены на увеличение первоначальной стоимости основного средства**. К такого рода способам относятся все перечисленные выше за исключением ремонта.

Имеет смысл подробнее остановиться на указанных способах восстановления.

Учреждения, использующие в своей деятельности объекты основных средств, с течением времени сталкиваются с необходимостью проведения их **ремонта**, ведь в процессе эксплуатации основные средства изнашиваются, выходят из строя, отдельные детали и узлы требуют замены.

В зависимости от характера и объема проводимых ремонтных работ, от периода времени, в течение которого они осуществляются, принято выделять **текущий, средний и капитальный ремонт** основных средств. Кроме того, ремонтные работы могут выполняться или **собственными силами** (так называемый хозяйственный способ), или с **привлечением подрядных организаций** (подрядный способ).

**Текущий ремонт** – это профилактический ремонт, проводимый с периодичностью, зависящей от вида основного средства. Текущий ремонт предусматривает регулировку частей и механизмов, их чистку, смазку, а также замену отдельных деталей и узлов основных средств. К нему относят работы по систематическому и своевременному предохранению частей зданий, сооружений и инженерного оборудования от преждевременного износа. Производят его путем профилактических мероприятий и устранения мелких повреждений и неисправностей.

**Средний ремонт** предусматривает полное восстановление или замену деталей и узлов основного средства путем его частичной разборки. Как правило, средний ремонт делают один раз в год.

Самым сложным, дорогостоящим и продолжительным является **капитальный ремонт**, который проводится с периодичностью один раз в несколько лет (его частота зависит от интенсивности использования основного средства).

Независимо от вида ремонта целью любого из них является поддержание основного средства в исправном состоянии, и ни один из видов ремонта не ме-

няет технических характеристик основного средства, а поэтому не увеличивает его первоначальную стоимость и срок полезного использования.

Затраты на ремонт складываются из стоимости материалов, запасных частей, агрегатов и узлов, использованных для ремонта. В затраты на ремонт включаются заработная плата работников, осуществляющих ремонт, суммы взносов на социальное страхование и обеспечение, а также стоимость услуг сторонних организаций при проведении ремонта подрядным способом.

Работы (услуги) по ремонту основных средств относят, как правило, **на подстатью 225 «Работы, услуги по содержанию имущества» КОСГУ**. По ней отражают расходы на оплату договоров на выполнение работ или оказание услуг, которые связаны с ремонтом нефинансовых активов. К их числу можно отнести расходы на:

- устранение неисправностей (восстановление работоспособности) отдельных объектов нефинансовых активов, а также объектов и систем (охранная, пожарная сигнализация, система вентиляции и т. п.), входящих в состав отдельных объектов нефинансовых активов;

- поддержание технико-экономических и эксплуатационных показателей объектов нефинансовых активов (срок полезного использования, мощность, качество применения, количество и площадь объектов, пропускная способность и т. п.) на изначально предусмотренном уровне;

- проведение некапитальной перепланировки помещений;

- реставрация музейных предметов и музейных коллекций, включенных в состав музейных фондов;

- проведение работ по реставрации нефинансовых активов, за исключением работ, носящих характер реконструкции, модернизации, дооборудования;

- пусконаладочные работы.

Кроме того, часть работ может относиться на **подстатью 226 «Прочие работы, услуги»**, например, разработка проектной и сметной документации для строительства, реконструкции и ремонта объектов нефинансовых активов. Однако так поступают только в том случае, если данные работы не предусмотрены договорами на строительство, реконструкцию, техническое перевооружение, дооборудование, ремонт объектов.

По указанной подстатье отражают установку охранной, пожарной сигнализации, локально-вычислительной сети, системы видеонаблюдения, контроля доступа и иных аналогичных систем. Это работы по приведению оборудования в состояние, пригодное к эксплуатации (например, обустройство «тревожной» кнопки).

При проведении всех видов ремонтов (текущего, среднего, капитального) результат работ по ремонту объекта основных средств, не изменяющих его стоимость, подлежит отражению в Инвентарной карточке соответствующего объекта основного средства путем внесения записей о произведенных изменениях, без отражения на счетах бухгалтерского учета. Основные бухгалтерские записи по отражению ремонта основных средств, в том числе в зависимости от способов его осуществления (подрядный или хозяйственный) приведены в таблице 11.

**Таблица 11 – Бухгалтерские записи по отражению расходов на ремонт основных средств**

Дебет	Кредит	Содержание операции
<i>Подрядный способ</i>		
0 109 00 225 «... расходы в части содержания имущества» (по видам расходов)	0 302 25 730 «Увеличение кредиторской задолженности по работам, услугам по содержанию имущества»	Отражены расходы на ремонт основных средств в составе прямых, накладных, общехозяйственных расходов, издержек обращения (в зависимости от вида основных средств)
0 401 20 225 «Расходы на работы, услуги по содержанию имущества»	0 302 25 730 «Увеличение кредиторской задолженности по работам, услугам по содержанию имущества»	Отражены расходы на ремонт основных средств в составе расходов текущего финансового года (в зависимости от вида основных средств)
<i>Хозяйственный способ</i>		
0 109 00 225 «... расходы в части содержания имущества», 0 401 20 225 «Расходы на работы, услуги по содержанию имущества»	0 105 00 440 «Уменьшение стоимости материальных запасов учреждения» (по видам запасов)	Списаны материалы на ремонт основных средств
	0 302 11 730 «Увеличение кредиторской задолженности по заработной плате»	Начислена заработная плата работникам, участвующим в осуществлении ремонта основных средств
	0 303 00 730 «Увеличение кредиторской задолженности по страховым взносам ...» (по видам взносов)	Начислены страховые взносы с заработной платы работников, участвующих в осуществлении ремонта основных средств

К работам по достройке, дооборудованию, модернизации, техническому перевооружению причисляют работы, вызванные изменением технологического или служебного назначения оборудования, здания, сооружения или иного объекта амортизируемых основных средств, повышенными нагрузками и (или) другими новыми качествами.

**Реконструкция** – это переустройство объекта основных средств, связанное с совершенствованием производства для расширения мощностей, увеличения количества и повышения качества продукции. Мероприятие проводится по проекту реконструкции основных средств. Под реконструкцией обычно понимается переустройство зданий (строений, сооружений) (п. 2 ст. 257 Налогового кодекса РФ, далее – НК РФ).

**Модернизация** – это усовершенствование объекта основных средств с целью изменения его назначения, повышения рабочей нагрузки, расширения сферы использования (п. 2 ст. 257 НК РФ).

**Достройка** – это возведение новых частей зданий, сооружений и других строительных объектов. Вновь возведенные части должны составлять единое целое с объектом основных средств, то есть их отделение друг от друга без ущерба невозможно.

**Дооборудование** – дополнение основных средств новыми (дополнительными, а не взамен уже существующих) частями, деталями и другими механизмами (устройствами), которые будут составлять с этим оборудованием единое

целое, придадут ему новые функции или изменят показатели его работы (срок полезного использования, мощность, качество применения и т.п.).

**Техническое перевооружение** – это комплекс мероприятий по повышению технико-экономических показателей основных средств или их отдельных частей на основе внедрения передовой техники и технологии, механизации и автоматизации производства, модернизации и замены морально устаревшего и физически изношенного оборудования новым, более производительным.

Завершение всех вышеуказанных работ оформляется **Актом о приеме-сдаче отремонтированных, реконструированных, модернизированных объектов основных средств** (ф. 0504103). Бухгалтерские записи по подобным операциям восстановления основных средств зависят от того, каким образом были улучшены технические характеристики: собственными силами или с помощью подрядной организации. Корреспонденции счетов для первого варианта приведены в таблице 12. Записи для второго варианта полностью аналогичны тем, которые делает бухгалтер при приобретении основных средств, с той лишь разницей, что вместо стоимости основного средства на счете 0 106 00 310 «Увеличение вложений в основные средства...» отражается сумма расходов на реконструкцию, модернизацию, достройку и т.д.

**Таблица 12 – Бухгалтерские записи по отражению расходов на реконструкцию, модернизацию, достройку, дооборудование и техническое перевооружение основных средств**

Дебет	Кредит	Содержание операции
1	2	3
<i>Подрядный способ</i>		
0 106 00 310 «Увеличение вложений в основные средства...» (по видам основных средств)	0 302 31 730 «Увеличение кредиторской задолженности по приобретению основных средств»	Отражены расходы на реконструкцию, модернизацию, достройку, дооборудование и техническое перевооружение
0 101 00 310 «Увеличение стоимости основных средств...» (по видам основных средств)	0 106 00 410 «Уменьшение вложений в основные средства...» (по видам основных средств)	Расходы на реконструкцию, модернизацию и т.д. включены в первоначальную стоимость основного средства
<i>Хозяйственный способ</i>		
0 106 00 310 «Увеличение вложений в основные средства...» (по видам основных средств)	0 105 00 440 «Уменьшение стоимости материальных запасов учреждения» (по видам запасов)	Списаны материалы на реконструкцию, модернизацию и т.д. основных средств
	0 302 11 730 «Увеличение кредиторской задолженности по заработной плате»	Начислена заработная плата работникам, участвующим в осуществлении реконструкции, модернизации и т.д. основных средств

1	2	3
	0 303 00 730 «Увеличение кредиторской задолженности по страховым взносам ...» (по видам взносов)	Начислены страховые взносы с заработной платы работников, участвующих в осуществлении реконструкции, модернизации и т.д. основных средств
0 101 00 310 «Увеличение стоимости основных средств...» (по видам основных средств)	0 106 00 410 «Уменьшение вложений в основные средства...» (по видам основных средств)	Расходы на реконструкцию, модернизацию и т.д. включены в первоначальную стоимость основного средства

## 2.5 Учет переоценки основных средств

**Переоценка** – это доведение первоначальной (восстановительной) стоимости объекта основных средств до величины, которая является соответствующей текущему уровню рыночных цен.

На основании п. 28 Инструкции № 157н учреждения проводят переоценку стоимости объектов имущества и капитальных вложений в нефинансовые активы. Исключения составляют активы в драгоценных металлах, ювелирных изделиях, а также имущество, относящееся к государственной (муниципальной) казне. Сроки и порядок переоценки устанавливаются Правительством РФ.

Переоценка проводится по состоянию *на начало текущего года* (за исключением объектов имущества казны) путем **пересчета балансовой стоимости** объекта основных средств и **начисленной суммы амортизации**.

Переоценке подлежат все объекты основных средств независимо от того, где в данный момент они находятся: в запасе, на консервации, сданы в аренду, переданы в безвозмездное пользование. Также не имеет значения, в какой именно деятельности бюджетные учреждения используют основные средства. Важно лишь соблюсти отдельный учет при переоценке стоимости данного имущества.

Если в результате переоценки стоимость основного средства увеличивается, то такой процесс называют **дооценкой**, если же она уменьшается, то это **уценка**.

Результаты проведенной переоценки объектов нефинансовых активов отражают в бухгалтерском учете обособленно. При этом результаты переоценки по состоянию на 1-е число текущего года не включаются в данные бухгалтерской отчетности предыдущего отчетного года и принимаются при формировании бухгалтерского баланса на начало отчетного года. Они оформляются соответствующим актом, составленным в произвольной форме (за образец можно взять форму, приведенную в приложении № 9 к письму Минфина России от 08.02.2007 г. № 02-14-07/274).

Бухгалтерские записи по отражению дооценки и уценки на счетах бюджетного учета приведены в таблице 13.

**Таблица 13 – Бухгалтерские записи по отражению переоценки основных средств**

Дебет	Кредит	Содержание операции
<i>Дооценка</i>		
0 101 00 310 «Увеличение стоимости основных средств...» (по видам основных средств)	0 401 30 000 «Финансовый результат прошлых отчетных периодов»	Отражено увеличение стоимости основных средств в результате переоценки
0 401 30 000 «Финансовый результат прошлых отчетных периодов»	0 104 00 410 «Уменьшение за счет амортизации стоимости основных средств» (по видам основных средств)	Отражена корректировка начисленной амортизации в сторону увеличения в результате переоценки
<i>Уценка</i>		
0 401 30 000 «Финансовый результат прошлых отчетных периодов»	0 101 00 410 «Уменьшение стоимости основных средств...» (по видам основных средств)	Отражено уменьшение стоимости основных средств в результате уценки
0 104 00 410 «Уменьшение за счет амортизации стоимости основных средств» (по видам основных средств)	0 401 30 000 «Финансовый результат прошлых отчетных периодов»	Отражена корректировка начисленной амортизации в сторону уменьшения в результате уценки

## 2.6 Учет выбытия основных средств

**Причины для списания** с учета объектов основных средств могут быть разными, например:

- принятие решения о списании объекта основных средств по причине его выбытия помимо воли учреждения;
- хищение, недостача, порча, выявленные при инвентаризации;
- частичная ликвидация (в том числе при выполнении работ по реконструкции, модернизации, дооборудованию);
- ликвидация при авариях, стихийных бедствиях и иных чрезвычайных ситуациях;
- передача основного средства в порядке, предусмотренном законодательством РФ, другому хозяйствующему субъекту;
- продажа и иные случаи прекращения права оперативного управления, предусмотренные законодательством РФ.

Решение постоянно действующей комиссии по поступлению и выбытию активов является обязательным условием при выбытии основных средств. Федеральным бюджетным учреждениям при списании основных средств необходимо руководствоваться Положением об особенностях списания федерального имущества, утвержденным постановлением Правительства РФ от 14.10.2010 г. № 834. В соответствии с ним **самостоятельно** принять решение о списании активов федеральные бюджетные учреждения имеют **только в отношении движимого, за исключением особо ценного движимого имущества.**

Списание основных средств, относящихся к категории **недвижимых и**

**особо ценных движимых объектов**, в случаях, предусмотренных законодательством РФ, в обязательном порядке **согласовывают с собственником имущества** (с органом, осуществляющим функции и полномочия учредителя и (или) собственника имущества). Без данного решения отражение в бухгалтерском учете выбытия активов, а также реализация мероприятий, предусмотренных актом о списании, не допускаются. Порядок представления документов для согласования решения о списании федерального имущества утвержден приказом Минэкономразвития России и Минфина России от 10.03.2011 г. № 96, № 30н.

Хозяйственную операцию по выбытию основных средств признают на основании следующих **первичных документов**:

- акт о списании объектов нефинансовых активов (кроме транспортных средств) (ф. 0504104);
- акт о списании транспортного средства (ф. 0504104);
- акт о списании исключенных объектов библиотечного фонда (ф. 0504144).

Кроме того, при выбытии объектов недвижимого имущества необходимо приложить еще и документы, подтверждающие государственную регистрацию права или сделку. Это правило распространяется на операции с имуществом, права на которое подлежат государственной регистрации. В случае списания автотранспортного средства обязательно наличие документа, который подтверждает его снятие с учета в государственной инспекции безопасности дорожного движения.

Списание основных средств в бухгалтерском учете отражается по первоначальной (балансовой) стоимости. Одновременно производят списание суммы накопленной амортизации по объекту выбытия. Данные результатов списания в обязательном порядке должны быть внесены в следующие **регистры бухгалтерского учета** (в зависимости от используемых в учреждении):

- в инвентарную карточку учета нефинансовых активов (ф. 0504031);
- в инвентарную карточку группового учета нефинансовых активов (ф. 0504032);
- в инвентарный список нефинансовых активов (ф. 0504034).

Существуют некоторые особенности использования КОСГУ в счетах бюджетного учета при признании расходов, связанных с **выбытием основных средств помимо воли учреждения**. Так, при выбытии объектов основных средств, которые пришли в негодность вследствие стихийных и иных бедствий, опасного природного явления, катастрофы, финансовый результат определяется по счету **0 401 20 273 «Чрезвычайные расходы по операциям с активами»**. Однако в случае если объект основных средств уничтожен в результате террористического акта или иных действий вне зависимости от воли учреждения-правообладателя, списание основных средств отражается по дебету счета **0 401 10 172 «Доходы от операций с активами»** как уменьшение доходов.

**Безвозмездная передача основных средств** бюджетными учреждениями может производиться:

- в рамках расчетов между головным учреждением и обособленными под-

разделениями (филиалами);

– органу власти, государственному (муниципальному) учреждению, в том числе при прекращении права оперативного управления;

– в соответствии с законодательством РФ иным правообладателям, за исключением органов государственной (муниципальной) власти.

При **продаже основных средств** главной особенностью, которую следует учитывать является то, что в соответствии с п. 3 ст. 298 Гражданского кодекса РФ бюджетное учреждение не вправе отчуждать либо иным способом распоряжаться имуществом, закрепленным за ним собственником или приобретенным этим учреждением за счет средств, выделенных ему собственником на приобретение такого имущества. Поэтому для продажи недвижимого или особо ценного движимого имущества следует получить согласие главного распорядителя и собственника имущества.

Выбытие объектов основных средств при их продаже отражается по счету 0 401 10 172 «Доходы от операций с активами».

При продаже имущества бюджетного учреждения необходимо учитывать требования налогового законодательства, а именно обязанность уплачивать НДС и налог на прибыль с доходов и результата от продажи объекта соответственно.

**НДС.** На основании ст. 154 НК РФ установлен следующий порядок определения налоговой базы по НДС при реализации имущества:

1) если имущество было приобретено за счет средств от иной, приносящей доход деятельности, при этом **«входной» НДС** поставщика по такому имуществу **был принят к вычету**, то определение налоговой базы по НДС осуществляется в соответствии с п. 1 ст. 154 НК РФ. Налоговая база при реализации налогоплательщиком основных средств будет определена как стоимость этих объектов исходя из **цены их реализации** с учетом требований статьи 105.3 НК РФ и без включения в них налога. Налоговая ставка при этом будет равна **18%**;

2) если имущество приобреталось за счет средств субсидии на выполнение государственного задания, а **«входной» НДС поставщика был включен в первоначальную стоимость** такого основного средства, то налоговую базу необходимо исчислять, руководствуясь требованиями п. 3 ст. 154 НК РФ. В соответствии с указанным пунктом налоговая база определяется как **разница между ценой реализуемого имущества**, определяемой с учетом положений статьи 105.3 НК РФ, **с учетом налога и стоимостью реализуемого имущества** (остаточной стоимостью с учетом переоценок). Следует также учесть, что при продаже имущества, приобретенного на стороне и учитываемого вместе с НДС, сумму налога к уплате в бюджет нужно устанавливать расчетным методом (п. 4 ст. 164 НК РФ). В этом случае налоговая ставка для реализуемых основных средств будет равна  $\frac{18\%}{118\%}$ .

**Налог на прибыль.** Налоговая база по данному налогу будет равна доходу от реализации основного средства, уменьшенному на его остаточную стоимость, а также на расходы, непосредственно связанные с такой реализацией, но только при условии, что данные расходы имели место не за счет бюджетных средств.



Схемы бухгалтерских записей по выбытию основных средств при разных вариантах приведены в таблице 14.

**Таблица 14 – Бухгалтерские записи по отражению выбытия основных средств**

Дебет 1	Кредит 2	Содержание операции 3
<i>Выбытие основных средств при принятии комиссией решения об их списании</i>		
<i>1 Выбытие объекта помимо воли учреждения (при выявленных недостачах, хищениях, фактах уничтожения основных средств при террористических актах), а также при принятии решения о списании по причине физического, морального износа и по иным основаниям</i>		
0 104 00 410 «Уменьшение за счет амортизации стоимости основных средств» (по видам основных средств)	0 101 00 410 «Уменьшение стоимости основных средств...» (по видам основных средств)	Списана амортизация, начисленная за период эксплуатации основного средства
0 401 10 172 «Доходы от операций с активами»		Списана остаточная стоимость выбывающего основного средства
<i>2 Выбытие объекта при уничтожении, разрушении, приведении в негодность вследствие стихийных бедствий, природных явлений, катастроф, иных бедствий</i>		
0 104 00 410 «Уменьшение за счет амортизации стоимости основных средств» (по видам основных средств)	0 101 00 410 «Уменьшение стоимости основных средств...» (по видам основных средств)	Списана амортизация, начисленная за период эксплуатации основного средства
0 401 20 273 «Чрезвычайные расходы по операциям с активами»		Списана остаточная стоимость выбывающего основного средства
<i>3 Выбытие объекта при ликвидации его части (разукомплектации основного средства)</i>		
0 104 00 410 «Уменьшение за счет амортизации стоимости основных средств» (по видам основных средств)	0 101 00 410 «Уменьшение стоимости основных средств...» (по видам основных средств)	Списана амортизация, начисленная за период эксплуатации основного средства
0 401 10 172 «Доходы от операций с активами»		Списана остаточная стоимость основного средства, подлежащего ликвидации или разукомплектации
0 101 00 310 «Увеличение стоимости основных средств...» (по видам основных средств)	0 104 00 410 «Уменьшение за счет амортизации стоимости основных средств» (по видам основных средств)	Принятие к учету начисленной амортизации по оставшейся части разукомплектованного основного средства
	0 401 10 172 «Доходы от операций с активами»	Принятие к учету новых инвентарных объектов, полученных после разукомплектации

1	2	3
<i>Передача основных средств в рамках расчетов между головным учреждением, обособленными подразделениями (филиалами)</i>		
0 304 04 310 «Внутриведомственные расчеты по приобретению основных средств»	0 101 00 410 «Уменьшение стоимости основных средств...» (по видам основных средств)	Списана балансовая стоимость переданного основного средства
0 104 00 410 «Уменьшение за счет амортизации стоимости основных средств» (по видам основных средств)	0 304 04 310 «Внутриведомственные расчеты по приобретению основных средств»	Списана амортизация, начисленная за период эксплуатации основного средства
<i>Безвозмездная передача основных средств органу власти, государственной (муниципальной) организации, в том числе при прекращении права оперативного управления</i>		
0 401 20 241 «Расходы на безвозмездные перечисления государственным и муниципальным организациям»	0 101 00 410 «Уменьшение стоимости основных средств...» (по видам основных средств)	Списана балансовая стоимость переданного основного средства
0 104 00 410 «Уменьшение за счет амортизации стоимости основных средств» (по видам основных средств)	0 401 20 241 «Расходы на безвозмездные перечисления государственным и муниципальным организациям»	Списана амортизация, начисленная за период эксплуатации основного средства
<i>Безвозмездная передача основных средств организациям, не являющимся государственными (муниципальными)</i>		
0 401 20 242 «Расходы на безвозмездные перечисления организациям, за исключением государственных и муниципальных организаций»	0 101 00 410 «Уменьшение стоимости основных средств...» (по видам основных средств)	Списана остаточная стоимость основного средства при его передаче коммерческими и некоммерческими организациями (кроме государственных и муниципальных)
0 401 20 252 «Расходы на перечисления наднациональным организациям и правительствам иностранных государств»		Списана остаточная стоимость основного средства при его передаче наднациональным организациям и правительствам иностранных государств
0 401 20 253 «Расходы на перечисления международным организациям»		Списана остаточная стоимость основного средства при его передаче международным организациям
0 104 00 410 «Уменьшение за счет амортизации стоимости основных средств» (по видам основных средств)	0 101 00 410 «Уменьшение стоимости основных средств...» (по видам основных средств)	Списана амортизация, начисленная за период эксплуатации основного средства

1	2	3
<i>Передача основных средств организациям, создаваемым бюджетными учреждениями</i>		
0 104 00 410 «Уменьшение за счет амортизации стоимости основных средств» (по видам основных средств)	0 101 00 410 «Уменьшение стоимости основных средств...» (по видам основных средств)	Списана амортизация, начисленная за период эксплуатации основного средства
0 215 00 000 «Увеличение вложений в финансовые активы»		Списана остаточная стоимость передаваемого основного средства
<i>Выбытие основных средств в случае их продажи</i>		
2 104 00 410 «Уменьшение за счет амортизации стоимости основных средств» (по видам основных средств)	0 101 00 410 «Уменьшение стоимости основных средств...» (по видам основных средств)	Списана амортизация, начисленная за период эксплуатации основного средства
2 401 10 172 «Доходы от операций с активами»	0 101 00 410 «Уменьшение стоимости основных средств...» (по видам основных средств)	Списана остаточная стоимость проданного основного средства
2 401 20 226 «Расходы на прочие работы, услуги»	2 302 26 730 «Увеличение кредиторской задолженности по прочим работам, услугам»	Отражены расходы, связанные с продажей основного средства
2 401 10 172 «Доходы от операций с активами»	2 401 20 226 «Расходы на прочие работы, услуги»	Списаны расходы на реализацию имущества
2 205 71 560 «Увеличение дебиторской задолженности по доходам от операций с основными средствами»	2 401 10 172 «Доходы от операций с активами»	Начислен доход от продажи основного средства, в том числе НДС
2 401 10 172 «Доходы от операций с активами»	2 303 04 730 «Увеличение кредиторской задолженности по НДС»	Начислена задолженность перед бюджетом по НДС

## Практические ситуации для решения

### Задача 2.1

Бюджетное учреждение за счет средств от приносящей доход деятельности приобрело компьютер стоимостью 37 760 р., в том числе НДС 18%. Расчеты с поставщиком компьютера производились на условиях 100% предварительной оплаты. Денежные средства для приобретения компьютера были сняты с лицевого счета, открытого в казначействе, и переданы подотчетному лицу, через которого отданы поставщику. После принятия компьютера к учету он был передан в бухгалтерию. Отразить операции в учете, в том числе и по начислению амортизации.

### **Задача 2.2**

Бюджетное учреждение за счет полученной субсидии на иные цели в размере 800 000 р. построило здание склада. Разработка проектно-сметной документации велась проектным институтом, стоимость этих работ составила 74 500 р., в том числе НДС 18%. Строительство осуществлялось хозяйственным способом. Затраты по строительству были следующими:

- материалы, использованные при строительстве – 350 000 р.;
- заработная плата работников, участвовавших в строительстве – 250 000 р.;
- отчисления с заработной платы – 75 500 р.;
- амортизация основных средств, задействованных при строительстве – 50 000 р.

Отразить операции в учете, в том числе и по начислению амортизации (срок полезного использования здания определен как 15 лет).

### **Задача 2.3**

Бюджетное учреждение образования за счет субсидии на выполнение государственного задания приобрело книги для пополнения библиотечного фонда. В общей сложности книги были приобретены на сумму 66 000 р., в том числе НДС 10%. Из их числа 5 книг со стоимостью 3 520 р., в том числе НДС 10%. Остальные книги имеют стоимость менее 3 000 р. Отразить операции в учете, в том числе и по начислению амортизации.

### **Задача 2.4**

Бюджетное учреждение образования получило грант для финансирования научного проекта. Смета расходов по полученному гранту предполагает приобретение основных средств на общую сумму 120 000 р. В соответствии с этим были приобретены следующие основные средства:

- измерительное оборудование – 2 единицы стоимостью 2 700 р. каждая;
- оборудование для проведения опытов – 1 единица стоимостью 75 000 р.;
- микроскоп – 1 единица стоимостью 39 600 р.

Отразить операции в учете, в том числе и по начислению амортизации (оборудование относится к третьей амортизационной группе).

### **Задача 2.5**

Бюджетное учреждение произвело переоценку находящегося на его балансе здания. Первоначальная стоимость здания составляла 2 500 000 р., сумма накопленной по нему амортизации – 750 000 р. Переоценка проводится индексным методом. Согласно данным Росстата, по данному основному средству установлен коэффициент пересчета стоимости в размере 1,23. Отразить операции в учете.

### **Задача 2.6**

Учреждение провело модернизацию оборудования первоначальной стоимостью 140 000 р. с суммой начисленной амортизации 56 000 р. Затраты на мо-

дернизацию оборудования составили 20 000 р. Первоначальный срок полезного использования оборудования составлял пять лет. Модернизация оборудования проводилась после двух лет эксплуатации. По решению комиссии срок полезного использования оборудования после модернизации увеличился на один год. Рассчитать сумму годовой амортизации оборудования исходя из нового срока полезного использования.

### **Задача 2.7**

Бюджетное учреждение приобрело хозяйственный инвентарь – иное движимое имущество за счет субсидии на выполнение государственного (муниципального) задания на общую сумму 9 440 р., в том числе НДС 18%. Стоимость единицы инвентаря – 1888 р., в том числе НДС 18%. Данный хозяйственный инвентарь должен использоваться в деятельности, связанной с выполнением государственного (муниципального) задания (расходы в соответствии с нормами учетной политики должны быть отнесены на счет 4 109 80 000 «Общехозяйственные расходы на производство готовой продукции, работ, услуг»). Отразить операции в учете.

### **Задача 2.8**

Бюджетное учреждение приобрело за счет субсидии на выполнение государственного (муниципального) задания оборудование стоимостью 37 080 р., в том числе НДС 18%. Оборудование не требовало монтажа, поэтому сразу было введено в эксплуатацию и теперь используется для выполнения государственного (муниципального) задания (расходы относятся на счет 4 109 70 000 «Накладные расходы производства готовой продукции, работ, услуг»). Отразить операции в учете.

### **Задача 2.9**

Бюджетным учреждением заключен договор на ремонт автомобиля. Стоимость ремонта составляет 30 000 р. В соответствии с договором оплата производится после ремонта автомобиля за счет субсидии, выделенной на оказание государственных услуг. Расходы на ремонт автомобиля относятся на себестоимость оказываемой учреждением государственной услуги. Отразить операции в учете.

### **Задача 2.10**

Учреждение провело модернизацию оборудования. Работы проводила сторонняя организация, стоимость ее услуг составила 70 800 р., в том числе НДС 18%. Оборудование используется в деятельности, приносящей доход, которая облагается НДС. За счет доходов от этой деятельности была проведена модернизация. Отразить операции в учете.

### **Задача 2.11**

По договору пожертвования от ООО «Актив» университет получил ученические парты рыночной стоимостью 120 000 р. Транспортные расходы на до-

ставку активов к месту назначения составили 3 600 р., в том числе НДС 18%. Согласно договору столы должны использоваться в рамках предпринимательской деятельности. Отразить операции в учете.

### **Задача 2.12**

Учреждение ликвидировало оборудование. Его первоначальная стоимость – 64 000 р., а сумма начисленной амортизации – 62 000 р. При ликвидации были оприходованы запасные части рыночной стоимостью 500 р. Данное оборудование было приобретено и использовалось для выполнения государственного (муниципального) задания. Отразить операции в учете.

### **Задача 2.13**

При пожаре сгорело сооружение – недвижимое имущество (первоначальная стоимость – 1 000 000 р.; начисленная амортизация – 200 000 р.). Сооружение не подлежало восстановлению и было демонтировано. Стоимость демонтажа, произведенного силами работников учреждения, – 52 080 р., в том числе страховые взносы 12 080 р. Отразить операции в учете.

### **Задача 2.14**

Учреждение (федеральная больница) безвозмездно передало медицинское оборудование муниципальной больнице. Балансовая стоимость оборудования – 58 000 р., сумма начисленной по оборудованию амортизации – 8 000 р. Отразить операции в учете.

### **Задача 2.15**

Бюджетное учреждение с согласия учредителя продает автомобиль. Первоначальная стоимость автомобиля, приобретенного за счет средств субсидии на выполнение государственного задания и учитываемого вместе с НДС, – 5 400 000 р., сумма начисленной амортизации – 5 000 000 р. Рыночная стоимость автомобиля, согласно акту оценщиков, – 500 000 р., в том числе НДС. Отразить операции в учете, в том числе по начислению и уплате НДС в бюджет.

### **Задача 2.16**

Бюджетное учреждение, получив согласие учредителя, продает особо ценное движимое имущество. Первоначальная стоимость продаваемого основного средства, приобретенного за счет приносящей доход деятельности, облагаемой НДС, – 1 000 000 р. без учета НДС, который ранее был принят к вычету. Сумма начисленной амортизации – 200 000 р. Цена продажи основного средства составляет 1 003 000 р., в том числе НДС. Отразить операции в учете.

### 3 Бюджетный учет материальных запасов

#### 3.1 Понятие материальных запасов. Группировка материальных запасов по счетам учета

Согласно п. 99 Инструкции № 157н, в составе *материальных запасов* учитываются:

- предметы, которые предполагается использовать в деятельности учреждения в течение периода, не превышающего 12 месяцев, независимо от их стоимости;
- готовая продукция;
- товары, приобретенные для продажи;
- орудия лова (тралы, неводы, сети, мережи и прочие орудия лова);
- бензодвигательные 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, бензоаппараты и пр.);
- лесные дороги, подлежащие рекультивации;
- специальные инструменты и специальные приспособления (инструменты и приспособления целевого назначения), независимо от их стоимости;
- сменное оборудование, многократно используемые в производстве приспособления к основным средствам, а также другие вызываемые специфическими условиями изготовления устройства;
- 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, мешки спальные и т.п.) и иной мягкий инвентарь;
- тара для хранения товарно-материальных ценностей;
- временные сооружения, приспособления и устройства, затраты на возведение которых относятся на стоимость строительно-монтажных работ в составе накладных расходов;
- предметы, предназначенные для выдачи напрокат, независимо от их стоимости;
- молодняк животных и животные на откорме, птица, кролики, пушные звери, семьи пчел, подопытные животные;
- многолетние насаждения, выращиваемые в питомниках в качестве посадочного материала;
- готовые к установке строительные конструкции и детали (металлические, железобетонные и деревянные конструкции, блоки и сборные части зданий и сооружений, сборные элементы; оборудование для отопительной, венти-

ляционной, санитарно-технической и иных систем (отопительные котлы, радиаторы и т.п.);

- оборудование, требующее монтажа и предназначенное для установки;
- инвалидная техника и средства передвижения для инвалидов;
- драгоценные и другие металлы для протезирования;
- спецоборудование для научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ, приобретенное по договорам с заказчиками для обеспечения выполнения условий договоров до передачи его в научное подразделение;
- материальные ценности специального назначения.

**Единица бухгалтерского учета** материальных запасов выбирается учреждением самостоятельно в зависимости от характера активов, порядка их приобретения и использования. При этом выбор должен быть закреплен в учетной политике учреждения или локальном нормативном акте. Материальные запасы могут быть учтены **по номенклатурным номерам, партиям, однородным группам** и т.п.

В учете материальные запасы отражают на синтетическом **счете 105 «Материальные запасы»**, занимающем разряды 19 – 21. К нему открываются счета, которые располагаются на разрядах 22 и 23 – группа и вид.

Разряд 22, отражающий **группу материальных запасов**, имеет значения:

- 105 20 «Материальные запасы – особо ценное движимое имущество учреждения»;
- 105 30 «Материальные запасы – иное движимое имущество учреждения»;
- 105 40 «Материальные запасы – предметы лизинга».

Разряд 23 отражает **вид материальных запасов**:

- 105 01 «Медикаменты и перевязочные средства»;
- 105 02 «Продукты питания»;
- 105 03 «Горюче-смазочные материалы»;
- 105 04 «Строительные материалы»;
- 105 05 «Мягкий инвентарь»;
- 105 06 «Прочие материальные запасы»;
- 105 07 «Готовая продукция»;
- 105 08 «Товары»;
- 105 09 «Наценка на товары».

Таким образом, могут быть выделены следующие виды счетов синтетического учета материальных запасов (таблица 15).

Для счетов учета материальных запасов предусмотрено использование следующих **КОСГУ**:

- 340 «Увеличение стоимости материальных запасов»;
- 440 «Уменьшение стоимости материальных запасов».



**Таблица 15 – Виды счетов синтетического учета материальных запасов**

<b>Вид синтетического счета</b>	<b>Наименование</b>	<b>Синтетические счета учета</b>	<b>Описание объекта учета</b>
1	Медикаменты и перевязочные средства	105 21 105 31	Медикаменты, компоненты, эндопротезы, бактериальные препараты, сыворотки, вакцины, кровь, перевязочные средства и т.д.
2	Продукты питания	105 22 105 32	Продукты питания, продовольственные пайки, молочные смеси, лечебно-профилактическое питание и т.д.
3	Горюче-смазочные материалы	105 23 105 33	Все виды топлива, горючего и смазочных материалов: дрова, уголь, торф, бензин, керосин, мазут, автол и т.д.
4	Строительные материалы	105 24 105 34	Все виды строительных материалов. Готовые к установке строительные конструкции и детали, оборудование, требующее монтажа и предназначенное для установки
5	Мягкий инвентарь	105 25 105 35	Белье, в том числе постельное; одежда и обмундирование, включая спецодежду и спортивную; обувь, включая специальную и спортивную; прочий мягкий инвентарь
6	Прочие материальные запасы	105 26 105 36	Молодняк или его приплод всех видов животных и животные на откорме или подопытные; посадочный материал; материалы для учебных целей и научно-исследовательских работ, в том числе спецоборудование по заказным работам до передачи его в научное подразделение; драгоценные и другие металлы для протезирования, а также инвалидная техника и средства передвижения для инвалидов; хозяйственные материалы и посуда; возвратная или обменная тара как свободная (порожня), так и находящаяся с материальными ценностями; корма и фураж, семена, удобрения; книжная, иная печатная продукция, за исключением предназначенной для продажи, а также библиотечного фонда и бланочной продукции строгой отчетности; запасные части и материалы специального назначения; иные материалы
7	Готовая продукция	105 27 105 37	Продукция, изготовленная в учреждении для целей продажи
8	Товары	105 38	Ценности, приобретенные учреждением для продажи
9	Наценка на товары	105 39	Учет торговой надбавки (скидки)
10	Материальные запасы – предметы лизинга	105 44 105 46	Полученные по договору лизинга готовые к установке строительные конструкции и детали, оборудование, требующее монтажа и предназначенное для установки, если в соответствии с договором они учитываются на балансе учреждения, прочие материальные запасы, полученные по договору лизинга и учитываемые на балансе учреждения

### 3.2 Учет поступления материальных запасов

Материальные запасы в бюджетном учете относятся к нефинансовым активам, следовательно, варианты их поступления, а также особенности их оценки при каждом из вариантов аналогичны тем, которые были указаны для основных средств (см. п. 2.2 в таблице 7).

Материальные запасы принимают к учету *по фактической стоимости*. В нее, кроме прочего, включают суммы НДС, предъявленные учреждению поставщиками и подрядчиками, если приобретение произведено не в рамках деятельности, облагаемой данным налогом. Если же имеют место операции, облагаемые НДС, тогда «входной» налог может быть принят к вычету (при соблюдении условий, указанных в ст. 171 и 172 НК РФ, которые были приведены в п. 2.2 пособия).

Следует особо отметить, что учреждение вправе *не включать в фактическую стоимость* приобретаемых материальных запасов затраты на заготовку и доставку активов до складов или грузополучателей. Так можно поступать только в том случае, когда приобретение материальных запасов было осуществлено *централизованно или для торговой (производственной) деятельности*. При этом такой вариант учета затрат на заготовку и доставку должен быть зафиксирован в учетной политике. Тогда эти расходы, включая страхование доставки, будут относиться в составе расходов организации на финансовый результат текущего финансового года (п. 103 Инструкции № 157н).

В фактическую стоимость материальных запасов не включаются суммы общехозяйственных и иных аналогичных расходов, кроме случаев, когда они непосредственно связаны с приобретением (изготовлением) материальных запасов.

Фактическая стоимость материальных запасов, остающихся у учреждения в результате разборки, утилизации (ликвидации), основных средств или иного имущества, определяется исходя из их *текущей оценочной стоимости* на дату принятия к бухгалтерскому учету, а также сумм, уплачиваемых учреждением за доставку материальных запасов и приведение их в состояние, пригодное для использования. Напомним, что именно такой вариант определения стоимости нефинансовых активов регламентирован Инструкцией № 157н также для варианта безвозмездного получения активов.

Материальные запасы, стоимость которых при приобретении выражена в иностранной валюте, принимаются к бухгалтерскому учету *в рублях*. Пересчет суммы в иностранной валюте делают по курсу Банка России, действующему на дату принятия актива к учету.

Если актив был куплен напрямую у поставщиков, задолженность контрагенту отражается по кредиту счета **302 34 730 «Увеличение кредиторской задолженности по приобретению материальных запасов»**. Если же запасы приобретались подотчетным лицом, то в бухгалтерском учете будет использоваться счет **208 34 660 «Уменьшение дебиторской задолженности подотчетных лиц по приобретению материальных запасов»**.

В определенных случаях при приобретении материальных запасов необхо-

димо сначала сформировать их фактическую стоимость, которая складывается из нескольких составляющих. Такие ситуации могут иметь место при приобретении запасов *по нескольким договорам*, в частности, если имели место затраты, связанные с доставкой материалов. В таких случаях фактическая стоимость материальных запасов будет сначала собираться по дебету счетов:

– **106 24** «Вложения в материальные запасы – особо ценное движимое имущество учреждения»;

– **106 34** «Вложения в материальные запасы – иное движимое имущество учреждения»;

– **106 44** «Вложения в материальные запасы – предметы лизинга».

А уже после отнесения на указанные счета составляющих фактической стоимости она будет отражена по дебету соответствующего счета **105 00 «Материальные запасы»**.

Отражение на счетах учета операций по приобретению материальных запасов зависит от содержания договора купли-продажи. Если в договоре помимо закупки материальных запасов указана их доставка, то вся сумма, уплаченная по договору, будет учтена по подстатье **340 «Увеличение стоимости материальных запасов» КОСГУ**. Так будет даже в том случае, если стоимость доставки выделена отдельно. Если же для доставки материальных запасов учреждение заключает с контрагентом отдельный договор, то расходы по нему необходимо оплачивать по подстатье **222 «Транспортные услуги» КОСГУ**.

На практике может возникнуть ситуация, при которой одним транспортом доставляют разные группы материальных запасов или различные материальные запасы из одной группы, например, медикаменты и перевязочные средства. В этом случае стоимость транспортных услуг должна быть распределена между видами материалов на основании стоимости материальных ценностей.

Учет некоторых видов материальных запасов регулируют *специальные нормативные документы*, требования которых необходимо соблюдать:

1) приказ Минздрава СССР от 02.06.1987 г. № 747, утвердивший Инструкцию по учету медикаментов, перевязочных средств и изделий медицинского назначения в лечебно-профилактических учреждениях здравоохранения, регламентирует учет *изделий медицинского назначения*;

2) приказ Минздрава СССР от 03.07.1968 г. № 523 «О порядке хранения, учета, прописывания, отпуска и применения ядовитых, наркотических и сильнодействующих лекарственных средств» определяет особенности учета *ядовитых и сильнодействующих лекарственных препаратов*;

3) приказ Минздрава России от 12.11.1997 г. № 330 «О мерах по улучшению учета, хранения, выписывания и использования наркотических средств и психотропных веществ» дополнительно применяется при учете *наркотических лекарственных средств*;

4) приказ Минздрава СССР от 05.05.1983 г. № 530, утвердивший Инструкцию по учету продуктов питания в лечебно-профилактических и других учреждениях здравоохранения применяется для учета *продуктов питания, продовольственных пайков, молочных смесей, лечебно-профилактического питания* и т.д.;

5) методика учета сырья, товаров и производства в предприятиях массового питания, утвержденная Роскомторгом 12.08.1994 г. № 1-1098/32-2 также дополняет особенности учета *продуктов питания, продовольственных пайков, молочных смесей, лечебно-профилактического питания* и т.д.;

6) распоряжение Минтранса России от 14.03.2008 г. № АМ-23-р «Нормы расхода топлив и смазочных материалов на автомобильном транспорте» необходимо для правильного учета *горюче-смазочных материалов*.

Бухгалтерские записи по поступлению материальных запасов представлены в таблице 16.

**Таблица 16 – Бухгалтерские записи по отражению поступления материальных запасов**

Дебет 1	Кредит 2	Содержание операции 3
0 105 00 340 «Увеличение стоимости материальных запасов» (по видам запасов)	0 302 34 730 «Увеличение кредиторской задолженности по приобретению материальных запасов»	Приняты к учету материальные запасы, приобретенные (изготовленные) по договору с поставщиком (подрядчиком)
0 105 00 340 «Увеличение стоимости материальных запасов» (по видам запасов)	0 106 24 340 «Увеличение вложений в материальные запасы – особо ценное движимое имущество учреждения»	Приняты к учету материальные запасы, приобретенные (изготовленные) по нескольким договорам с поставщиками (подрядчиками), а также созданные собственными силами
	0 106 34 340 «Увеличение вложений в материальные запасы – иное движимое имущество учреждения»	
0 105 00 340 «Увеличение стоимости материальных запасов» (по видам запасов)	0 208 34 660 «Уменьшение дебиторской задолженности подотчетных лиц по приобретению материальных запасов»	Приняты к учету материальные запасы, приобретенные через подотчетное лицо
0 105 00 340 «Увеличение стоимости материальных запасов» (по видам запасов)	0 304 04 340 «Внутриведомственные расчеты по приобретению материальных запасов»	Приняты к учету материальные запасы (по фактической стоимости), поступившие в рамках движения объектов между головным учреждением, обособленными подразделениями (филиалами) при закреплении права оперативного управления
4 105 00 340 «Увеличение стоимости материальных запасов» (по видам запасов)	4 401 10 180 «Прочие доходы»	Приняты к учету безвозмездно полученные материальные запасы, поступившие от органов власти, государственных и муниципальных учреждений при закреплении права оперативного управления

## Продолжение таблицы 16

1	2	3
2 105 00 340 «Увеличение стоимости материальных запасов» (по видам запасов)	2 401 10 180 «Прочие доходы»	Приняты к учету безвозмездно полученные материальные запасы, поступившие от граждан, коммерческих и некоммерческих организаций (кроме государственных и муниципальных учреждений)
2 105 00 340 «Увеличение стоимости материальных запасов» (по видам запасов)	2 401 10 152 «Доходы от поступлений от наднациональных организаций и правительств иностранных государств»	Приняты к учету безвозмездно полученные материальные запасы, поступившие от наднациональных организаций, правительств иностранных государств
2 105 00 340 «Увеличение стоимости материальных запасов» (по видам запасов)	2 401 10 153 «Доходы от поступления от международных финансовых организаций»	Приняты к учету безвозмездно полученные материальные запасы, поступившие от международных организаций
0 105 44 340 «Увеличение стоимости строительных материалов – предметов лизинга»	0 302 34 730 «Увеличение кредиторской задолженности по приобретению материальных запасов»	Приняты к учету материальные запасы по фактической стоимости, сформированной при их приобретении по договору лизинга (стоимость формируется в рамках одного договора)
0 105 46 340 «Увеличение стоимости прочих материальных запасов – предметов лизинга»		
0 105 44 340 «Увеличение стоимости строительных материалов – предметов лизинга»	0 106 44 340 «Увеличение вложений в материальные запасы – предметы лизинга»	Приняты к учету материальные запасы по фактической стоимости, сформированной при их приобретении по договору лизинга (стоимость формируется в рамках нескольких договоров)
0 105 46 340 «Увеличение стоимости прочих материальных запасов – предметов лизинга»		
0 105 00 340 «Увеличение стоимости материальных запасов» (по видам запасов)	0 401 10 172 «Доходы от операций с активами»	Приняты к учету материальные запасы по текущей оценочной стоимости, полученные от ликвидации (разборки, утилизации) основных средств
		Приняты к учету материальные запасы, поступившие от виновного лица при возмещении ущерба в натуральной форме

1	2	3
0 105 00 340 «Увеличение стоимости материальных запасов» (по видам запасов)	0 401 10 180 «Прочие доходы»	<p>Приняты к учету материальные запасы по текущей оценочной стоимости, остающиеся в распоряжении учреждения от проведения демонтажных и (или) ремонтных работ</p> <p>Приняты к учету материальные запасы по текущей оценочной стоимости, выявленные в качестве излишков при инвентаризации</p>
0 105 00 340 «Увеличение стоимости материальных запасов» (по видам запасов)	0 105 00 340 «Увеличение стоимости материальных запасов» (по видам запасов)	Отражено внутреннее перемещение материальных запасов

### 3.3 Учет выбытия материальных запасов

Основными направлениями использования материальных запасов являются:

- расходование для обеспечения деятельности учреждения;
- передача для изготовления продукции, выполнения работ или оказания услуг (для дальнейшей реализации в рамках приносящей доход деятельности);
- списание на создание основных средств или нематериальных активов учреждения.

Кроме того, учреждение может реализовать излишние и неиспользуемые материальные запасы, если поступление таких доходов предусмотрено Планом финансово-хозяйственной деятельности. Например, продажа металлолома, остающегося после списания основных средств или других нефинансовых активов, реализация трудовых книжек, вкладышей к ним и т.д.

Вне зависимости от того, каковы цели применения запасов, важной задачей бухгалтера является верно определить стоимость их списания и, следовательно, правильно рассчитать величину материальных расходов учреждения.

Для *оценки* материальных запасов при различных вариантах их *выбытия* учреждения имеют право применять один из следующих способов:

- по фактической стоимости каждой единицы;
- по средней фактической стоимости.

Выбранный способ учета в целом или по каждой группе (виду) материальных запасов должен быть определен в учетной политике, и его следует применять неизменно в течение всего финансового года.

Способ *по фактической стоимости каждой единицы* применяется к материальным запасам, используемым в учреждении в особом порядке (драгоценные металлы, драгоценные камни, ювелирные и иные ценности и т.п.), или к тем, которые не могут обычным образом заменять друг друга.

При использовании способа *по средней фактической стоимости* расчет

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

Следует особо отметить, что такой вариант расчета средней стоимости списания именуют еще *средней скользящей*, т.к. на каждую дату (а не за месяц в целом, как при способе средней взвешенной) выбытия материальных запасов рассчитывается своя величина средней стоимости активов по конкретной группе или виду.

Бухгалтерские записи по выбытию материальных запасов представлены в таблице 17.

**Таблица 17 – Бухгалтерские записи по отражению выбытия материальных запасов**

Дебет 1	Кредит 2	Содержание операции 3
<i>Списание материальных запасов на нужды учреждения</i>		
0 401 20 272 «Расходование материальных запасов»	0 105 00 440 «Уменьшение стоимости материальных запасов» (по видам запасов)	Списаны материальные запасы: –на нужды учреждения; –составившие потери в объеме норм естественной убыли;
0 109 00 272 «Затраты на изготовление готовой продукции, выполнение работ, услуг» (в части материальных запасов)	0 105 00 440 «Уменьшение стоимости материальных запасов» (по видам запасов)	–являющиеся пришедшими в негодность предметами мягкого инвентаря и посуды
0 106 00 310 «Увеличение вложений в основные средства» (по видам основных средств)		
0 106 00 320 «Увеличение вложений в нематериальные активы» (по видам нематериальных активов)	0 105 00 440 «Уменьшение стоимости материальных запасов» (по видам запасов)	Списаны материальные запасы для изготовления нефинансовых активов
0 106 00 340 «Увеличение вложений в материальные запасы» (по видам запасов)		
0 401 10 172 «Доходы от операций с активами»	0 105 00 440 «Уменьшение стоимости материальных запасов» (по видам запасов)	Списаны проданные материальные запасы (за исключением готовой продукции и товаров)

1	2	3
<i>Выбытие материальных запасов при принятии решения об их списании комиссией по поступлению и выбытию активов</i>		
0 401 10 172 «Доходы от операций с активами»	0 105 00 440 «Уменьшение стоимости материальных запасов» (по видам запасов)	Списаны материальные запасы, пришедшие в негодность вследствие физического износа Списаны материальные запасы вследствие выбытия помимо воли учреждения (при выявленных недостатках, хищениях, уничтожении при террористических актах)
0 401 20 273 «Чрезвычайные расходы по операциям с активами»	0 105 00 440 «Уменьшение стоимости материальных запасов» (по видам запасов)	Списаны материальные запасы, пришедшие в негодность вследствие стихийных и иных бедствий, опасного природного явления, катастрофы
<i>Безвозмездная передача материальных запасов в порядке, предусмотренном законодательством</i>		
0 304 04 340 «Внутриведомственные расчеты по приобретению материальных запасов»	0 105 00 440 «Уменьшение стоимости материальных запасов» (по видам запасов)	Списаны материальные запасы, переданные в рамках расчетов между головным учреждением, обособленными подразделениями (филиалами)
0 401 20 241 «Расходы на безвозмездные перечисления государственным и муниципальным организациям»	0 105 00 440 «Уменьшение стоимости материальных запасов» (по видам запасов)	Списаны материальные запасы, переданные органу власти, государственному (муниципальному) учреждению, в том числе при прекращении права оперативного управления (изъятии из оперативного управления)
0 401 20 242 «Расходы на безвозмездные перечисления организациям, за исключением государственных и муниципальных организаций»	0 105 00 440 «Уменьшение стоимости материальных запасов» (по видам запасов)	Списаны материальные запасы, переданные иным организациям (за исключением государственных и муниципальных учреждений)
0 401 20 252 «Расходы на перечисления наднациональным организациям и правительствам иностранных государств»	0 105 00 440 «Уменьшение стоимости материальных запасов» (по видам запасов)	Списаны материальные запасы, переданные наднациональным организациям и иностранным государствам
0 401 20 253 «Расходы на перечисления международным организациям»	0 105 00 440 «Уменьшение стоимости материальных запасов» (по видам запасов)	Списаны материальные запасы, переданные международным организациям



1	2	3
0 215 31 530 «Увеличение вложений в акции»	0 105 00 440 «Уменьшение стоимости материальных запасов» (по видам запасов)	Списаны материальные запасы, переданные в качестве вклада в уставный капитал другой организации (в соответствии с действующим законодательством)
0 215 34 530 «Увеличение вложений в иные формы участия в капитале»		

### 3.4 Инвентаризация материальных запасов. Учет излишков и недостач, выявленных при инвентаризации

Основополагающим нормативным документом, определяющим порядок проведения инвентаризации, в том числе материальных запасов, является *приказ Минфина России «Об утверждении Методических указаний по инвентаризации имущества и финансовых обязательств» от 13.06.1995 г. № 49* (далее – Указания по инвентаризации).

В соответствии с п. 1.5 Указаний по инвентаризации *проведение инвентаризации обязательно* в следующих случаях:

- при передаче имущества в аренду, выкупе, продаже, а также при преобразовании государственного или муниципального унитарного предприятия;
- перед составлением годовой бухгалтерской отчетности;
- при смене материально ответственных лиц;
- при выявлении фактов хищения, злоупотребления или порчи имущества;
- в случае стихийного бедствия, пожара или других чрезвычайных ситуаций, вызванных экстремальными условиями;
- при реорганизации или ликвидации организации;
- в других случаях, предусмотренных законодательством РФ. Например, инвентаризация драгоценных металлов и драгоценных камней при их производстве, использовании и обращении, а также в ломе и отходах, образующихся при использовании драгоценных металлов и драгоценных камней, проводится два раза в год (по состоянию на 1 января и на 1 июля). Это указано в Правилах учета и хранения драгоценных металлов, драгоценных камней и продукции из них, а также ведения соответствующей отчетности, утвержденных постановлением Правительства России от 28.09.2000 г. № 731).

Кроме того, учреждение должно предусмотреть даты *планового проведения инвентаризации* для различных видов активов и обязательств. Как правило, такие плановые сроки устанавливаются в учетной политике.

Для проведения инвентаризации в организации создается *постоянно действующая инвентаризационная комиссия*. При большом объеме работ для одновременного проведения инвентаризации имущества и финансовых обязательств могут быть созданы *рабочие инвентаризационные комиссии* (п. 2.2 Указаний по инвентаризации). Причем в организациях, у которых есть филиалы, представительства, иные обособленные структурные подразделения, осуществляющие деятельность вне местонахождения головной организации,

целесообразно создавать инвентаризационные комиссии *по каждому обособленному подразделению* (местонахождению имущества, учет которого обособлен). При этом в состав инвентаризационных комиссий могут включаться только представители обособленных структурных подразделений. В работе таких комиссий также могут принимать участие представители головной организации.

Порядок работы и объем функций, возлагаемых на постоянно действующую инвентаризационную комиссию, целесообразно установить в специально разработанном и утвержденном положении, которое необходимо закрепить в качестве приложения к учетной политике организации.

**Состав** постоянно действующей и рабочих инвентаризационных комиссий **утверждает руководитель** организации своим приказом, распоряжением, иным документом (п. 2.3 Указаний по инвентаризации).

**До начала проверки** фактического наличия имущества инвентаризационной комиссии нужно получить последние на момент инвентаризации приходные и расходные документы или отчеты о движении материальных ценностей и денежных средств.

Председатель инвентаризационной комиссии визирует все приходные и расходные документы, приложенные к реестрам (отчетам), с указанием «до инвентаризации на “...” (дата)», что должно служить бухгалтерии основанием для определения остатков имущества к началу инвентаризации по учетным данным.

Материально ответственные лица дают расписки о том, что к началу инвентаризации все расходные и приходные документы на имущество сданы в бухгалтерию или переданы комиссии и все ценности, поступившие на их ответственность, оприходованы, а выбывшие – списаны в расход. Аналогичные расписки дают и лица, имеющие подотчетные суммы на приобретение ценностей или доверенности на получение имущества. Такие расписки являются частью инвентаризационных описей, например, **Инвентаризационной описи (сличительной ведомости) по объектам нефинансовых активов** (ф. 0504087), в которой и отражают результаты, полученные в ходе сравнения учетных и фактических остатков материальных запасов.

Руководитель учреждения должен создать условия, обеспечивающие полную и точную проверку фактического наличия имущества в установленные сроки, а именно обеспечить достаточным количеством рабочих для перевешивания и перемещения грузов, технически исправным весовым хозяйством, измерительными и контрольными приборами, мерной тарой.

Проверка фактического наличия имущества производится **при обязательном участии материально ответственных лиц**. Если активы хранятся у одного материально ответственного лица, но в разных изолированных помещениях, инвентаризация проводится последовательно по местам хранения. После проверки ценностей вход в помещение опломбируется, а комиссия переходит в следующее помещение.

Фактическое наличие имущества при инвентаризации определяют путем обязательного подсчета, взвешивания, обмера. А наличие ценностей, храня-

щихся в неповрежденной упаковке поставщика, устанавливается на основании имеющихся документов. Однако при этом все же необходимо вскрыть некоторые ценности (их упаковку), выборочно проверив наличие в них материально-производственных запасов.

Инвентаризационная комиссия должна обеспечить полноту и точность внесения в описи данных о фактических остатках активов, а также правильность и своевременность оформления материалов инвентаризации.

Наименования инвентаризируемых ценностей и объектов, их количество указывают в описях по номенклатуре и в единицах измерения, принятых в учете. **Тара** отражается в описи по видам, целевому назначению и качественному состоянию (новая, бывшая в употреблении, требующая ремонта и т.д.). Тару, пришедшую в негодность, в инвентаризационную опись не включают. По ней составляется акт на списание, в котором указывают причины, по которым тара испортилась.

Инвентаризация материально-производственных запасов, которые находятся **в пути, отгружены, но не оплачены** в срок покупателями, **хранятся на складах других организаций**, проводится путем проверки сумм, числящихся на соответствующих счетах бухгалтерского учета.

На материальные запасы, находящиеся на ответственном хранении, составляются **отдельные описи**. Отдельные инвентаризационные описи формируют также на **запасы, поступившие в период проведения инвентаризации**. Следует учитывать, что материальные ценности, поступившие во время инвентаризации, до ее окончания не приходуются. Они принимаются материально ответственными лицами в присутствии членов инвентаризационной комиссии и заносятся в отдельную опись с наименованием **«Товарно-материальные ценности, поступившие во время инвентаризации»**. Председатель комиссии или по его поручению член комиссии на приходном документе за своей подписью ставит визу «После инвентаризации». Когда инвентаризация закончится, эти ценности приходуются по реестру или товарному отчету (п. 3.18 Указаний по инвентаризации).

На каждой странице описи указывают прописью число порядковых номеров материальных ценностей и общий итог количества в натуральных показателях, записанных на данной странице, вне зависимости от того, в каких единицах измерения (штуках, килограммах, метрах и т.д.) эти ценности показаны.

Инвентаризационные описи могут быть заполнены как с использованием средств вычислительной и другой техники, так и ручным способом (п. 2.9 Указаний по инвентаризации). При рукописном способе заполнения описи чернилами или шариковой ручкой записи должны быть сделаны четко и ясно, без помарок и подчисток.

Допущенные **ошибки исправляются корректурным методом**: неправильные записи зачеркиваются, и над ними проставляются правильные. При этом исправления должны быть оговорены и подписаны всеми членами инвентаризационной комиссии и материально ответственными лицами.

Все незаполненные строки в описях должны быть прочеркнуты. На последней странице описи должна быть сделана отметка о проверке цен, такси-

ровки и подсчета итогов за подписями лиц, производивших проверку.

Описи подписывают **все члены инвентаризационной комиссии и материально ответственные лица**. В конце проверки на титульном листе описи материально ответственные лица дают расписку, подтверждающую проверку комиссией имущества в их присутствии, об отсутствии к членам комиссии каких-либо претензий и принятии перечисленного в описи имущества на ответственное хранение.

При проверке фактического наличия имущества в случае смены материально ответственных лиц лица, принявшие имущество, расписываются в описи в получении, а сдавшие – в сдаче имущества.

Если инвентаризация имущества проводится **в течение нескольких дней**, то помещения, где хранятся материальные ценности, при уходе инвентаризационной комиссии должны быть опечатаны. Во время перерывов в работе инвентаризационных комиссий (в обед, ночное время, по другим причинам) описи должны храниться в ящике (шкафу, сейфе) в закрытом помещении, где проводится инвентаризация.

По окончании инвентаризации могут проводиться **контрольные проверки** правильности проведения инвентаризации. Это следует делать с участием членов инвентаризационных комиссий и материально ответственных лиц обязательно до открытия склада, кладовой, секции и т.п., где проводилась инвентаризация.

**Отпуск материальных запасов в процессе инвентаризации** производится только в исключительных случаях. Например, когда инвентаризация длится довольно долго. При этом на отпуск ценностей необходимо разрешение руководителя и главного бухгалтера организации. Материально ответственные лица отпускают указанные ценности только в присутствии членов инвентаризационной комиссии.

Во время инвентаризации эти ценности не списываются. Согласно п. 3.19 Указаний по инвентаризации, они отражаются в отдельной описи с наименованием **«Товарно-материальные ценности, отпущенные во время инвентаризации»**. Одновременно председатель комиссии (или по его поручению член комиссии) на расходном документе ставит отметку «После инвентаризации». По окончании инвентаризации по этим ценностям оформляются документы на списание.

Излишки или недостачу, выявленные в ходе инвентаризации, отражают в **Ведомости расхождений по результатам инвентаризации** (ф. 0504092). Здесь фиксируют расхождения по каждому объекту учета в количественном и стоимостном выражении. На основании данного документа оформляют **Акт о результатах инвентаризации** (ф. 0504835).

**Излишки** нефинансовых активов, в том числе материальных запасов, выявленные при проведении инвентаризации активов, принимаются к бухгалтерскому учету в составе прочих доходов текущего периода по их **текущей оценочной стоимости**, установленной для целей бухгалтерского учета на дату принятия к бухгалтерскому учету (п. 31 Инструкции № 157н).

При выявлении **недостач** материальные запасы списываются на основа-

нии Акта о результатах инвентаризации. При этом стоимость материальных ценностей относят на уменьшение финансового результата текущего финансового года с одновременным предъявлением виновным лицам суммы причиненного ущерба (п. 112 Инструкции № 157н).

Существует различие в том, как именно производить отражение в учете недостач, потерь и хищений, которые в своей основе имели различные причины. Так, списание потерь материальных запасов, пришедших в негодность вследствие стихийных и иных бедствий, опасного природного явления, катастрофы, бухгалтер необходимо отразить по дебету счета **401 20 273 «Чрезвычайные расходы по операциям с активами»**. Во всех остальных случаях, в том числе в случаях уничтожения запасов в результате террористических актов или иных действий, произведенных вне зависимости от воли учреждения как правообладателя, недостачи и хищения следует списывать в дебет счета **401 10 172 «Доходы от операций с активами»** как уменьшение доходов.

Для правильного отражения недостач следует также помнить, что для ряда видов материальных запасов введены **нормы естественной убыли**. Например, для лекарств они установлены приказом Минздрава России от 20.07.2001 г. № 284 «Об утверждении норм естественной убыли лекарственных средств и изделий медицинского назначения в аптечных организациях независимо от организационно-правовой формы и формы собственности». Таким образом, в рамках этих норм недостачу целесообразно списать как естественную убыль. Основанием для такой операции будет служить распоряжение руководителя. При этом нормы убыли применяются лишь **при выявлении фактических недостач** (п. 5.1 Указаний по инвентаризации).

Суммы недостач сверх норм естественной убыли удерживаются **с виновных лиц**. Однако если виновные лица не установлены или суд отказал во взыскании убытков с них, то ущерб от недостачи материально-производственных запасов списывается на финансовый результат учреждения. При этом факт отсутствия виновных лиц (или отказ суда во взыскании ущерба, причиненного ими) целесообразно подтвердить соответствующими документами, например, решениями госорганов о приостановлении следствия или предварительного дознания, судебными решениями с отказом о взыскании ущерба с виновных лиц.

Бухгалтерские записи по отражению в учете результатов инвентаризации материальных запасов представлены в таблице 18.

**Таблица 18 – Бухгалтерские записи по отражению результатов инвентаризации материальных запасов**

Дебет	Кредит	Содержание операции
1	2	3
<i>Обнаружение в ходе инвентаризации излишков материальных запасов</i>		
0 105 00 340 «Увеличение стоимости материальных запасов» (по видам запасов)	0 401 10 180 «Прочие доходы»	Приняты к учету излишки материальных запасов, обнаруженные в ходе инвентаризации, по их текущей оценочной стоимости

1	2	3
<i>Обнаружение в ходе инвентаризации недостач, потерь, хищений материальных запасов</i>		
0 401 20 272 «Расходование материальных запасов»	0 105 00 440 «Уменьшение стоимости материальных запасов» (по видам запасов)	Списана естественная убыль материальных запасов в пределах установленных норм
0 401 20 273 «Чрезвычайные расходы по операциям с активами»	0 105 00 440 «Уменьшение стоимости материальных запасов» (по видам запасов)	Списана балансовая стоимость материальных запасов, пришедших в негодность вследствие стихийных и иных бедствий, опасного природного явления, катастрофы
0 401 10 172 «Доходы от операций с активами»	0 105 00 440 «Уменьшение стоимости материальных запасов» (по видам запасов)	Списана балансовая стоимость материальных запасов в случаях недостачи и хищения, а также их уничтожения в результате террористических актов или иных действий, произведенных вне зависимости от воли учреждения как правообладателя
0 209 74 560 «Увеличение дебиторской задолженности по ущербу материальных запасов»	0 401 10 172 «Доходы от операций с активами»	Начислена задолженность по выявленной недостаче материальных запасов на виновное лицо исходя из рыночной стоимости утраченных ценностей
0 105 00 340 «Увеличение стоимости материальных запасов» (по видам запасов)	0 401 10 172 «Доходы от операций с активами»	Приняты к учету материальные запасы, поступившие от виновного лица в случае возмещения ущерба в натуральной форме

### 3.5 Учет готовой продукции

Готовую продукцию учитывают в составе материально-производственных запасов на счетах **105 27 «Готовая продукция – особо ценное движимое имущество учреждения»<sup>11</sup>**, **105 37 «Готовая продукция – иное движимое имущество учреждения»**.

В качестве показателей учета готовой продукции выделяют следующие:

- **натуральные** – применяются при количественном учете готовой продукции, характеризуют ее физические свойства (объем, вес и т.д.);
- **условно-натуральные** – с помощью определенных коэффициентов ко-

<sup>11</sup> В схемах бухгалтерских записей по учету готовой продукции в этом пункте будет использоваться только счет 105 37.

личество готовой продукции пересчитывают в условные единицы (вес, сорт) для обобщения данных по учету однородной продукции;

– **стоимостные** – характерным показателем является объем готовой продукции, которая предназначена для продажи.

Первичным документом по принятию к учету готовой продукции является **Требование-накладная** (ф. 0504204). Этим же документом оформляют операции по сдаче на склад или в кладовую остатков из производства неизрасходованных материалов, если они ранее были получены по требованию, а также сдачу отходов и брака. Списание готовой продукции при ее отпуске покупателю отражается на основании **Накладной на отпуск материалов на сторону** (ф. 0504205).

Аналитический учет готовой продукции ведется с помощью **Карточки количественно-суммового учета материальных ценностей** (ф. 0504041). Учет операций по приходу и расходу готовой продукции, перемещению внутри учреждения отражают в регистре **«Журнал операций по выбытию и перемещению нефинансовых активов»**.

Корреспонденция счетов при отражении расходов на изготовление готовой продукции в учреждениях та же, что и при оказании ими услуг. Разница в том, что готовую продукцию, прошедшую все стадии изготовления, необходимо поставить на учет.

**На дату выпуска** продукции (на дату принятия к учету) готовая продукция принимается к учету **по плановой (нормативно-плановой) себестоимости**. По окончании месяца определяют **фактическую себестоимость** готовой продукции исходя из затрат, связанных с изготовлением этих активов.

Возникающие **отклонения между плановой и фактической** себестоимостью списывают в зависимости от того, была ли эта продукция на конец месяца продана (списана вследствие естественной убыли, брака, порчи, недостачи) или продолжает находиться на складе. В первом случае разницу относят **на увеличение (уменьшение) финансового результата текущего финансового года**, во втором случае – **на увеличение (уменьшение) остатка готовой продукции**.

Продажа готовой продукции осуществляется по рыночной стоимости и может подлежать обложению НДС и налогом на прибыль в том случае, если данная деятельность облагается указанными налогами. Операции, связанные с продажей готовой продукции, отражаются с использованием счета **401 10 130 «Доходы от платных услуг»**.

Бухгалтерские записи по отражению в учете изготовления, выпуска, продажи и прочих операций с готовой продукцией представлены в таблице 19.

**Таблица 19 – Бухгалтерские записи по отражению операций с готовой продукцией**

Дебет	Кредит	Содержание операции
1	2	3
<i>Формирование фактической себестоимости готовой продукции</i>		
0 109 60 211 «Затраты на заработную плату в себестоимости готовой продукции, работ, услуг»	0 302 11 730 «Увеличение кредиторской задолженности по заработной плате»	Начисленная работникам заработная плата отнесена в себестоимость готовой продукции
0 109 60 213 «Затраты на начисления на выплаты по оплате труда в себестоимости готовой продукции, работ, услуг»	0 303 10 730 «Увеличение кредиторской задолженности по страховым взносам на обязательное пенсионное страхование на выплату страховой части трудовой пенсии»	Сумма начисленных с заработной платы работников страховых взносов в ПФР (22%) отнесена в себестоимость готовой продукции
0 109 60 213 «Затраты на начисления на выплаты по оплате труда в себестоимости готовой продукции, работ, услуг»	0 303 02 730 «Увеличение кредиторской задолженности на обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством»	Сумма начисленных с заработной платы работников страховых взносов в ФСС (2,9%) отнесена в себестоимость готовой продукции
0 109 60 213 «Затраты на начисления на выплаты по оплате труда в себестоимости готовой продукции, работ, услуг»	0 303 07 730 «Увеличение кредиторской задолженности по страховым взносам на обязательное медицинское страхование в ФФОМС»	Сумма начисленных с заработной платы работников страховых взносов в ФФОМС (5,1%) отнесена в себестоимость готовой продукции
0 109 60 213 «Затраты на начисления на выплаты по оплате труда в себестоимости готовой продукции, работ, услуг»	0 303 06 730 «Увеличение кредиторской задолженности по обязательному социальному страхованию от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний»	Сумма начисленных с заработной платы работников страховых взносов на обязательное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний в ФСС ( $\geq 0,2\%$ ) отнесена в себестоимость готовой продукции
0 109 60 272 «Расходование материальных запасов в себестоимости готовой продукции, работ, услуг»	0 105 00 440 «Уменьшение стоимости материальных запасов» (по видам запасов)	Списаны на себестоимость готовой продукции материальные запасы, использованные при ее производстве
0 109 60 271 «Амортизация основных средств и нематериальных активов в себестоимости готовой продукции, работ, услуг»	0 104 34 410 «Уменьшение за счет амортизации стоимости машин и оборудования – иного движимого имущества учреждения»	Включена в себестоимость готовой продукции сумма амортизации оборудования, используемого при ее производстве



1	2	3
<i>Принятие к учету готовой продукции</i>		
0 105 37 340 «Увеличение стоимости готовой продукции – иного движимого имущества учреждения» (нормативная себестоимость)	0 109 60 000 «Затраты на изготовление готовой продукции, выполнение работ, услуг»	Отражено поступление готовой продукции на склад по нормативной себестоимости (в течение отчетного месяца по мере выпуска)
0 105 37 340 «Увеличение стоимости готовой продукции – иного движимого имущества учреждения» (отклонения)	0 109 60 000 «Затраты на изготовление готовой продукции, выполнение работ, услуг»	Отражено превышение фактической себестоимости готовой продукции над плановой (в конце отчетного месяца)
0 105 37 340 «Увеличение стоимости готовой продукции – иного движимого имущества учреждения» (отклонения)	0 109 60 000 «Затраты на изготовление готовой продукции, выполнение работ, услуг»	Сторнировано превышение плановой себестоимости готовой продукции над фактической (в конце отчетного месяца)
<i>Продажа готовой продукции</i>		
0 205 31 560 «Увеличение дебиторской задолженности по доходам от оказания платных работ, услуг»	0 401 10 130 «Доходы от оказания платных услуг»	Начислен доход от продажи готовой продукции
0 401 10 130 «Доходы от оказания платных услуг»	0 303 04 730 «Увеличение кредиторской задолженности по НДС»	Начислен НДС с продажи готовой продукции в рамках деятельности, облагаемой НДС
0 401 10 130 «Доходы от оказания платных услуг»	0 105 37 440 «Уменьшение стоимости готовой продукции – иного движимого имущества учреждения»	Отражено списание проданной готовой продукции по нормативной себестоимости
0 401 10 130 «Доходы от оказания платных услуг»	0 109 60 000 «Затраты на изготовление готовой продукции, выполнение работ, услуг»	Отражено превышение фактической себестоимости проданной готовой продукции над плановой (в конце отчетного месяца)
0 401 10 130 «Доходы от оказания платных услуг»	0 109 60 000 «Затраты на изготовление готовой продукции, выполнение работ, услуг»	Сторнировано превышение плановой себестоимости проданной готовой продукции над фактической (в конце отчетного месяца)
0 201 11 510 «Поступления денежных средств учреждения на лицевые счета в органе казначейства»	0 205 31 660 «Уменьшение дебиторской задолженности по доходам от оказания платных работ, услуг»	Отражено поступление от покупателя выручки от продажи готовой продукции

1	2	3
<i>Прочие операции с готовой продукцией</i>		
0 105 00 340 «Увеличение стоимости материальных запасов» (по видам запасов)	0 105 37 440 «Уменьшение стоимости готовой продукции – иного движимого имущества учреждения»	Готовая продукция по фактической стоимости переведена в состав иных материальных запасов в целях дальнейшего использования для нужд учреждения
0 101 00 310 «Увеличение стоимости основных средств» (по видам основных средств)	0 105 37 440 «Уменьшение стоимости готовой продукции – иного движимого имущества учреждения»	Готовая продукция по фактической стоимости переведена в состав основных средств в целях дальнейшего использования для нужд учреждения

### 3.6 Учет товаров

Товары в бюджетном учреждении учитывают в составе материальных запасов, которые приобретены или получены от других юридических или физических лиц для продажи. Они принимаются к учету *по фактической себестоимости*.

Учреждениям, занимающимся *розничной торговлей*, разрешается производить оценку приобретенных товаров *по продажным ценам*. В этом случае разница между продажными и покупными ценами учитывается с обособленным учетом торговой наценки (торговой скидки).

Для отражения на счетах бухгалтерского учета операций по приобретению и продаже товаров применяют следующие счета:

- **105 38 «Товары – иное движимое имущество учреждения»;**
- **105 39 «Наценка на товары – иное движимое имущество учреждения».**

Аналитический учет товаров, переданных на продажу, осуществляют в разрезе материально ответственных лиц и мест реализации в порядке, установленном учреждением в рамках формирования учетной политики. Аналитический учет товаров, приобретенных для продажи, можно вести с использованием **Карточки количественно-суммового учета материальных ценностей** (ф. 0504041).

Списание товаров при их отпуске покупателю отражается, как и в случае с готовой продукцией, на основании **Накладной на отпуск материалов на сторону** (ф. 0504205).

Изменение фактической стоимости товара до продажной цены отражают на счете **105 39 «Наценка на товары – иное движимое имущество учреждения»**. На данном счете обобщают информацию о торговых наценках (торговых скидках) на товары в учреждениях, которые осуществляют розничную торговлю и в соответствии с учетной политикой ведут учет товаров по продажным ценам.

Увеличение стоимости товаров в продаже (торговом зале) за счет торговой наценки отражают по *дебету счета 105 38 340* «Увеличение стоимости товаров – иного движимого имущества учреждения» и по *кредиту счета 105 39 340* «Увеличение за счет наценки стоимости товаров – иного движимого имущества учреждения».

Суммы торговых наценок (скидок) по товарам, реализованным, отпущенным или списанным с бухгалтерского учета вследствие их естественной убыли, брака, порчи, недостачи и т.п., на основании первичных учетных документов – *Бухгалтерской справки* (ф. 0504833) с приложением расчета реализованного наложения отражаются *в уменьшение финансового результата текущего финансового года*.

Относящиеся к нереализованным товарам суммы наценок (скидок) могут уточняться по результатам инвентаризации (на основании инвентаризационных описей) путем определения полагающейся в соответствии с установленными учреждением размерами сумм наценок (скидок) на соответствующие товары.

Бухгалтерские записи по отражению в учете операций с товарами представлены в таблице 20.

**Таблица 20 – Бухгалтерские записи по отражению операций с товарами**

Дебет	Кредит	Содержание операции
1	2	3
<i>Приобретение товаров и передача их на реализацию, в том числе при учете по продажным ценам</i>		
0 105 38 340 «Увеличение стоимости товаров – иного движимого имущества учреждения»	0 302 34 730 «Увеличение кредиторской задолженности по приобретению материальных запасов»	Отражено поступление товаров от поставщика по покупной стоимости
0 210 12 560 «Увеличение дебиторской задолженности по НДС по приобретенным материальным ценностям, работам, услугам»	0 302 34 730 «Увеличение кредиторской задолженности по приобретению материальных запасов»	Отражен «входной» НДС, предъявленный поставщиком за приобретенные товары
0 303 04 830 «Уменьшение кредиторской задолженности по НДС»	0 210 12 660 «Уменьшение дебиторской задолженности по НДС по приобретенным материальным ценностям, работам, услугам»	Сумма «входного» НДС предъявлена к вычету
0 302 34 830 «Уменьшение кредиторской задолженности по приобретению материальных запасов»	0 201 11 610 «Выбытия денежных средств учреждения с лицевых счетов в органе казначейства»	Отражена оплата поставщику за приобретенные товары с лицевого счета учреждения
0 105 38 340 «Увеличение стоимости товаров – иного движимого имущества учреждения»	0 105 39 340 «Изменение за счет наценки стоимости товаров – иного движимого имущества учреждения»	Отражена торговая наценка на приобретенные товары ( <i>в случае, если учет ведется по продажным ценам</i> )

1	2	3
0 105 38 340 «Увеличение стоимости товаров – иного движимого имущества учреждения»	0 105 38 340 «Увеличение стоимости товаров – иного движимого имущества учреждения»	Отражена передача товаров со склада учреждения на реализацию (в торговую точку учреждения)
<i>Продажа товаров, в том числе при учете по продажным ценам</i>		
0 205 31 560 «Увеличение дебиторской задолженности по доходам от оказания платных работ, услуг»	0 401 10 130 «Доходы от оказания платных услуг»	Начислен доход от реализации товаров по продажной цене, включая НДС
0 401 10 130 «Доходы от оказания платных услуг»	0 303 04 730 «Увеличение кредиторской задолженности по НДС»	Начислена задолженность по НДС с продажной стоимости товаров
0 401 10 130 «Доходы от оказания платных услуг»	0 105 38 440 «Уменьшение стоимости товаров – иного движимого имущества учреждения»	Списана покупная ( <i>продажная, если учет ведется по продажным ценам</i> ) стоимость реализованного товара
0 401 10 130 «Доходы от оказания платных услуг»		Сторнирована торговая наценка по проданным товарам ( <i>в случае, если учет ведется по продажным ценам</i> )
0 401 10 172 «Доходы от операций с активами»		0 105 39 340 «Изменение за счет наценки стоимости товаров – иного движимого имущества учреждения»
0 401 20 273 «Чрезвычайные расходы по операциям с активами»		Сторнирована торговая наценка по товарам, пришедшим в негодность вследствие стихийных бедствий ( <i>в случае, если учет ведется по продажным ценам</i> )
0 201 11 510 «Поступления денежных средств учреждения на лицевые счета в органе казначейства»	0 205 31 660 «Уменьшение дебиторской задолженности по доходам от оказания платных работ, услуг»	Поступили денежные средства от покупателя товаров на лицевой счет учреждения
0 201 34 510 «Поступления средств в кассу учреждения»		Поступили денежные средства от покупателя товаров в кассу учреждения

## Практические ситуации для решения

### Задача 3.1

Бюджетное учреждение (областная больница) за счет субсидии на выполнение государственного задания приобрело медикаменты на общую сумму 55 000 р., в том числе НДС 10%. Оплата производилась путем перечисления денежных средств поставщику с лицевого счета, открытого в казначействе.

Приобретенные медикаменты были в полном объеме переданы для осуществления деятельности учреждения. Отразить операции в учете, указать соответствующий код (коды) расходов (доходов) по КОСГУ.

### **Задача 3.2**

Бюджетное учреждение за счет средств от иной приносящей доход деятельности осуществляло приобретение строительных материалов. Данная деятельность облагается НДС на общих основаниях. К затратам, связанным с приобретением материалов, относились следующие:

- стоимость по договору с поставщиком – 97 940 р., в том числе НДС 18%;

- затраты на доставку до здания склада – 5 900 р., в том числе НДС 18%.

После принятия материалов к учету и размещения их на складе часть из них была утрачена в результате обвала крыши здания склада. В ходе инвентаризации было выяснено, что сумма потерь строительных материалов составила 23 000 р. Виновные лица в произошедшей ситуации выявлены не были. Отразить операции в учете, указать соответствующий код (коды) расходов (доходов) по КОСГУ.

### **Задача 3.3**

Бюджетное учреждение приобрело прочие материальные запасы стоимостью 25 000 р., в том числе НДС 18% за счет выделенной субсидии на иные цели (содержание имущества). Деятельность учреждения не облагается НДС. Отразить операции в учете.

### **Задача 3.4**

Бюджетное учреждение (больница) закупило два вида круп:

- 100 кг гречки по цене 60 р. за 1 кг, в том числе НДС 10%;

- 60 кг риса по цене 50 р. за 1 кг, в том числе НДС 10%.

Крупы были доставлены транспортной организацией за 1 180 р., в том числе НДС 18%. Деятельность учреждения не облагается НДС. Отразить операции в учете и рассчитать фактическую стоимость 1 кг крупы каждого вида.

### **Задача 3.5**

В рамках внебюджетной деятельности учреждение изготовило материалы. Затраты на изготовление составили:

- стоимость использованных прочих материалов – 8 000 р.;

- заработная плата работников, участвовавших в изготовлении материалов – 2 000 р.;

- страховые взносы – 30% от начисленной заработной платы, распределенные по соответствующим фондам;

- взносы в ФСС на страхование от несчастных случаев и профессиональных заболеваний – 0,2% от начисленной заработной платы, распределенные по соответствующим фондам.

Отразить операции в учете.

### **Задача 3.6**

В областной больнице с аптечного склада в отделение выданы медикаменты на сумму 50 000 р., приобретенные за счет средств ОМС. На основании первичных документов отделения следует, что были израсходованы медикаменты на сумму 40 000 р. В соответствии с учетной политикой учреждения данные расходы отнесены непосредственно на финансовый результат деятельности учреждения. Отразить операции в учете.

### **Задача 3.7**

Учреждение изготавливает измерительный прибор и приобретает для этого запасные части. Стоимость материалов, используемых при изготовлении прибора, составляет 1 180 р., в том числе НДС 18%. Материалы приобретены за счет субсидии на выполнение госзадания. Отразить операции в учете.

### **Задача 3.8**

Федеральное учреждение по распоряжению учредителя передает лекарственные препараты муниципальной больнице стоимостью 25 000 р. Отразить операции в учете.

### **Задача 3.9**

В ходе инвентаризации выявлены излишки хозяйственных материалов текущей оценочной стоимостью 300 р. Кроме того, была выявлена недостача продуктов питания на общую сумму 800 р., в том числе 50 р. – в пределах норм естественной убыли, 750 р. – сверх норм естественной убыли. Рыночная стоимость продуктов питания, которые относятся к недостаче сверх норм естественной убыли, составляет 770 р. Эта сумма была взыскана из заработной платы материально ответственного лица. Все материальные ценности, по которым были обнаружены расхождения в ходе инвентаризации, приобретались за счет субсидии на выполнение госзадания. Отразить операции в учете.

### **Задача 3.10**

В столовой бюджетного учреждения при проведении инвентаризации была выявлена недостача продуктов питания на сумму 48 200 р., которые приобретались за счет субсидии на выполнение государственного задания. Виновным в данной недостаче было признано материально ответственное лицо, которое обязалось возместить данный ущерб путем внесения недостающих продуктов. Отразить операции в учете, указать соответствующий код (коды) расходов (доходов) по КОСГУ.

### **Задача 3.11**

В мастерской учреждения за месяц было изготовлено 1 000 сувениров. За один сувенир мастеру начисляют 30 р. Страховые взносы составляют 30%, а взносы на обязательное страхование от несчастных случаев и профессиональных заболеваний – 0,2% от суммы начисленной зарплаты. Стоимость материала, расходуемого на изготовление одной единицы продукции, – 50 р. Ежемесячное начисление амортизации на оборудование мастерской – 1940 р.

Согласно договору, торговой организации продано 500 сувениров по цене 177 р./шт., в том числе НДС 18%. Нормативная себестоимость сувениров в соответствии с планом финансово-хозяйственной деятельности составляет 100 р. На склад учреждения готовые сувениры были приняты на сумму 92 200 р. (фактическая себестоимость, сложившаяся по итогам месяца).

В учетной политике учреждения установлено, что для формирования себестоимости готовой продукции все затраты считаются прямыми и учитываются на счете 2 109 60 000 «Себестоимость готовой продукции, работ, услуг». Незавершенное производство отражается в учете по фактической себестоимости прямых затрат. На начало и на конец месяца затраты в незавершенном производстве отсутствовали. Отразить операции в учете.

### **Задача 3.12**

Бюджетное учреждение в рамках иной приносящей доход деятельности осуществляет производство продукции. Данная деятельность облагается НДС на общих основаниях. В текущем месяце было выпущено 34 единицы такой продукции, нормативно-плановая себестоимость каждой единицы – 3 500 р. Сумма фактических затрат на производство продукции за текущий месяц составила:

- затраты на оплату труда – 62 000 р.;
- отчисления с заработной платы – 18 724 р.;
- материальные затраты – 32 400 р.;
- амортизация оборудования – 5 970 р.

Затраты в незавершенном производстве на начало месяца составляли 12 800 р., а на конец месяца – 5 700 р. В течение месяца бюджетное учреждение продало 31 единицу готовой продукции, продажная цена составляла 5 546 р., в том числе НДС 18%. Отразить операции в учете, указать соответствующий код (коды) расходов (доходов) по КОСГУ.

### **Задача 3.13**

Бюджетное учреждение в рамках иной приносящей доход деятельности осуществляет розничную продажу товаров. Данная деятельность облагается НДС на общих основаниях. В течение месяца было приобретено 250 единиц товара и продано 230 единиц. Закупочная цена товара составляла 8 030 р., в том числе НДС 10%. Цена продажи – 10 450, в том числе НДС 10%. На начало месяца остатков подобного товара на складе не было. Отразить операции в учете, указать соответствующий код (коды) расходов (доходов) по КОСГУ.

### **Задача 3.14**

Медицинское учреждение приобрело товары (лекарства) для последующей перепродажи по стоимости 110 р. за упаковку, в том числе НДС 10%. Приобретенная партия составила 1 000 упаковок. Торговая наценка установлена в размере 10% на каждую упаковку. Продажная стоимость каждой упаковки составляет 121 р., в том числе НДС 10%. В течение отчетного периода было продано 995 упаковок. Отразить операции в учете.

## 4 Бюджетный учет денежных средств

### 4.1 Общие положения учета денежных средств. Учет денежных средств учреждения на лицевых счетах

Для учета денежных средств бюджетного учреждения предусмотрен синтетический счет **201 «Денежные средства учреждения»**. Под денежными средствами подразумевают средства, находящиеся на счетах учреждения, открытых в кредитных организациях или органах Федерального казначейства, а также наличные деньги и денежные документы.

Данному счету соответствуют следующие три *группы*:

1) **201 10 «Денежные средства на лицевых счетах учреждения в органе казначейства»**. Счет детализируется следующим образом:

– 201 11 «Денежные средства учреждения на лицевых счетах в органе казначейства»;

– 201 13 «Денежные средства учреждения в органе казначейства в пути»;

2) **201 20 «Денежные средства на счетах учреждения в кредитной организации»**. Детализация по счету является следующей:

– 201 23 «Денежные средства учреждения в кредитной организации в пути»;

– 201 26 «Аккредитивы на счетах учреждения в кредитной организации»;

– 201 27 «Денежные средства учреждения в иностранной валюте на счетах в кредитной организации»;

3) **201 30 «Денежные средства в кассе учреждения»**. Этот счет содержит следующие субсчета:

– 201 34 «Касса»;

– 201 35 «Денежные документы».

При отражении бухгалтерских записей по данным счетам следует также учитывать статьи кодов КОСГУ:

– **статью 510 «Поступления на счета бюджетов»**, которая отражает увеличение остатков денежных средств бюджетов бюджетной системы РФ;

– **статью 610 «Выбытия со счетов бюджетов»**, отражающую уменьшение остатков денежных средств бюджетов бюджетной системы РФ.

#### Денежные средства учреждения на счетах

На основании п. 8 ст. 9.2 Закона № 7-ФЗ «О некоммерческих организациях» бюджетное учреждение ведет операции с поступающими ему в соответствии с законодательством РФ средствами через **лицевые счета, открываемые в территориальном органе Федерального казначейства или финансовом органе субъекта РФ** (муниципального образования).

В соответствии с Приказом Казначейства России от 17.10.2016 г. № 21н «О порядке открытия и ведения лицевых счетов территориальными органами Федерального казначейства» для учета операций, осуществляемых бюджетным учреждением, открываются и ведутся следующие лицевые счета:



– **лицевой счет** – счет, предназначенный для учета операций со средствами бюджетных учреждений (за исключением субсидий на иные цели, а также субсидий на осуществление капитальных вложений);

– **отдельный лицевой счет** – счет, предназначенный для учета операций со средствами, предоставленными в виде субсидий на иные цели, а также субсидий на осуществление капитальных вложений;

– **лицевой счет для учета операций со средствами обязательного медицинского страхования** – счет, предназначенный для учета операций со средствами обязательного медицинского страхования, поступающими бюджетному учреждению.

Безналичные расчеты бюджетные учреждения осуществляют **со средствами, полученными в виде:**

– субсидий из бюджета бюджетной системы РФ на возмещение нормативных затрат, связанных с оказанием ими государственных услуг;

– субсидий из бюджета бюджетной системы РФ на иные цели;

– бюджетных инвестиций в объекты государственной и муниципальной собственности;

– собственных доходов;

– средств обязательного медицинского страхования;

– средств, находящихся во временном распоряжении.

Движение денежных средств **одновременно отражается на забалансовых счетах:**

– **17 «Поступления денежных средств на счета учреждения»;**

– **18 «Выбытия денежных средств со счетов учреждения».**

Аналитический учет по счетам ведется в **Многографной карточке** (ф. 0504054) и (или) в **Карточке учета средств и расчетов** (ф. 0504051) в разрезе счетов (лицевых счетов) учреждения и по видам поступлений и выплат.

Операции по выбытию денежных средств с лицевых счетов бюджетного учреждения оформляются на основании первичных (сводных) учетных документов, приложенных к выписке из лицевого счета бюджетного учреждения. К таким документам, прежде всего, относятся **Платежное поручение** (ф. 0401060) и **Объявление на взнос наличными** (ф. 0402001).

В соответствии с п. 6 Порядка проведения территориальными органами Федерального казначейства кассовых выплат за счет средств бюджетных учреждений, утвержденного приказом Казначейства России от 19.07.2013 г. № 11н, Орган Федерального казначейства принимает платежные документы к исполнению в случае выполнения следующих условий:

– платежный документ соответствует установленным требованиям;

– в платежном документе отсутствуют исправления (в случае представления платежного документа на бумажном носителе);

– указанные в платежном документе коды по бюджетной классификации являются действующими на момент представления платежного документа;

– указанные в платежном документе коды по бюджетной классификации соответствуют текстовому назначению платежа;

– суммы, указанные в платежном документе, не превышают, соответ-

ственно, остаток на лицевом счете, отдельном лицевом счете или лицевом счете, предназначенном для учета операций со средствами обязательного медицинского страхования, указанном клиентом в платежном документе.

### **Учет средств, полученных в рамках деятельности, приносящей доход**

Как уже отмечалось, операции со средствами от приносящей доход деятельности подлежат отражению на лицевых счетах. Для таких операций в качестве кода вида финансового обеспечения будет использоваться *код со значением 2*.

Средства, полученные от деятельности, приносящей доход, можно разделить на две группы:

– денежные средства, полученные учреждением от предпринимательской деятельности, то есть средства, поступившие за реализованную готовую продукцию, выполненные работы и оказанные услуги. Такие денежные средства будут формировать доходы от оказания платных услуг, учитываемые *на счете 2 401 10 130*;

– денежные средства, перечисленные учреждениям в рамках целевого финансирования, то есть гранты, пожертвования, безвозмездная помощь (содействие). Поступление указанных денежных средств сформирует у организации прочие доходы, отражаемые *на счете 2 401 10 180*.

### **Денежные средства учреждения в пути. Расчеты по аккредитиву**

*Денежные средства в пути* – это средства, перечисленные учреждению, но полученные им в следующем месяце, а также средства, переведенные с одного счета на другой при условии зачисления средств не в один операционный день.

В составе денежных средств в пути могут быть учтены также денежные средства учреждения, перечисленные на конвертацию, т.е. для покупки иностранной валюты, например, работнику, командируемому за рубеж.

Основанием для учета предоставленных из бюджета средств (за исключением иностранной валюты), не поступивших на отчетную дату, является *Извещение* (ф. 0504805).

Для учета денежных средств в пути предусмотрены счета:

– *201 13 «Денежные средства учреждения в пути в органе казначейства»*;

– *201 23 «Денежные средства учреждения в кредитной организации в пути»*.

По сути, данные счета являются промежуточными в зачислении денежных средств на лицевые счета учреждения, поэтому при завершении операций получения и/или перечисления средств остатков не имеют.

Аналитический учет по указанным счетам ведется в разрезе каждого счета в *Карточке учета средств и расчетов* (ф. 0504051) и (или) в *Журнале операций с безналичными денежными средствами* (ф. 0504071).

## Расчеты по аккредитиву

**Аккредитив** – это условное денежное обязательство, принимаемое банком (банком-эмитентом) по поручению приказодателя (плательщика по аккредитиву), осуществить платеж в пользу бенефициара (получателя средств по аккредитиву) указанной в аккредитиве суммы по представлении последним в банк документов в соответствии с условиями аккредитива в указанные в тексте аккредитива сроки или оплатить, акцептовать или учесть переводной вексель, или предоставить полномочия другому банку (исполняющему банку) произвести такие платежи или оплатить, акцептовать или учесть переводной вексель.

Движение денежных средств по аккредитивным расчетам бюджетные учреждения учитывают на счете **201 26 «Аккредитивы»**. Он предназначен для учета движения денежных средств по аккредитивным расчетам как в валюте Российской Федерации, так и в иностранной валюте, по договорам с поставщиками за поставки материальных ценностей и за оказанные услуги.

Учет операций по выставленным аккредитивам в иностранных валютах ведется в валюте Российской Федерации по курсу Банка России на дату совершения операции. Переоценка денежных средств в иностранных валютах осуществляется на дату совершения операций в иностранной валюте и на отчетную дату.

Различают следующие виды аккредитивов:

- покрытый (депонированный);
- непокрытый (гарантированный);
- отзывный;
- безотзывный.

При открытии **покрытого аккредитива** банк-эмитент перечисляет за счет средств плательщика сумму аккредитива (покрытие) в распоряжение исполняющего банка на весь срок действия аккредитива.

При **непокрытом аккредитиве** банк-эмитент средства не перечисляет, а предоставляет исполняющему банку право списывать их с ведущегося у него корреспондентского счета в пределах суммы аккредитива. Порядок списания денежных средств с корреспондентского счета банка-эмитента по гарантированному аккредитиву определяется по соглашению между банками.

**Отзывный аккредитив** может быть изменен или отменен банком-эмитентом на основании письменного распоряжения плательщика без предварительного согласования с получателем средств и без каких-либо обязательств банка-эмитента перед получателем средств после отзыва аккредитива.

**Безотзывный аккредитив** – это аккредитив, который может быть отменен только с согласия получателя средств.

Следует особо отметить, что из четырех перечисленных видов аккредитива на бухгалтерский учет оказывают влияние только первые две его формы.

Платеж по аккредитиву производится в безналичном порядке путем перечисления суммы аккредитива на счет получателя денежных средств. При этом если контрагент не соблюдает условия договора, аккредитив могут отозвать.

Бухгалтерские записи по отражению в учете наиболее часто осуществляющихся операций с денежными средствами на счетах учреждения представлены в таблице 21.

**Таблица 21 – Бухгалтерские записи по отражению операций с денежными средствами на счетах учреждения**

Дебет 1	Кредит 2	Содержание операции 3
<i>Поступление средств на лицевые счета учреждения</i>		
4 201 11 510 «Поступления денежных средств учреждения на лицевые счета в органе казначейства»	4 205 31 660 «Уменьшение дебиторской задолженности по доходам от оказания платных работ, услуг»	Отражено поступление субсидии, предоставленной на выполнение государственного (муниципального) задания, на лицевой счет бюджетного учреждения
5 201 11 510 «Поступления денежных средств учреждения на лицевые счета в органе казначейства»	5 205 81 660 «Уменьшение дебиторской задолженности по прочим доходам»	Отражено поступление субсидии на иные цели на отдельный лицевой счет бюджетного учреждения
6 201 11 510 «Поступления денежных средств учреждения на лицевые счета в органе казначейства»	6 205 81 660 «Уменьшение дебиторской задолженности по прочим доходам»	Отражено поступление бюджетных инвестиций на отдельный лицевой счет бюджетного учреждения
0 201 11 510 «Поступления денежных средств учреждения на лицевые счета в органе казначейства»	0 210 03 660 «Уменьшение дебиторской задолженности по операциям с финансовым органом по наличным денежным средствам»	Отражено поступление средств на лицевой счет из кассы бюджетного учреждения
2 201 11 510 «Поступления денежных средств учреждения на лицевые счета в органе казначейства»	2 205 00 660 «Уменьшение дебиторской задолженности по доходам» (по видам доходов)	Отражено поступление иных доходов в порядке, установленном законодательством Российской Федерации
0 201 11 510 «Поступления денежных средств учреждения на лицевые счета в органе казначейства»	0 209 00 660 «Уменьшение дебиторской задолженности по ущербу» (по видам нанесенного ущерба)	Отражено поступление денежных средств по возмещению виновными лицами ущерба, причиненного имуществу бюджетного учреждения
0 201 13 510 «Поступления денежных средств учреждения в органе казначейства в пути»	0 304 04 000 «Внутриведомственные расчеты»	Отражено поступление денежных средств в пути на основании извещения от головного учреждения, обособленных подразделений (филиалов)
0 201 11 510 «Поступления денежных средств учреждения на лицевые счета в органе казначейства»	0 201 13 610 «Выбытия денежных средств учреждения в органе казначейства в пути»	Отражено поступление на лицевой счет бюджетного учреждения денежных средств по расчетам между головным учреждением, обособленными подразделениями (филиалами)

1	2	3
<i>Выбытие средств с лицевого счета учреждения</i>		
0 206 00 560 «Увеличение дебиторской задолженности по авансам» (по видам авансов)	0 201 11 610 «Выбытия денежных средств учреждения с лицевых счетов в органе казначейства»	Отражено перечисление предварительной оплаты (авансов) по договорам на приобретение материальных ценностей, выполнение работ, услуг
0 302 00 830 «Уменьшение кредиторской задолженности» (по видам задолженности)	0 201 11 610 «Выбытия денежных средств учреждения с лицевых счетов в органе казначейства»	Отражено перечисление денежных средств в оплату поставленных материальных ценностей, оказанных услуг, выполненных работ, а также перечисление средств иным кредиторам, в том числе работникам учреждения по заработной плате
0 208 00 560 «Увеличение дебиторской задолженности подотчетных лиц» (по видам задолженности)	0 201 11 610 «Выбытия денежных средств учреждения с лицевых счетов в органе казначейства»	Отражено перечисление подотчетным лицам денежных средств на основании их личного заявления при условии полного отчета по ранее выданному авансу с указанием назначения аванса и срока, на который он выдается
0 303 00 830 «Уменьшение кредиторской задолженности по налогам и страховым взносам» (по видам налогов и страховых взносов)	0 201 11 610 «Выбытия денежных средств учреждения с лицевых счетов в органе казначейства»	Отражено перечисление налогов, сборов и иных обязательных платежей в бюджеты бюджетной системы РФ
0 205 81 560 «Увеличение дебиторской задолженности по прочим доходам»	0 201 11 610 «Выбытия денежных средств учреждения с лицевых счетов в органе казначейства»	Отражен возврат неиспользованных остатков субсидий на выполнение государственного (муниципального) задания, на иные цели и т.д.
0 210 03 560 «Увеличение дебиторской задолженности по операциям с финансовым органом по наличным денежным средствам»	0 201 11 610 «Выбытия денежных средств учреждения с лицевых счетов в органе казначейства»	Отражено снятие наличных денежных средств с лицевого счета учреждения для зачисления их в кассу
<i>Расчеты по аккредитиву</i>		
0 201 23 510 «Поступление денежных средств учреждения в кредитной организации в пути»	0 201 11 610 «Выбытия денежных средств учреждения с лицевых счетов в органе казначейства»	Перечислены денежные средства с лицевого счета учреждения на открытый аккредитивный счет

1	2	3
0 201 26 510 «Поступления денежных средств на аккредитивный счет учреждения в кредитной организации»	0 201 23 610 «Выбытия денежных средств учреждения в кредитной организации в пути»	Зачислены денежные средства на открытый аккредитивный счет
0 206 00 560 «Увеличение дебиторской задолженности по авансам» (по видам авансов)	0 201 26 610 «Выбытия денежных средств с аккредитивного счета учреждения в кредитной организации»	Использован аккредитив при расчетах с поставщиком, подрядчиком
0 106 00 310 «Увеличение вложений в основные средства» (по видам основных средств)	0 302 31 730 «Увеличение кредиторской задолженности по приобретению основных средств»	Отражено приобретение основного средства у поставщика
0 105 00 340 «Увеличение стоимости материальных запасов» (по видам запасов)	0 302 34 730 «Увеличение кредиторской задолженности по приобретению материальных запасов»	Отражено приобретение материальных запасов у поставщика
0 302 00 830 «Уменьшение кредиторской задолженности» (по видам задолженности)	0 206 00 660 «Уменьшение дебиторской задолженности по авансам» (по видам авансов)	Отражен зачет аванса, ранее перечисленного с аккредитивного счета
0 201 11 510 «Поступления денежных средств учреждения на лицевые счета в органе казначейства»	0 201 26 610 «Выбытия денежных средств с аккредитивного счета учреждения в органе казначейства»	Отражено поступление сумм неиспользованного аккредитива

## 4.2 Учет наличных денежных средств

Для ведения бухгалтерского учета наличных денежных средств, денежных документов в кассе бюджетного учреждения и хозяйственных операций по их движению применяется счет **201 30 «Денежные средства в кассе учреждения»**. Как уже указывалось выше, он группируется по следующим аналитическим счетам учета:

- **201 34 «Касса»;**
- **201 35 «Денежные документы».**

Бюджетные учреждения обеспечиваются наличными в соответствии с правилами, которые утверждены приказом Казначейства России от 30.06.2014 г. № 10н.

Для операций с наличными денежными средствами учреждения получают от территориальных органов Федерального казначейства **чековые книжки** на основании представленного ими **Заявления** (ф. 0531712).

Для получения наличных денежных средств учреждение направляет в территориальный орган Федерального казначейства по месту обслуживания **Заявку на получение наличных денег** (ф. 0531802). На каждый вид средств, за счет которого должны быть выданы деньги (например, средства бюджета или средства от приносящей доход деятельности), должна быть оформлена отдельная заявка. Одновременно с заявкой в казначейство представляется **денежный чек**,

при этом на каждую заявку также оформляется свой чек.

**Правила заполнения денежного чека** определены Положением об особенностях расчетно-кассового обслуживания территориальных органов Федерального казначейства, утвержденным Банком России, Минфином России от 18.02.2014 г. № 414-П, № 8н.

Территориальный орган Федерального казначейства примет заявку к исполнению, только если:

- указанные в ней коды КОСГУ соответствуют содержанию текста назначения платежа;
- указанные суммы не превышают соответствующие бюджетные ассигнования или лимиты бюджетных обязательств и предельные объемы финансирования, находящиеся в распоряжении учреждения.

При внесении наличных денежных средств из кассы на лицевой счет учреждения оформляют **Объявление на взнос наличными** (ф. 0402001). Его также следует составить отдельно по каждому виду средств (средства бюджета или средства от приносящей доход деятельности).

Учет операций по движению наличных денежных средств на счете ведется в **Журнале операций по счету «Касса»** (ф. 0504071) на основании документов, прилагаемых к отчетам кассира (приходных и расходных кассовых ордеров, платежных ведомостей и т.д.). Записи в указанный журнал вносятся ежедневно.

При оформлении и учете кассовых операций бюджетные учреждения должны руководствоваться Указанием о порядке ведения кассовых операций, утвержденным Банком России от 11.03.2014 г. № 3210-У (далее – Указание о порядке ведения кассовых операций).

**Прием наличных денег** в кассу учреждения производится по **Приходным кассовым ордерам** (ф. 0310001). Применяется для оформления поступления наличных денег в кассу организации как в условиях методов ручной обработки данных, так и при обработке информации с применением средств вычислительной техники. Приходный кассовый ордер выписывается в одном экземпляре работником бухгалтерии, подписывается главным бухгалтером или лицом, на это уполномоченным.

Квитанция к приходному кассовому ордеру подписывается главным бухгалтером или лицом, на это уполномоченным, и кассиром, заверяется печатью (штампом) кассира, регистрируется в Журнале регистрации приходных и расходных кассовых документов и выдается на руки сдавшему деньги, а приходный кассовый ордер остается в кассе.

В приходном кассовом ордере и квитанции к нему:

- по строке «Основание» указывается содержание хозяйственной операции;
- по строке «В том числе» указывается сумма НДС, которая записывается цифрами, а в случае, если продукция, работы, услуги не облагаются налогом, делается запись «без налога (НДС)».

В приходном кассовом ордере по строке «Приложение» перечисляются прилагаемые первичные и другие документы с указанием их номеров и дат составления.

Наличные денежные средства в кассу могут поступать в оплату счетов за проданную продукцию, работы и услуги от покупателей, от подотчетных лиц, с лицевого счета и прочих дебиторов.

**Выдача наличных денег** из кассы учреждения производится по **Расходным кассовым ордерам** (ф. 0310002) или другим надлежаще оформленным документам (**Платежным** (ф. 0504403) и **Расчетно-платежным ведомостям** (ф. 0504401)). Расходный кассовый ордер выписывается в одном экземпляре работником бухгалтерии, подписывается руководителем организации и главным бухгалтером или лицом, на это уполномоченным, регистрируется в Журнале регистрации приходных и расходных кассовых документов. В тех случаях, когда на прилагаемых к расходным кассовым ордерам документах (заявлениях, счетах и др.) имеется разрешительная надпись руководителя организации, подпись его на расходных кассовых ордерах необязательна.

В расходном кассовом ордере по строке «Основание» указывается содержание хозяйственной операции, а по строке «Приложение» перечисляются прилагаемые первичные и другие документы с указанием их номеров и дат составления.

Из кассы учреждения производится выплата заработной платы, средств на командировочные и хозяйственные расходы, оплата услуг наличными. При выдаче наличных денег из кассы под отчет нескольким лицам взамен индивидуальных Расходных кассовых ордеров применяется **Ведомость на выдачу денег из кассы подотчетным лицам** (ф. 0504501).

Все приходные и расходные кассовые ордера до передачи их кассиру для осуществления операций по ним регистрируются в **Журнале регистрации приходных и расходных кассовых документов** (ф. 0310003).

Все поступления и выдачи наличных денег из кассы учреждения кассир регистрирует в **Кассовой книге** (ф. 0504514). Она применяется для учета наличных денег как в рублях, так и в иностранной валюте, а также денежных документов. При этом поступление и расходование наличной иностранной валюты отслеживают на отдельных листах кассовой книги.

Каждое учреждение ведет лишь одну кассовую книгу в двух экземплярах под копировальную бумагу. Кассовая книга должна быть пронумерована, прошнурована и опечатана печатью учреждения на последней странице, где делается запись «В этой книге пронумеровано и прошнуровано \_\_\_\_ листов». Общее количество прошнурованных листов в кассовой книге заверяется подписями руководителя и главного бухгалтера организации.

Записи в кассовую книгу производятся кассиром по каждому кассовому ордеру по мере совершения операций. В конце каждого рабочего дня кассир подсчитывает итоги совершенных операций, выводит остаток денег в кассе на конец дня, проставляет подпись и передает в бухгалтерию в качестве отчета второй экземпляр листа кассовой книги вместе с приходными и расходными документами. Записи в кассовой книге сверяются с данными кассовых документов главным бухгалтером или бухгалтером (при их отсутствии – руководителем) и подписываются лицом, проводившим указанную сверку.

При автоматизированном учете отдельные листы кассовой книги форми-



руются в виде двух регистров: *«Вкладной лист кассовой книги»* и *«Отчет кассира»*, содержание которых соответствует кассовой книги. В этом случае листы кассовой книги нумеруются автоматически и выводятся на печать в конце каждого рабочего дня. Если же в течение дня кассовые операции не проводились, записи в кассовую книгу не осуществляются.

На листах кассовой книги, содержащих данные о движении денежных документов, должен быть проставлен штамп (отметка) *«Фондовый»*.

При наличии старшего кассира операции по передаче наличных денег между старшим кассиром и кассирами в течение рабочего дня отражаются старшим кассиром в *Книге учета принятых и выданных кассиром денежных средств* (ф. 0310005) с указанием сумм передаваемых наличных денег. Книга применяется для учета денег, выданных кассиром из кассы организации другим кассирам или доверенному лицу (раздатчику), а также учета возврата наличных денег и кассовых документов по произведенным операциям. Записи в книгу учета принятых и выданных кассиром денежных средств осуществляются в момент передачи наличных денег и подтверждаются подписями старшего кассира, кассира.

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).

Исправления в приходных и расходных кассовых документах не допускаются. Исправления в кассовую книгу, книгу учета принятых и выданных кассиром денежных средств, платежные и расчетно-платежные ведомости можно вносить при условии их надлежащего оформления.

### **Лимит кассы**

Бюджетные учреждения могут иметь в своих кассах наличные деньги в пределах лимита. *Лимит остатка наличных денег в кассе* устанавливается ежегодно всеми организациями независимо от организационно-правовой формы и сферы деятельности, имеющими кассу и осуществляющими налично-денежные расчеты.

Этот лимит должен быть закреплен в распорядительных документах (приказах, распоряжениях). Порядок его расчета приведен в приложении к Указанию о порядке ведения кассовых операций. Обособленные подразделения учреждения, имеющие лицевой счет в территориальном органе Федерального казначейства, устанавливают отдельный лимит остатка кассы.

Величина лимита рассчитывается по специальной формуле и зависит от объемов поступления или выдачи наличных денег, расчетного периода, а также периода времени между днями сдачи наличных на лицевой счет (этот период не должен превышать семи рабочих дней).

Организация может выбрать любую из формул для расчета лимита наличных в кассе, приведенных в приложении к Указанию о порядке ведения кассовых операций.

Если для определения лимита остатка наличных денег учреждение учитывает **объем поступлений наличных денег** за проданные товары, выполненные работы, оказанные услуги (вновь созданное учреждение – ожидаемый объем поступлений наличных денег за проданные товары, выполненные работы, оказанные услуги), то лимит остатка наличных денег должен рассчитываться по формуле:

$$L = \frac{V}{P} \times N_c,$$

где  $L$  – лимит остатка наличных денег в рублях;

$V$  – объем поступлений наличных денег за проданные товары, выполненные работы, оказанные услуги за расчетный период в рублях;

$P$  – расчетный период, определяемый учреждением, за который учитывается объем поступлений наличных денег за проданные товары, выполненные работы, оказанные услуги, в рабочих днях (при его определении могут учитываться периоды пиковых объемов поступлений наличных денег, а также динамика объемов поступлений наличных денег за аналогичные периоды прошлых лет; расчетный период составляет не более 92 рабочих дней юридического лица);

$N_c$  – период времени в рабочих днях между днями сдачи учреждением наличных денег, поступивших за проданные товары, выполненные работы, оказанные услуги, на лицевой счет. Указанный период времени не должен превышать семи рабочих дней, а при расположении юридического лица в населенном пункте, в котором отсутствует банк, – четырнадцати рабочих дней. В случае действия непреодолимой силы  $N_c$  определяется после прекращения действия непреодолимой силы.

При определении  $N_c$  могут учитываться местонахождение, организационная структура, специфика деятельности юридического лица (например, сезонность работы, режим рабочего времени).

Если определения лимита остатка наличных денег учреждение учитывает **объем выдач наличных денег** (вновь созданное учреждение – ожидаемый объем выдач наличных денег), за исключением сумм наличных денег, предназначенных для выплат заработной платы, стипендий и других выплат работникам, то следует применять такую формулу для расчета лимита остатка наличных денег:

$$L = \frac{R}{P} \times N_n,$$

где  $L$  – лимит остатка наличных денег в рублях;

$R$  – объем выдач наличных денег, за исключением сумм наличных денег, предназначенных для выплат заработной платы, стипендий и других выплат работникам, за расчетный период в рублях;

$P$  – расчетный период, определяемый учреждением, за который учитывает-

ся объем выдач наличных денег в рабочих днях (при его определении могут учитываться периоды пиковых объемов выдач наличных денег, а также динамика объемов выдач наличных денег за аналогичные периоды прошлых лет; расчетный период составляет не более 92 рабочих дней юридического лица);

$N_n$  – период времени между днями получения учреждением наличных денег по денежному чеку с лицевого счета, за исключением сумм наличных денег, предназначенных для выплат заработной платы, стипендий и других выплат работникам, в рабочих днях. Указанный период времени не должен превышать семи рабочих дней, а при расположении юридического лица в населенном пункте, в котором отсутствует банк, – четырнадцати рабочих дней. В случае действия непреодолимой силы  $N_n$  определяется после прекращения действия непреодолимой силы.

Все денежные средства сверх установленных лимитов остатка наличных денег в кассе учреждения обязаны сдавать на лицевой счет, открытый в территориальном органе Федерального казначейства.

Хранение в кассе наличных денежных средств сверх установленных лимитов допускается только в период выплаты заработной платы, пособий по социальному страхованию и стипендий (в течение срока, установленного руководителем учреждения, но не свыше пяти рабочих дней, включая день получения денег в банке), а также в выходные (праздничные) дни, если в эти дни учреждение осуществляет кассовые операции.

Накопление в кассе учреждения наличных денег сверх лимитов влечет наложение административного штрафа на должностных лиц в размере от 4 000 до 5 000 р.; на юридических лиц – от 40 000 до 50 000 р. (ст. 15.1 Кодекса РФ об административных правонарушениях).

### **Лимит расчетов наличными по одному договору**

Указание Банка России от 07.10.2013 г. № 3073-У определяет, что в рамках одного договора расчеты наличными денежными средствами *не должны превышать 100 000 р.* Это так называемый *лимит расчетов наличными по одному договору*, для которого характерны следующие особенности:

– лимит действует *в рамках одного договора с одним контрагентом и от периодичности платежей не зависит*. Поэтому если между контрагентами заключен один договор, платежи по которому производятся несколькими этапами в течение нескольких дней, то в любом случае наличными можно рассчитаться только в пределах 100 тыс. р. Если же организация заключила несколько договоров с разными контрагентами, то в течение дня возможно осуществление наличных платежей на сумму свыше 100 тыс. р. при условии, что по каждому платежу лимит превышен не был;

– если организация заключит *несколько идентичных договоров с одним и тем же контрагентом* с наличным оборотом по ним на сумму свыше 100 тыс. р., то проверяющими органами это будет расценено как нарушение лимита расчетов наличными. То же самое касается заключения дополнительных соглашений к договору;

– лимит расчетов наличными действует *независимо от вида договора*,

*поэтому в полной мере относится и к договорам займа;*

– лимит *не распространяется на выдачу наличных под отчет*. Однако при оплате товаров, работ, услуг подотчетным лицом этот лимит следует соблюдать;

– *с физическими лицами (не ИП)* компании и предприниматели могут рассчитываться наличными без каких-либо ограничений по суммам. Например, любую наличную сумму можно заплатить частному подрядчику за работу или услугу или получить в качестве займа от работника или учредителя;

– если лимит расчетов наличными был превышен, то *виновными будут признаны обе стороны сделки*. Данное правонарушение является административным со сроком давности два месяца. Этот срок отсчитывается с момента совершения, а не с момента обнаружения ошибки. Сумма штрафа определена также в ст. 15.1 Кодекса об административных правонарушениях и составляет от 40 000 до 50 000 р. для организаций и от 4 000 до 5 000 р. для руководителей.

### **Применение контрольно-кассовой техники**

При наличных расчетах следует помнить о нормах, установленных Федеральным законом от 22.05.2003 г. № 54-ФЗ «О применении контрольно-кассовой техники при осуществлении наличных денежных расчетов и (или) расчетов с использованием платежных карт». П. 1 ст. 2 названного закона устанавливает для всех организаций требование применять контрольно-кассовую технику при осуществлении наличных денежных расчетов или расчетов с использованием платежных карт в случаях продажи товаров, выполнения работ или оказания услуг.

Учреждения, которые в соответствии с Законом № 54-ФЗ контрольно-кассовую технику могут не применять (например, аптечные организации, находящиеся в фельдшерских и фельдшерско-акушерских пунктах, расположенных в сельских населенных пунктах, и обособленные подразделения медицинских организаций, имеющих лицензию на фармацевтическую деятельность общей врачебной (семейной) практики, расположенные в сельских населенных пунктах, в которых отсутствуют аптечные организации), должны отразить свой выбор в организационном разделе бухгалтерской учетной политики. В таком случае при оказании услуг населению за наличный расчет они обязаны выдавать документы, оформленные на бланке строгой отчетности, который приравнен к кассовому чеку, а также соблюдать порядок утверждения, учета, хранения и уничтожения таких бланков.

### **Особенности бухгалтерского учета поступления (выдачи) наличных денег в кассу (из кассы) учреждения**

Исходя из процедуры получения наличных денежных средств, существует временной разрыв между подачей заявки, составлением денежного чека и непосредственным оприходованием наличности в кассе учреждения. При возврате неиспользованных наличных денежных средств также образуется временной разрыв между возвратом денежных средств в банк и отражением этого возврата на лицевом счете в казначействе. Именно поэтому при отражении таких опера-

ций следует использовать *счет 210 03 «Расчеты с финансовым органом по наличным денежным средствам»* как промежуточный между счетами учета денежных средств на лицевом счете и в кассе.

Аналитический учет по счету 201 34 ведется в *Многографной карточке* (ф. 0504054) и (или) в *Карточке учета средств и расчетов* в разрезе счетов (лицевых счетов) и по видам поступлений (выплат).

Бухгалтерские записи по отражению в учете наиболее часто осуществляющихся операций с денежными средствами в кассе учреждения представлены в таблице 22.

**Таблица 22 – Бухгалтерские записи по отражению операций с денежными средствами в кассе учреждения**

Дебет	Кредит	Содержание операции
1	2	3
<i>Поступление средств в кассу учреждения</i>		
0 201 34 510 «Поступления средств в кассу учреждения»	0 210 03 660 «Уменьшение дебиторской задолженности по операциям с финансовым органом по наличным денежным средствам»	Поступили наличные денежные средства с лицевого счета учреждения, открытого в финансовом органе (в органе Федерального казначейства)
3 201 34 510 «Поступления средств в кассу учреждения»	3 201 11 610 «Выбытие денежных средств учреждения с лицевого счета»	Поступили наличные денежные средства, полученные во временное распоряжение, со счета денежных средств во временном распоряжении
	3 210 03 660 «Уменьшение дебиторской задолженности по операциям с финансовым органом по наличным денежным средствам»	
3 201 34 510 «Поступления средств в кассу учреждения»	3 304 01 730 «Увеличение кредиторской задолженности по средствам, полученным во временное распоряжение»	Приняты наличные денежные средства во временное распоряжение
0 201 34 510 «Поступления средств в кассу учреждения»	0 209 00 660 «Уменьшение дебиторской задолженности по ущербу» (по видам нанесенного ущерба)	Поступили наличные денежные средства в возмещение недостач, хищений
0 201 34 510 «Поступления средств в кассу учреждения»	0 208 00 660 «Уменьшение дебиторской задолженности подотчетных лиц» (по видам задолженности)	Поступили неизрасходованные наличные денежные средства от подотчетного лица
<i>Выбытие средств из кассы учреждения</i>		
0 210 03 560 «Увеличение дебиторской задолженности по операциям с наличными денежными средствами получателя бюджетных средств»	0 201 34 610 «Выбытия средств из кассы учреждения»	Внесены наличные денежные средства на лицевой счет учреждения, открытый в финансовом органе (органе казначейства)

1	2	3
3 304 01 830 «Уменьшение кредиторской задолженности по средствам, полученным во временное распоряжение»	3 201 34 610 «Выбытия средств из кассы учреждения»	Выданы наличные денежные средства, находящиеся во временном распоряжении учреждения
0 208 00 560 «Увеличение дебиторской задолженности подотчетных лиц» (по видам задолженности)	0 201 34 610 «Выбытия средств из кассы учреждения»	Выданы наличные денежные средства под отчет
0 302 11 830 «Уменьшение кредиторской задолженности по заработной плате»	0 201 34 610 «Выбытия средств из кассы учреждения»	Выданы заработная плата, денежное довольствие из кассы
0 302 12 830 «Уменьшение кредиторской задолженности по прочим выплатам»	0 201 34 610 «Выбытия средств из кассы учреждения»	Произведены прочие выплаты наличными деньгами из кассы учреждения
0 302 91 830 «Уменьшение кредиторской задолженности по прочим расходам»	0 201 34 610 «Выбытия средств из кассы учреждения»	Выданы стипендии из кассы учреждения
0 302 00 000 «Расчеты по принятым обязательствам»	0 201 34 610 «Выбытия средств из кассы учреждения»	Выданы суммы вознаграждений лицам, не состоящим в штате учреждения по договорам гражданско-правового характера
0 304 02 830 «Уменьшение кредиторской задолженности по расчетам с депонентами»	0 201 34 610 «Выбытия средств из кассы учреждения»	Выдана депонентская задолженность

### 4.3 Учет денежных документов

Денежные документы учитывают на счете **201 35 «Денежные документы»** и хранят в кассе учреждения. К ним относятся:

- оплаченные талоны на бензин и на питание;
- оплаченные путевки в дома отдыха, санатории;
- полученные извещения на почтовые переводы;
- почтовые марки;
- марки государственной пошлины и т.п.

Следует особо отметить, что в составе денежных документов **не отражаются** путевки, полученные учреждениями от региональных отделений ФСС России, а также путевки, полученные безвозмездно от общественных, профсоюзных и других организаций. Они должны учитываться на забалансовом счете **08 «Путевки неоплаченные»** и храниться в кассе наравне с другими денежными документами.

Прием в кассу и выдачу из кассы таких документов оформляют приходными и расходными кассовыми ордерами, делая на них запись **«Фондовый»**. Их регистрируют в **Журнале регистрации приходных и расходных кассовых до-**

**кументов** (ф. 0310003), причем отдельно от операций по денежным средствам. Кроме того, как указывалось выше, операции с денежными документами фиксируются **на отдельных листах Кассовой книги** (ф. 0504514) учреждения, на которых ставят отметку **«Фондовый»**.

Аналитический учет денежных документов осуществляется по их видам в **Карточке учета средств и расчетов** (ф. 0504051). Учет операций с денежными документами ведется в **Журнале по прочим операциям** (ф. 0504071) на основании документов, прилагаемых к отчетам кассира.

Бухгалтерские записи по отражению в учете основных операций с денежными документами учреждения представлены в таблице 23.

**Таблица 23 – Бухгалтерские записи по отражению операций с денежными документами учреждения**

Дебет	Кредит	Содержание операции
1	2	3
0 201 35 510 «Поступления денежных документов в кассу учреждения»	0 302 00 000 «Расчеты по принятым обязательствам»	Отражено поступление денежных документов в кассу
0 201 35 510 «Поступления денежных документов в кассу учреждения»	0 304 04 000 «Внутриведомственные расчеты»	Отражено поступление денежных документов в кассу бюджетного учреждения в порядке расчетов между головным учреждением, обособленными подразделениями (филиалами)
0 201 35 510 «Поступления денежных документов в кассу учреждения»	0 401 10 180 «Прочие доходы»	Отражено поступление денежных документов в кассу учреждения в безвозмездном порядке от государственных учреждений, организаций
0 208 00 000 «Расчеты с подотчетными лицами»	0 201 35 610 «Выбытия денежных документов из кассы учреждения»	Отражена выдача денежных документов из кассы подотчетному лицу
2 304 04 000 «Внутриведомственные расчеты»	2 201 35 610 «Выбытия денежных документов из кассы учреждения»	Отражена безвозмездная передача денежных документов между головным учреждением и обособленными подразделениями (филиалами)
2 401 20 241 «Расходы на безвозмездные перечисления государственным и муниципальным организациям»	2 201 35 610 «Выбытия денежных документов из кассы учреждения»	Отражена безвозмездная передача денежных документов в рамках движения денежных документов между учреждениями, а также при их передаче государственным и муниципальным организациям
2 401 20 242 «Расходы на безвозмездные перечисления организациям, за исключением государственных и муниципальных организаций»		

1	2	3
0 401 10 172 «Доходы от операций с активами»	0 201 35 610 «Выбытия денежных документов из кассы учреждения»	Отражены суммы выявленных недостач, хищений, порчи денежных документов
0 401 20 273 «Чрезвычайные расходы по операциям с активами»	0 201 35 610 «Выбытия денежных документов из кассы учреждения»	Отражено выбытие денежных документов по причине уничтожения, порчи в результате форс-мажорных обстоятельств

#### 4.4 Учет денежных средств в иностранной валюте

Для учета операций по движению денежных средств учреждения в иностранной валюте в случае проведения указанных операций не через органы Федерального казначейства предусмотрен счет **201 27 «Денежные средства учреждения в иностранной валюте на счетах в кредитной организации»**.

Учет операций по движению денежных средств на счете ведется на основании документов, прилагаемых к выпискам со счетов в **Журнале операций с безналичными денежными средствами** (ф. 0504071) и **Справки** (ф. 0504833), которая оформляется при расчете курсовой разницы (п. 180 Инструкции № 157н).

Валютные операции **между резидентами РФ и нерезидентами** могут осуществляться **без ограничений** (ст. 6 Федерального закона от 10.12.2003 г. № 173-ФЗ «О валютном регулировании и валютном контроле»). Операции в иностранной валюте **между резидентами РФ запрещены** (ч. 1 ст. 9 Закона № 173-ФЗ) за некоторыми исключениями, предусмотренными Федеральным законом «О валютном регулировании и валютном контроле», а именно если **поступление иностранной валюты** в бюджетное учреждение связано:

- с приобретением иностранной валюты для оплаты импортных контрактов (покупка оборудования, медикаментов и аналогичные расходы);
- с приобретением иностранной валюты на заграничные командировки;
- с получением оплаты в валюте при реализации товаров, работ, услуг по деятельности, приносящей доход (если договоры заключены с иностранными контрагентами);
- с грантами, пожертвованиями юридических и физических лиц, не являющихся резидентами РФ.

**Выбытие иностранной валюты** со счетов бюджетного учреждения связано с операциями:

- по перечислению оплаты в иностранной валюте по импортным контрактам поставщикам оборудования, активов и др.;
- по продаже полученной учреждением валютной выручки.

Согласно ч. 1 ст. 11 Федерального закона «О валютном регулировании и валютном контроле», купля-продажа иностранной валюты производится только через уполномоченные банки (кредитные организации, имеющие право осуществлять банковские операции с иностранной валютой на основании лицензии Банка России).



### **Порядок покупки и расходования иностранной валюты**

Учет операций по движению денежных средств в иностранной валюте одновременно ведется в соответствующей иностранной валюте и в рублях (рублевом эквиваленте) по курсу, установленному Банком России на дату совершения операций (п. 154 Инструкции № 157н).

**Датой совершения операции** по валютному счету признается дата зачисления денежных средств (иностранной валюты) на валютный счет или дата списания этих средств с данного счета в кредитной организации. Рублевый эквивалент остатка средств в иностранных валютах **на отчетную дату** (на дату формирования регистров учета) отражается в бухгалтерском учете в валюте РФ по курсу Банка России на отчетную дату (на дату формирования регистров бухгалтерского учета). Таким образом, переоценка денежных средств в иностранных валютах осуществляется как на дату совершения операций в иностранной валюте, так и на отчетную дату (абз. 3 п. 154 Инструкции № 157н).

Для организации раздельного учета движения денежных средств в разных валютах (доллары США, евро и др.) целесообразно отражать сведения по валютным операциям в **Карточке учета средств и расчетов** (ф. 0504051), которая ведется по каждому виду валюты отдельно.

### **Учет курсовых разниц, возникающих при переоценке валюты**

Под **курсовой разницей** в части денежных средств в иностранной валюте следует понимать разницу 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). Она возникает при изменении курса валюты.

Курсовые разницы могут быть положительными и отрицательными. **Положительные курсовые разницы** по валютному счету образуются в случае роста курса иностранной валюты, а **отрицательные** – при его снижении. В то же время, если речь идет о погашении задолженности, выраженной в валюте, перед иностранным поставщиком или подрядчиком, то курсовая разница будет **положительной** при снижении курса валюты по отношению к курсу на день формирования данного долга, и наоборот.

Отрицательная курсовая разница отражается на основании Справки (ф. 0504833) по кредиту счетов **201 27 610 «Выбытия денежных средств учреждения в иностранной валюте со счета в кредитной организации»** или **302 00 830 «Уменьшение кредиторской задолженности»** (по видам задолженности) и дебету счета **401 10 171 «Доходы от переоценки активов»**. При положительной курсовой разнице необходимо сделать обратные бухгалтерские записи.

### **Учет процентов, начисленных на остаток по валютному счету**

На основании договора банковского счета банки, как правило, начисляют проценты на остаток денежных средств, что применимо и к валютным счетам бюджетных учреждений. Проценты, начисленные на остатки средств по счету в иностранной валюте, подлежат конвертации в валюту Российской Федерации и

зачислению в доходы бюджетного учреждения.

Поступление доходов в иностранной валюте на счет учреждения в кредитной организации в порядке, установленном законодательством Российской Федерации, отражается по дебету счета **2 201 27 510 «Поступления денежных средств учреждения в иностранной валюте на счет в кредитной организации»** и кредиту соответствующих счетов аналитического учета счета **2 205 00 000 «Расчеты по доходам»**.

Бухгалтерские записи по отражению в учете операций с валютными средствами учреждения представлены в таблице 24.

**Таблица 24 – Бухгалтерские записи по отражению операций с валютными средствами учреждения**

Дебет 1	Кредит 2	Содержание операции 3
<i>Приобретение иностранной валюты</i>		
0 201 23 510 «Поступление денежных средств учреждения в кредитной организации в пути»	0 201 11 610 «Выбытие денежных средств учреждения с лицевых счетов в органе казначейства»	Перечислены денежные средства для конвертации валюты РФ в иностранную валюту (расчет требуемой суммы в валюте РФ сделан исходя из курса иностранной валюты в коммерческом банке на день перечисления валюты РФ)
0 201 27 510 «Поступление денежных средств учреждения в иностранной валюте на счет в кредитной организации»	0 201 23 610 «Выбытия денежных средств учреждения в кредитной организации в пути»	Поступили валютные денежные средства от конвертации на валютный счет (рублевый эквивалент рассчитан по курсу Банка России на день зачисления валютных средств)
0 401 10 171 «Доходы от переоценки активов»	0 201 23 610 «Выбытия денежных средств учреждения в кредитной организации в пути»	Отражена курсовая разница, связанная с превышением курса продажи иностранной валюты в коммерческом банке над курсом Банка России
<i>Курсовые разницы на дату совершения операции</i>		
0 302 00 830 «Уменьшение кредиторской задолженности» (по видам задолженности)	0 201 27 610 «Выбытия денежных средств учреждения в иностранной валюте со счета в кредитной организации»	Произведена оплата иностранному поставщику или подрядчику с валютного счета (рублевый эквивалент рассчитан по курсу Банка России на день перечисления валютных средств)
0 401 10 171 «Доходы от переоценки активов»	0 302 00 730 «Увеличение кредиторской задолженности» (по видам задолженности)	Отражена отрицательная курсовая разница, связанная с ростом курса валюты по данным Банка России на день оплаты по отношению к курсу на день формирования задолженности

1	2	3
0 302 00 830 «Уменьшение кредиторской задолженности» (по видам задолженности)	0 401 10 171 «Доходы от переоценки активов»	Отражена положительная курсовая разница, связанная со снижением курса валюты по данным Банка России на день оплаты по отношению к курсу на день формирования задолженности
<i>Курсовые разницы на отчетную дату</i>		
0 201 27 510 «Поступление денежных средств учреждения в иностранной валюте на счет в кредитной организации»	0 401 10 171 «Доходы от переоценки активов»	Отражена положительная курсовая разница по остаткам валютных средств на валютном счете в кредитной организации или в кассе учреждения, связанная с ростом курса валюты по данным Банка России на отчетную дату по отношению к курсу на предыдущую отчетную дату
0 201 34 510 «Поступления средств в кассу учреждения»		
0 401 10 171 «Доходы от переоценки активов»	0 201 27 610 «Выбытия денежных средств учреждения в иностранной валюте со счета в кредитной организации»	Отражена отрицательная курсовая разница по остаткам валютных средств на валютном счете в кредитной организации или в кассе учреждения, связанная со снижением курса валюты по данным Банка России на отчетную дату по отношению к курсу на предыдущую отчетную дату
	0 201 34 610 «Выбытия средств из кассы учреждения»	
<i>Проценты, начисленные банком на остаток по валютному счету</i>		
2 205 21 560 «Увеличение дебиторской задолженности по доходам от собственности»	2 401 10 120 «Доходы от собственности»	Начислены проценты на остаток по валютному счету на основании договора банковского счета (по курсу Банка России на дату начисления процентов)
2 201 27 510 «Поступления денежных средств учреждения в иностранной валюте на счет в кредитной организации»	2 205 21 660 «Уменьшение дебиторской задолженности по доходам от собственности»	Зачислены проценты на валютный счет учреждения (по курсу Банка России на дату зачисления процентов)
2 205 21 560 «Увеличение дебиторской задолженности по доходам от собственности»	2 401 10 171 «Доходы от переоценки активов»	Отражена положительная курсовая разница, связанная с ростом курса валюты по данным Банка России на дату зачисления процентов по отношению к курсу на дату их начисления
2 401 10 171 «Доходы от переоценки активов»	2 205 21 660 «Уменьшение дебиторской задолженности по доходам от собственности»	Отражена отрицательная курсовая разница, связанная со снижением курса валюты по данным Банка России на дату зачисления процентов по отношению к курсу на дату их начисления

## Практические ситуации для решения

### Задача 4.1

Бюджетное учреждение образования принимает плату за обучение от студентов в кассу организации. Для расчета лимита наличных в кассе на I квартал 20x7 г. и последующие периоды учреждение решило использовать данные за I квартал 20x6 г. Поступления от иной приносящей доход деятельности за этот период составляли 2 млн р. Услугами инкассатора организация пользуется один раз в пять дней (в конце последнего рабочего дня на неделе). В I квартале 20x6 г. учреждение образования работало 56 дней. Рассчитать лимит наличных в кассе учреждения.

### Задача 4.2

Бюджетное учреждение образования принимает плату за обучение от студентов только путем зачисления средств на лицевой счет в казначействе, поэтому было принято решение рассчитывать лимит в кассе исходя из величины расходов, оплачиваемых за счет наличных средств. Для расчета лимита наличных в кассе, который будет действовать с марта 20x7 г., было принято решение использовать данные за февраль 20x7 г. Наличные выплаты из кассы в феврале 20x7 г. составляли 1,5 млн р., в том числе 1,1 млн р. – выплата заработной платы работникам и стипендий студентам. Организация получает наличные деньги в кассу с лицевого счета в казначействе каждые пять дней. В феврале 20x7 г. учреждение образования работало 19 дней. Рассчитать лимит наличных в кассе учреждения.

### Задача 4.3

Бюджетное учреждение выдает заработную плату работникам наличными из кассы учреждения. День выдачи заработной платы установлен коллективным договором на 5-е число каждого месяца. Именно в этот день кассир организации получает наличные средства, снятые с лицевого счета в казначействе. По платежной ведомости за март сумма заработной платы к выдаче составляла 475 тыс. р. 5 апреля данная сумма была получена и оприходована в кассу учреждения. По состоянию на конец дня 9 апреля не выданная заработная плата составляла 34 тыс. р. Лимит наличных в кассе составляет 5 тыс. р. Сверхлимитная сумма была депонирована и зачислена на лицевой счет в казначействе. Отразить операции по получению наличных средств, выдаче заработной платы и депонированию не выданных сумм в учете.

### Задача 4.4

Работник бюджетного учреждения был направлен в командировку с целью повышения квалификации. Источником финансирования командировки выступают средства федерального бюджета. Срок командировки – 4 дня. Суточные рассчитываются исходя из 100 р., а наем помещения – из 550 р. за каждые сутки. Фактические затраты на проезд составили 6 тыс. р. За день до отбытия в командировку работник получил из кассы организации на основании составлен-

ного им заявления 8 тыс. р. После возвращения из командировки работник отчитался перед бухгалтерией организации о потраченных суммах, предоставив авансовый отчет. Перерасход средств был возмещен ему в тот же день из кассы. Отобразить операции по выдаче средств под отчет, по признанию командировочных расходов и по возмещению перерасхода в учете. По представленным данным составить авансовый отчет работника, недостающие данные заполнить самостоятельно.

#### **Задача 4.5**

В течение месяца транспортная организация оказывала бюджетному учреждению услуги. Стоимость услуг – 5 900 р., в том числе НДС 18%. Учреждение погасило свою задолженность перечислением денежных средств с лицевого счета. Оказанные услуги связаны с выполнением государственного (муниципального) задания. На основании рабочего плана счетов такие расходы относятся к накладным. Отобразить операции в учете.

#### **Задача 4.6**

Бюджетным учреждением в течение одного месяца были получены на лицевой счет в органе казначейства следующие денежные средства:

- субсидия на выполнение государственного задания в размере 2 500 000 р.;
- доходы от оказания платных услуг контрагентам в размере 63 000 р.;
- грант от некоммерческой организации «Фонд содействия науке» в размере 209 000 р.

Отобразить операции в учете.

#### **Задача 4.7**

Учреждением (головной организацией) 28 мая в пользу филиала были перечислены денежные средства на оплату услуг связи за счет приносящей доход деятельности в сумме 20 000 р. Суммы поступили на счет учреждения 5 июня. Отобразить операции в учете.

#### **Задача 4.8**

Учреждение приобрело оборудование, расчеты за которое производятся с использованием покрытого (депонированного) безотзывного аккредитива. Согласно договору право собственности на оборудование переходит в момент его получения. Оборудование приобретено за счет доходов от приносящей доход деятельности, которая не облагается НДС. Стоимость оборудования составляет 212 400 р., в том числе НДС 18%. Аккредитив открыт за счет средств от приносящей доход деятельности бюджетного учреждения. Перечисление денег произведено 18 февраля, а зачисление – 19 февраля (на следующий рабочий день). Отобразить операции в учете.

#### **Задача 4.9**

Бюджетное учреждение отозвало ранее выставленный аккредитив на сум-

му 150 000 р. из-за нарушения поставщиком условий поставки ценностей по договору. Отразить операции в учете.

#### **Задача 4.10**

Студентам высшего учебного заведения была выдана из кассы стипендия, начисленная за счет субсидии на выполнение государственного (муниципального) задания в общей сумме 160 000 р. Денежные средства были сняты с лицевого счета, открытого в казначействе. Отразить операции в учете.

#### **Задача 4.11**

Учреждение направило сотрудника в командировку и для этого приобрело авиабилет стоимостью 7 200 р. Билет был оплачен по безналичному расчету путем перечисления средств с лицевого счета. Источник средств – субсидия на выполнение государственного (муниципального) задания. Перед командировкой авиабилет выдали сотруднику, а после командировки он составил авансовый отчет, приложив в качестве оправдательных документов в том числе данный авиабилет. Отразить операции в учете.

#### **Задача 4.12**

Бюджетное учреждение приобретает валюту для осуществления расчетов с иностранным поставщиком оборудования. С лицевого счета, открытого казначейством, были перечислены средства для приобретения валюты за счет приносящей доход деятельности, в сумме, эквивалентной 50 000 долл. США. Курс Центрального банка на дату их перечисления составил 60,00 р. за 1 долл. США, на дату поступления денег на валютный счет – 60,50 р. за 1 долл. США. Иностранная валюта была приобретена у коммерческого банка по курсу 61,00 р. за 1 долл. США.

#### **Задача 4.13**

Бюджетное учреждение перечислило денежные средства в валюте иностранному поставщику за приобретенное оборудование контрактной стоимостью 40 000 долл. США. На дату формирования задолженности перед поставщиком курс Банка России составлял 62,00 р. за 1 долл. США, а на дату погашения задолженности:

- I вариант: 60,00 р. за 1 долл. США;
- II вариант: 63,00 р. за 1 долл. США.

Отразить операции в учете.

#### **Задача 4.14**

На валютном счете бюджетной организации, открытом в коммерческом банке, находятся 10 000 долл. США. На предыдущую отчетную дату (конец месяца) курс Банка России составлял 64,00 р. за 1 долл. США. На текущую отчетную дату курс Банка России составляет:

- I вариант: 60,00 р. за 1 долл. США;
- II вариант: 65,00 р. за 1 долл. США.

Движения валютных средств за данный период не было. Отразить операции в учете.

#### **Задача 4.15**

Бюджетное учреждение имеет валютный счет, открытый в кредитной организации. На остаток по валютному счету в конце каждого месяца банк начисляет проценты. По итогам текущего месяца было сделано начисление в размере 100 долл. США. Курс Банка России в день начисления процентов на валютный счет составил 61,00 р. за 1 долл. США, а на дату поступления процентов на валютный счет курс составлял:

- I вариант: 59,00 р. за 1 долл. США;
- II вариант: 62,00 р. за 1 долл. США.

Отразить операции в учете.

## **5 Бюджетный учет расчетов и обязательств**

### **5.1 Учет расчетов по доходам**

К доходам бюджетных учреждений относятся:

- регулярные и единовременные поступления от учредителей;
- добровольные имущественные взносы и пожертвования;
- выручка от реализации товаров, работ, услуг;
- доходы от собственности, которой учреждение распоряжается на праве оперативного управления;
- другие, не запрещенные законом поступления.

Все поступления (доходы) должны быть утверждены в плане финансово-хозяйственной деятельности учреждения. В частности плановые показатели в разрезе:

- субсидий на выполнение государственного (муниципального) задания;
- целевых субсидий;
- субсидий на цели капитальных вложений;
- поступлений от оказания услуг и выполнения работ на платной основе;
- поступлений от иной деятельности, приносящей доход (например, единовременные доходы от продажи имущества).

Для учета расчетов по доходам используется счет **0 205 00 000 «Расчеты по доходам»**. В зависимости от вида доходов применяются следующие счета аналитического учета:

- **0 205 21 000 «Расчеты с плательщиками доходов от собственности»;**
- **0 205 31 000 «Расчеты с плательщиками доходов от оказания платных работ, услуг»;**
- **0 205 41 000 «Расчеты с плательщиками сумм принудительного изъятия»;**

- 0 205 52 000 «Расчеты по поступлениям от наднациональных организаций и правительств иностранных государств»;
- 0 205 53 000 «Расчеты по поступлениям от международных финансовых организаций»;
- 0 205 71 000 «Расчеты по доходам от операций с основными средствами»;
- 0 205 72 000 «Расчеты по доходам от операций с нематериальными активами»;
- 0 205 73 000 «Расчеты по доходам от операций с непроизведенными активами»;
- 0 205 74 000 «Расчеты по доходам от операций с материальными запасами»;
- 0 205 81 000 «Расчеты с плательщиками прочих доходов».

**Увеличение дебиторской задолженности** отражается в последних трех разрядах счета по коду поступлений **560**, а **уменьшение** – по коду выбытий **660**. В учетной политике учреждение вправе ввести в рабочий план счетов дополнительную аналитику по видам доходов (поступлений).

Операции по счету 0 205 00 000 отражаются в Журнале операций расчетов с дебиторами по доходам (ф. 0504071). Аналитический учет расчетов по доходам ведется в данном журнале и (или) в Карточке учета средств и расчетов (ф. 0504051).

### **Расчеты по доходам от собственности**

Учреждение может сдавать в аренду (найм) имущество, которым владеет на праве оперативного управления. Однако при сдаче в аренду некоторых видов имущества предварительно нужно получить согласие учредителя, в частности в отношении:

- любой недвижимости;
- особо ценного движимого имущества, которое закреплено за учреждением собственником или приобретено за его счет;
- особо ценного движимого имущества, которое приобретено за счет средств от приносящей доход деятельности до изменения типа учреждения.

Остальным имуществом учреждение распоряжается самостоятельно. Исключение – совершение крупных сделок и передача имущества другим организациям в качестве их учредителя (участника).

Следует отметить, что критерии крупной сделки очень четко определены в письме Минфина России от 25.03.2016 г. № 02-07-10/17076. Чтобы оценить величину сделки, необходимо взять показатель валюты баланса на последнюю отчетную дату (ф. 0503730, строка 410 графы 10) и исключить из него остаточную стоимость особо ценного имущества, которым учреждение не вправе самостоятельно распоряжаться (ф. 0503730, строка 338 графы 10). Полученную разницу умножают на 10% и определяют таким образом контрольную сумму. Если цена сделки превышает ее, то она относится к категории крупной. Виды нарушений при совершении крупных сделок и ответственность за них представлены в таблице 25.



**Таблица 25 – Виды нарушений при совершении крупных сделок и ответственность за них**

Нарушение	Ответственность
Сделка не согласована, учреждение получило убыток в результате сделки	Убытки возмещает руководитель учреждения независимо от того, признана ли сделка недействительной (п. 13 ст. 9.2 Федерального закона «О некоммерческих организациях» № 7-ФЗ от 12.01.1996 г.)
Нарушен порядок согласования крупной сделки	Штраф (ст. 7.35 Кодекса об административных правонарушениях РФ): – для должностного лица – от 1 до 10% цены сделки или дисквалификация на срок от шести месяцев до трех лет; – для учреждения – от 10 до 20% цены сделки

Доходы от использования любого имущества (в том числе от аренды) поступают в самостоятельное распоряжение учреждения. Поступления учитывают по статье **120 «Доходы от собственности» КОСГУ**.

Расчеты с арендаторами и другими пользователями имущества следует отражать на счете **2 205 21 000 «Расчеты с плательщиками доходов от собственности»**.

### **Расчеты по доходам от платных услуг, работ**

Бюджетное учреждение может:

- оказывать за плату услуги (выполнять работы), которые относятся к основной деятельности;
- вести другую приносящую доход деятельность, которая служит достижению целей, ради которых учреждение создано.

Любая платная деятельность должна быть указана в учредительных документах. Доходы от нее, а также приобретенное за счет этих доходов имущество поступают в самостоятельное распоряжение бюджетной организации.

Поступления от платной деятельности учитываются по статье **130 «Доходы от оказания платных услуг (работ)» КОСГУ**. Расчеты с контрагентами отражаются на счете **2 205 31 000 «Расчеты с плательщиками доходов от оказания платных работ, услуг»**.

Инструкцией № 174н предусмотрена возможность отражения возврата излишне полученных доходов (предварительных оплат) по дебету соответствующих счетов счета 2 205 00 000 и кредиту соответствующих счетов счета 2 201 00 000.

### **Расчеты по операциям с активами**

К доходам от операций с активами относятся поступления от реализации имущества. Расчеты с дебиторами по таким доходам отражаются на счетах:

- **0 205 71 000 «Расчеты по доходам от операций с основными средствами»;**
- **0 205 72 000 «Расчеты по доходам от операций с нематериальными активами»;**

- 0 205 73 000 «Расчеты по доходам от операций с непроизведенными активами»;
- 0 205 74 000 «Расчеты по доходам от операций с материальными запасами».

Начисление указанных доходов и их кассовое поступление на счета учреждения отражается с применением разных кодов КОСГУ, а именно:

1) начисление доходов (иначе говоря фактические доходы) – по группе кодов КОСГУ **100 «Доходы»** по подстатье **172 «Доходы от операций с активами»**;

2) поступление средств (иначе говоря кассовые доходы) – по группе кодов аналитики **400 «Выбытие нефинансовых активов»**, в том числе:

- статья **410 «Уменьшение стоимости основных средств»** – отражаются поступления от реализации основных средств, а также от возмещения ущерба в виде недостачи основных средств;

- статья **420 «Уменьшение стоимости нематериальных активов»** – отражаются поступления от реализации нематериальных активов, а также от возмещения ущерба в виде недостачи нематериальных активов;

- статья **430 «Уменьшение стоимости непроизведенных активов»** – отражаются поступления от реализации непроизведенных активов;

- статья **440 «Уменьшение стоимости материальных запасов»** – отражаются поступления от реализации материальных запасов, а также от возмещения ущерба в виде недостачи материальных запасов.

### **Расчеты по прочим доходам**

Большинство учреждений получают прочие доходы в виде субсидий:

- на выполнение государственного (муниципального) задания;
- на иные цели;
- на капитальные вложения в объекты государственной (муниципальной) собственности.

Также к прочим доходам относят:

- безвозмездные поступления (гранты, пожертвования, дарения и т.п.);
- невыясненные поступления.

Операции по этим видам деятельности могут иметь в разряде 18 номера счета бухучета следующие коды вида финансового обеспечения (деятельности) (п. 21 Инструкции № 157н):

- 4 – субсидии на выполнение государственного (муниципального) задания;
- 5 – субсидии на иные цели;
- 6 – субсидии на осуществление капитальных вложений;
- 2 – прочие поступления.

Все расчеты по прочим доходам отражаются на счете **0 205 81 000 «Расчеты с плательщиками прочих доходов»**. При начислении этих доходов применяется статья **180 «Прочие доходы»** КОСГУ за исключением субсидий на выполнение государственного (муниципального) задания, доход по которым отражается по статье **130 «Доходы от оказания платных услуг»** КОСГУ. Со-

ответственно, расчеты по этой субсидии нужно отражать на счете **0 205 31 000** «*Расчеты с плательщиками доходов от оказания платных работ, услуг*».

### **Субсидии на выполнение государственного (муниципального) задания**

В бухучете доход в виде субсидии на задание начисляется в соответствии с условиями заключенного с учредителем соглашения: в сумме и на дату, указанную в графике перечисления субсидии (п. 93 Инструкции № 174н, письмо Минфина РФ от 05.04.2013 г. № 02-06-07/11164).

Субсидия на выполнение задания выделяется на соответствующий год. Остатки субсидий могут быть использованы в следующем году на те же цели, но только если учреждение полностью выполнило объем полученного задания. Законами субъектов РФ, муниципальными правовыми актами может быть предусмотрен возврат остатков субсидий в бюджет в объеме, соответствующем не достигнутым показателям задания.

### **Субсидии на иные цели**

В соответствии со статьей 78.1 БК РФ учреждениям из бюджета могут предоставляться субсидии на иные цели. Например, на ремонт имущества, на устранение последствий чрезвычайных обстоятельств, на погашение кредиторской задолженности учреждения (несмотря на то, что учредитель не несет ответственность по долгам бюджетных учреждений, он вправе оказать им помощь для расчетов с кредиторами) и т.п.

При предоставлении целевой субсидии учредитель и учреждение оговаривают в соглашении или ином документе следующие аспекты:

- формы отчетности об использовании субсидии;
- периодичность представления и утверждения отчета;
- порядок возврата неиспользованного остатка субсидии.

В бухучете доходы от целевой субсидии нужно начислять на дату утверждения отчета об ее использовании в сумме подтвержденных расходов (п. 93, 150 Инструкции № 174н).

### **Субсидии на капвложения**

Также учреждениям в соответствии с п. 1-3 ст. 78.2 БК РФ могут выдавать субсидии на:

- капитальные вложения в строительство государственной (муниципальной) собственности;
- приобретение недвижимости в государственную (муниципальную) собственность.

Перед тем как предоставить субсидию, учредитель заключает с учреждением соглашение. Одним из его условий является порядок возврата неиспользованного остатка субсидии.

Операции с субсидиями на капитальные вложения отражаются в бухучете аналогично целевым субсидиям. Разница будет лишь в разряде 18 номера счетов: вместо кода вида финансового обеспечения 5 следует указать 6.

Представляет интерес раскрытие категории «нецелевое использование» средств применительно к различного рода субсидиям, выделяемым бюджетным учреждениям и перечисленным выше.

Понятие **«нецелевое использование»** раскрыто в п. 1 ст. 306.4 БК РФ: «Нецелевым использованием бюджетных средств признаются направление средств бюджета бюджетной системы РФ и оплата денежных обязательств **в целях, не соответствующих полностью или частично целям**, определенным законом (решением) о бюджете, сводной бюджетной росписью, бюджетной росписью, бюджетной сметой, договором (соглашением) либо иным документом, являющимся правовым основанием предоставления указанных средств».

**Административная ответственность** за такое нарушение предусмотрена в ст. 15.14 Кодекса об административных правонарушениях РФ:

– наложение **административного штрафа** на должностных лиц в размере от 20 000 до 50 000 р. или **дисквалификацию** на срок от одного года до трех лет;

– на юридических лиц – от 5 до 25% суммы средств, полученных из бюджета бюджетной системы Российской Федерации, использованных не по целевому назначению.

Некоторые эксперты считают, что нецелевое использование могут допустить только получатели бюджетных средств. Они объясняют это тем, что о бюджетных учреждениях не сказано в процитированном выше пункте ст. 306.4 БК РФ. Однако такая трактовка не совсем верна.

Действительно, после того как целевую субсидию списали с единого счета бюджета и зачислили на счет учреждения, она теряет статус средств бюджета (ст. 6, 78.1 БК РФ). Соответственно, к таким средствам **нельзя применять требования бюджетного законодательства**, в том числе и ст. 306.4 БК РФ. Такой вывод подтверждают и письма Минфина России от 29.04.2016 г. № 02-03-06/25186, от 23.05.2014 г. № 02-03-11/24579. Но в то же время **ответственность за нецелевое использование средств субсидии** обязательно должна быть **указана в соглашении** о ее предоставлении (п. 5 ст. 78, п. 4 ст. 78.2 БК РФ).

Соглашение – это двусторонний документ. Его подписывает руководитель учреждения и учредитель. В соглашении закрепляют обязанность учреждения составлять отчет о расходовании средств целевых субсидий. Если его не примет учредитель, тогда сумму потраченной субсидии будут расценивать как нецелевое использование.

Итак, учредитель имеет право проверять целевое использование субсидий. Если по результатам проверки он выявит нарушения, то должен будет составить **акт с указанием нарушений и сроков их устранения**. На основании акта учредитель может принять решение о возврате в бюджет сумм субсидий. Для этого он составляет требование, в котором устанавливает срок возврата. Целевую направленность расходов за счет субсидий на иные цели определяют по кодам бюджетной классификации. Такие средства расходуют после того, как проверят документы, которые подтверждают денежные обязательства. Они должны соответствовать содержанию расходных операций, КВР и целям, на

которые предоставлена субсидия.

Использование средств может быть квалифицировано как нецелевое только в том случае, если **уже произведены кассовые расходы**. То есть нельзя говорить о нарушении, когда:

– размещено извещение о закупке, по которой могли бы быть произведены нецелевые расходы;

– заключен договор (контракт), по которому могли бы быть произведены нецелевые расходы;

– заключено отдельное соглашение о предоставлении целевой субсидии на расходы, которые уже фактически понесены за счет другой субсидии.

Следует также отметить, что понятие «нецелевое использование» **не применяются к средствам от приносящей доход деятельности**, т.к. они не относятся к финансированию из бюджетной системы РФ.

### **Доходы от пожертвований**

Пожертвованием признается дарение вещи или права в общеполезных целях. Пожертвования могут получать лечебные, воспитательные, социальные и другие аналогичные учреждения, благотворительные, научные и образовательные организации, музеи и прочие учреждения культуры, а также государство и другие субъекты гражданского права (п. 1 ст. 582 ГК РФ). При получении пожертвования от организации или гражданина нужно заключить договор.

Если учреждение принимает пожертвование, для которого установлено определенное назначение, оно должна вести обособленный учет всех операций по его использованию. Когда использование имущества по указанному назначению становится невозможным, его применяют по другому назначению лишь с согласия жертвователя (если законом не установлен иное).

Пожертвования могут быть выражены как в натуральной, так и в денежной форме. На их принятие не требуется чьего-либо разрешения или согласия (п. 2 ст. 582 ГК РФ). Благотворительные пожертвования в натуральной форме могут быть предоставлены и в виде безвозмездной передачи учреждению имущества, выполнения работ и предоставления услуг (ст. 5 Закона «О благотворительной деятельности и благотворительных организациях» от 11.08.1995 г. № 135-ФЗ).

В бюджетном учете доходы от пожертвований отражаются так же, как и субсидии на иные цели, с той лишь разницей, что код вида финансового обеспечения будет 2, а не 5.

### **Доходы медицинских учреждений по программе обязательного медицинского страхования (ОМС)**

На счете **0 205 00 000** отражаются доходы от оказания медицинской помощи в рамках ОМС (код вида финансового обеспечения – 7). При начислении этих доходов применяется статья **130 «Доходы от оказания платных услуг (работ)» КОСГУ**, поэтому отражать доходы в бухучете нужно на счете **7 205 31 000 «Расчеты с плательщиками доходов от оказания платных ра-**

**бот, услуг».** Доход начисляется на дату подписания акта сверки расчетов по договору на оказание и оплату медицинской помощи по ОМС.

Схемы бухгалтерских записей по начислению и получению указанных выше доходов приведены в таблице 26.

**Таблица 26 – Бухгалтерские записи по расчетам по доходам**

Дебет	Кредит	Содержание операции
1	2	3
<i>Доходы от собственности</i>		
2 205 21 560 «Увеличение дебиторской задолженности по доходам от собственности»	2 401 10 120 «Доходы от собственности»	Начислены доходы от собственности (арендная плата)
2 201 11 510 «Поступления денежных средств учреждения на лицевые счета в органе казначейства»	2 205 21 660 «Уменьшение дебиторской задолженности по доходам от собственности»	Получены доходы от собственности (арендная плата) на лицевой счет или в кассу учреждения
2 201 34 510 «Поступления средств в кассу учреждения»		
<i>Доходы от платных услуг, работ</i>		
2 205 31 560 «Увеличение дебиторской задолженности по доходам от оказания платных работ, услуг»	2 401 10 130 «Доходы от оказания платных услуг»	Начислены доходы от оказания платных работ, услуг
2 201 11 510 «Поступления денежных средств учреждения на лицевые счета в органе казначейства»	2 205 31 660 «Уменьшение дебиторской задолженности по доходам от оказания платных работ, услуг»	Получены доходы от оказания платных работ, услуг на лицевой счет или в кассу учреждения
2 201 34 510 «Поступления средств в кассу учреждения»		
<i>Доходы от операций с активами</i>		
2 205 71 560 «Увеличение дебиторской задолженности по доходам от операций с основными средствами»	2 401 10 172 «Доходы от операций с активами»	Начислены доходы от продажи соответствующих активов
2 205 72 560 «Увеличение дебиторской задолженности по доходам от операций с нематериальными активами»		
2 205 73 560 «Увеличение дебиторской задолженности по доходам от операций с произведенными активами»		
2 205 74 560 «Увеличение дебиторской задолженности по доходам от операций с материальными запасами»		

1	2	3
2 201 11 510 «Поступления денежных средств учреждения на лицевые счета в органе казначейства», 2 201 34 510 «Поступления средств в кассу учреждения»	2 205 71 660 «Уменьшение дебиторской задолженности по доходам от операций с основными средствами»	Получены доходы от продажи соответствующих активов на лицевой счет или в кассу учреждения
	2 205 72 660 «Уменьшение дебиторской задолженности по доходам от операций с нематериальными активами»	
	2 205 73 660 «Уменьшение дебиторской задолженности по доходам от операций с непроизведенными активами»	
	2 205 74 660 «Уменьшение дебиторской задолженности по доходам от операций с материальными запасами»	
<i>Субсидии на выполнение государственного (муниципального) задания</i>		
4 205 31 560 «Увеличение дебиторской задолженности по доходам от оказания платных работ, услуг»	4 401 10 130 «Доходы от оказания платных услуг»	Начислен доход в сумме субсидии на выполнение государственного задания (на дату, указанную в соглашении)
4 201 11 510 «Поступления денежных средств учреждения на лицевые счета в органе казначейства»	4 205 31 660 «Уменьшение дебиторской задолженности по доходам от оказания платных работ, услуг»	Получен доход в виде субсидии на выполнение государственного задания на лицевой счет учреждения
<i>Субсидии на иные цели</i>		
5 201 11 510 «Поступления денежных средств учреждения на лицевые счета в органе казначейства»	5 205 81 660 «Уменьшение дебиторской задолженности по прочим доходам»	Получена субсидия на иные цели на лицевой счет учреждения
5 205 81 560 «Увеличение дебиторской задолженности по прочим доходам»	5 401 10 180 «Прочие доходы»	Начислен доход в сумме субсидии на иные цели (на основании предоставленного отчета)
5 205 81 560 «Увеличение дебиторской задолженности по прочим доходам»	5 201 11 610 «Выбытия денежных средств учреждения с лицевых счетов в органе казначейства»	Возвращен неиспользованный остаток субсидии на иные цели

## 5.2 Учет расчетов с подотчетными лицами

Порядок выдачи денег сотрудникам под отчет учреждение устанавливает в учетной политике. В частности подотчетную сумму можно **выдать наличными** из кассы или **перечислить на банковскую карту** сотрудника (в том числе зарплатную). Кроме того, сотруднику можно выдавать под отчет денежные документы. Выплачивать подотчетные суммы нужно по требованиям, установлен-

ными Указаниями Банка России от 11.03.2014 г. № 3210-У (далее – Указания № 3210-У).

Учреждения могут выдавать деньги под отчет на такие **цели** как:

- административно-хозяйственные нужды;
- командировочные расходы;
- для выплаты заработной платы (стипендий, пенсий, пособий).

Приказом руководителя должны быть утверждены **перечни лиц**, которым выдаются:

- средства на административно-хозяйственные нужды, сроки и цели использования этих средств;
- наличные денежные средства для выплаты заработной платы (стипендий, пенсий, пособий).

Также **срок, на который выдаются подотчетные суммы**, целесообразно предусмотреть в учетной политике учреждения.

Выдавать деньги под отчет можно только в том случае, если сотрудник отчитался за полученный ранее аванс, по которому наступил срок отчета (п. 6.3 Указаний № 3210-У, п. 214 Инструкции № 157н). Сотрудник может использовать подотчетные деньги исключительно на те цели, на которые они были выданы.

Для получения денег под отчет сотрудник должен написать **заявление в произвольной форме** и указать в нем (п. 213 Инструкции № 157н):

- назначение аванса;
- расчет (обоснование) размера аванса;
- срок, на который выдается аванс.

Руководитель подтверждает свое согласие на выдачу денег, поставив на заявлении подпись и дату (п. 6.3 Указаний № 3210-У).

Сотрудник должен отчитаться об использовании аванса **в течение трех рабочих дней** по истечении срока, на который получил деньги. Если аванс выдали на командировку, сотрудник должен отчитаться в течение трех рабочих дней со дня возвращения из нее (или со дня выхода на работу). В этот же срок проводят окончательный расчет с подотчетным лицом.

По израсходованным суммам сотрудник представляет в бухгалтерию авансовый отчет (ф. 0504505) с приложением **оправдательных документов**, например:

- кассовых и товарных чеков;
- билетов;
- бланков строгой отчетности;
- документов, подтверждающих факт принятия материальных ценностей на склад учреждения от подотчетного лица;
- накладных, счетов-фактур и т.д.

Задолженность подотчетных лиц по авансам, выданным в иностранных валютах, учитывается в рублевом эквиваленте. Его нужно рассчитать на дату выдачи денег под отчет. Впоследствии нужно переоценить расчеты по авансу. Это делается:

- на дату возврата сотрудником ранее полученных сумм;



– на дату утверждения отчета (на дату формирования регистра бухучета).

Возникшие при расчете курсовые разницы относятся на финансовый результат учреждения (п. 13, 215 Инструкции № 157н).

Расчеты с подотчетными лицами учитываются на одноименном счете **0 208 00 000**, а именно на его аналитических счетах:

– 0 208 11 000 «Расчеты с подотчетными лицами по заработной плате»;

– 0 208 12 000 «Расчеты с подотчетными лицами по прочим выплатам»;

– 0 208 13 000 «Расчеты с подотчетными лицами по начислениям на выплаты по оплате труда»;

– 0 208 21 000 «Расчеты с подотчетными лицами по оплате услуг связи»;

– 0 208 22 000 «Расчеты с подотчетными лицами по оплате транспортных услуг»;

– 0 208 23 000 «Расчеты с подотчетными лицами по оплате коммунальных услуг»;

– 0 208 24 000 «Расчеты с подотчетными лицами по оплате арендной платы за пользование имуществом»;

– 0 208 25 000 «Расчеты с подотчетными лицами по оплате работ, услуг по содержанию имущества»;

– 0 208 26 000 «Расчеты с подотчетными лицами по оплате прочих работ, услуг»;

– 0 208 31 000 «Расчеты с подотчетными лицами по приобретению основных средств»;

– 0 208 32 000 «Расчеты с подотчетными лицами по приобретению нематериальных активов»;

– 0 208 34 000 «Расчеты с подотчетными лицами по приобретению материальных запасов»;

– 0 208 62 000 «Расчеты с подотчетными лицами по оплате пособий по социальной помощи населению»;

– 0 208 63 000 «Расчеты с подотчетными лицами по оплате пенсий, пособий, выплачиваемых организациями сектора государственного управления»;

– 0 208 91 000 «Расчеты с подотчетными лицами по оплате прочих расходов».

С 2016 г. все суммы компенсаций сотрудникам командировочных расходов отражаются по подстатье 212 КОСГУ. По этой подстатье отражаются не только выплата суточных, но и возмещение проезда, проживания и других расходов с ведома работодателя. Поэтому все расчеты с подотчетными лицами **по командировкам** ведутся на счете **0 208 12 000**.

Увеличение расчетов с подотчетными лицами отражается в последних трех разрядах счета по коду поступлений **560**, а уменьшение – по коду выбытий **660**.

Операции по счету 0 208 00 000 отражаются в **Журнале по расчетам с подотчетными лицами** (ф. 0504071). Аналитический учет расчетов в разрезе материально-ответственных лиц ведется в данном журнале и (или) в **Карточке учета средств и расчетов** (ф. 0504051).

Выдача наличных денег под отчет оформляется расходным кассовым ордером (ф. КО-2). Неизрасходованные подотчетные средства сотрудник возвращает в кассу, при этом оформляется приходный кассовый ордер (ф. КО-1).

Если сотрудник израсходовал больше, чем получил денег, нужно возместить ему этот перерасход, но лишь в случае если он оправдан. Поэтому при принятии к учету расходов подотчетного лица (в том числе в сумме перерасхода) **бухгалтер должен проверить:**

- правильность оформления авансового отчета;
- наличие документов, подтверждающих расходы (например, кассовые и товарные чеки, проездные документы, счета и т. п.);
- обоснованность расхода (деньги были потрачены в соответствии с распоряжением руководителя и по тому назначению, которое указано в заявлении от сотрудника на аванс).

Если хотя бы одно из этих условий не выполняется, то подотчетные расходы принимать к учету не нужно, следовательно, перерасход сотруднику можно не возмещать. Если условия выполнены, то учреждение обязано возместить перерасход.

### **Расчеты с подотчетными лицами безналичными перечислениями**

Для минимизации наличного оборота Минфин РФ и Федеральное казначейство считают возможным перечисление подотчетных средств:

- на банковские счета (карты) сотрудников, в том числе на зарплатные;
- на банковскую карту учреждения, которой могут распоряжаться уполномоченные на то сотрудники.

Такой вывод следует из писем Минфина России от 05.12.2012 г. № 14-03-03/728, совместного письма от 10.09.2013 г. Минфина России № 02-03-10/37209 и Казначейства России № 42-7.4-05/5.2-554.

Учреждение **самостоятельно принимает решение** о том, перечислять или нет подотчетные деньги на банковские счета сотрудников. Безналичный порядок расчета с подотчетными лицами нужно утвердить в учетной политике. В платежном документе на перечисление необходимо будет указать, что средства являются подотчетными.

### **Расчеты с подотчетными лицами по денежным документам**

Некоторые расходы учреждения можно оплатить через подотчетное лицо денежными документами. К ним относятся:

- талоны на ГСМ, на питание;
- санаторно-курортные путевки на лечение и отдых сотрудников и членов их семей;
- авиационные и железнодорожные билеты;
- проездные билеты (единые и на отдельные виды транспорта);
- карты экспресс-оплаты мобильной связи, доступа в Интернет, IP-телефонии междугородных, международных переговоров;
- полученные извещения на почтовые переводы;
- марки, маркированные конверты.

При выдаче сотруднику денежных документов оформляется расходный кассовый ордер (ф. КО-2), а при их возврате – приходный кассовый ордер (ф. КО-1). Их оформление по денежным документам имеет особенности. На ордерах нужно проставить запись *«фондовый»*, а в журнал регистрации приходных и расходных кассовых документов (ф. КО-3) их нужно вносить *отдельно* от операций по движению денег.

### Удержание невозвращенных подотчетных сумм

Если в установленный срок сотрудник не представляет авансовый отчет (ф. 0504505) или не возвращает неиспользованные подотчетные деньги, то в этих случаях задолженность можно удержать из зарплаты сотрудника (абз. 3 ч. 2 ст. 137 Трудового кодекса РФ).

Решение об удержании принимает руководитель. Он должен издать приказ об этом не позднее месяца со дня окончания срока возврата аванса. При этом сотрудник должен быть согласен с основаниями и размером удержания. Согласие сотрудника лучше запросить у него в письменной форме, например, попросить сделать надпись о согласии на приказе об удержании. В противном случае взыскать с сотрудника задолженность можно только через суд.

### Перевод задолженности подотчетного лица в задолженность по ущербам

В том случае если сотрудник не возвратил в срок неизрасходованные подотчетные суммы, а учреждение своевременно их не удержало, например, т.к. сотрудник оспаривал сам факт удержания, считается, что сотрудник нанес учреждению ущерб. Поэтому сумму задолженности нужно перевести со счета 0 208 00 000 на счет *0 209 30 000 «Расчеты по компенсации затрат»* (п. 220 Инструкции № 157н).

Схемы бухгалтерских записей по расчетам с подотчетными лицами приведены в таблице 27.

**Таблица 27 – Бухгалтерские записи по расчетам с подотчетными лицами**

Дебет	Кредит	Содержание операции
1	2	3
<i>Увеличение задолженности подотчетных лиц</i>		
<i>1 Выданы (перечислены) денежные средства подотчетному лицу</i>		
0 208 00 560 «Увеличение дебиторской задолженности подотчетных лиц» (по видам расходов)	0 201 34 610 «Выбытия средств из кассы учреждения»	– из кассы
	0 210 03 660 «Уменьшение дебиторской задолженности по операциям с финансовым органом по наличным денежным средствам»	– с помощью расчетной (дебетовой) карты, выданной органом казначейства
	0 201 11 610 «Выбытия денежных средств учреждения с лицевых счетов в органе казначейства»	– с лицевого счета учреждения на банковскую карту работника

Продолжение таблицы 27

1	2	3
0 208 00 560 «Увеличение дебиторской задолженности подотчетных лиц» (по видам расходов)	0 201 27 610 «Выбытия денежных средств учреждения в иностранной валюте со счета в кредитной организации»	– со счета учреждения в банке в иностранной валюте на банковскую карту работника
<i>2 Выданы денежные документы подотчетному лицу</i>		
0 208 13 560 «Увеличение дебиторской задолженности подотчетных лиц по начислениям на выплаты по оплате труда»	0 201 35 610 «Выбытия денежных документов из кассы учреждения»	– путевки в санаторно-оздоровительные учреждения, приобретенные за счет средств ФСС России
0 208 21 560 «Увеличение дебиторской задолженности подотчетных лиц по оплате услуг связи»		– почтовые марки
0 208 34 560 «Увеличение дебиторской задолженности подотчетных лиц по приобретению материальных запасов»		– талоны на ГСМ
0 208 00 560 «Увеличение дебиторской задолженности подотчетных лиц» (по видам расходов)		– иные денежные документы
<i>Уменьшение задолженности подотчетных лиц</i>		
0 105 00 340 «Увеличение стоимости материальных запасов» (по видам запасов)	0 208 34 660 «Уменьшение дебиторской задолженности подотчетных лиц по приобретению материальных запасов»	Приняты к бухгалтерскому учету расходы подотчетного лица на приобретение материальных запасов
0 106 00 310 «Увеличение вложений в основные средства» (по видам основных средств)	0 208 31 660 «Уменьшение дебиторской задолженности подотчетных лиц по приобретению основных средств»	Приняты к бухгалтерскому учету расходы подотчетного лица на приобретение основных средств
0 106 00 320 «Увеличение вложений в нематериальные активы» (по видам нематериальных активов)	0 208 32 660 «Уменьшение дебиторской задолженности подотчетных лиц по приобретению нематериальных активов»	Приняты к бухгалтерскому учету расходы подотчетного лица на приобретение нематериальных активов
Приняты к бухгалтерскому учету подотчетные суммы на оплату расходов, формирующих стоимость <u>услуг (работ, готовой продукции)</u> учреждения, в том числе в части:		
0 109 60 200 «Затраты на изготовление готовой продукции, выполнение работ, услуг» (по видам расходов)	0 208 00 660 «Уменьшение дебиторской задолженности подотчетных лиц» (по видам расходов)	– прямых расходов
0 109 70 200 «Накладные расходы по изготовлению готовой продукции, выполнению работ, услуг» (по видам расходов)		– накладных расходов

1	2	3
0 109 80 200 «Общехозяйственные расходы учреждения» (по видам расходов)	0 208 00 660 «Уменьшение дебиторской задолженности подотчетных лиц» (по видам расходов)	– общехозяйственных расходов
0 109 90 200 «Издержки обращения учреждения» (по видам расходов)		– издержек обращения
0 401 20 200 «Расходы хозяйствующего субъекта» (по видам расходов)	0 208 00 660 «Уменьшение дебиторской задолженности подотчетных лиц» (по видам расходов)	Приняты к бухгалтерскому учету подотчетные суммы на оплату расходов, не формирующих стоимость услуг (работ, готовой продукции) учреждения
0 210 12 560 «Увеличение дебиторской задолженности по НДС по приобретенным материальным ценностям, работам, услугам»	0 208 00 660 «Уменьшение дебиторской задолженности подотчетных лиц» (по видам расходов)	Отражены суммы «входного» НДС по приобретенным через подотчетное лицо товарам, работам, услугам
0 206 00 560 «Увеличение дебиторской задолженности по авансам» (по видам авансов)		Приняты к бухучету подотчетные суммы, израсходованные на выдачу аванса поставщику (подрядчику)
0 302 00 830 «Уменьшение кредиторской задолженности» (по видам задолженности)		Приняты к бухгалтерскому учету подотчетные суммы, израсходованные на погашение задолженности перед поставщиками (подрядчиками)
Выдача ответственным подотчетным лицом:		
0 302 11 830 «Уменьшение кредиторской задолженности по заработной плате»	0 208 11 660 «Уменьшение дебиторской задолженности подотчетных лиц по заработной плате»	– зарплаты
0 302 12 830 «Уменьшение кредиторской задолженности по прочим выплатам»	0 208 12 660 «Уменьшение дебиторской задолженности подотчетных лиц по прочим выплатам»	– прочих выплат в пользу сотрудников
0 302 13 830 «Уменьшение кредиторской задолженности по начислениям на выплаты по оплате труда»	0 208 13 660 «Уменьшение дебиторской задолженности подотчетных лиц по начислениям на выплаты по оплате труда»	– пособий по временной нетрудоспособности и в связи с материнством
0 302 62 830 «Уменьшение кредиторской задолженности по пособиям по социальной помощи населению»	0 208 62 660 «Уменьшение дебиторской задолженности подотчетных лиц по оплате пособий по социальной помощи населению»	– пособий по социальной помощи населению

1	2	3
0 302 63 830 «Уменьшение кредиторской задолженности по пенсиям, пособиям, выплачиваемым организациями сектора государственного управления»	0 208 63 660 «Уменьшение дебиторской задолженности подотчетных лиц по оплате пенсий, пособий, выплачиваемых организациями сектора государственного управления»	– пенсий, пособий, выплачиваемых организациями сектора государственного управления
0 302 91 830 «Уменьшение кредиторской задолженности по прочим расходам»	0 208 91 660 «Уменьшение дебиторской задолженности подотчетных лиц по оплате прочих расходов»	– прочих выплат
Возврат остатков ранее полученных и не использованных подотчетных сумм:		
0 201 11 510 «Поступления денежных средств учреждения на лицевые счета в органе казначейства»	0 208 00 660 «Уменьшение дебиторской задолженности подотчетных лиц» (по видам расходов)	– денег на лицевой счет учреждения
0 201 34 510 «Поступления средств в кассу учреждения»		– денег в кассу учреждения
0 201 35 510 «Поступления денежных документов в кассу учреждения»		– денежных документов в кассу учреждения
0 302 11 830 «Уменьшение кредиторской задолженности по заработной плате»	0 304 03 730 «Увеличение кредиторской задолженности по удержаниям из выплат по оплате труда»	Удержана непогашенная в срок задолженность подотчетного лица из его заработной платы
0 304 03 830 «Уменьшение кредиторской задолженности по удержаниям из выплат по оплате труда»	0 208 00 660 «Уменьшение дебиторской задолженности подотчетных лиц» (по видам расходов)	Погашена задолженность подотчетного лица в сумме удержаний из его заработной платы
<i>Списание задолженности подотчетных лиц</i>		
0 208 00 560 «Увеличение дебиторской задолженности подотчетных лиц» (по видам расходов)	0 401 10 173 «Чрезвычайные доходы от операций с активами»	Списана с балансового учета задолженность, не востребованная подотчетным лицом
0 401 20 273 «Чрезвычайные расходы от операций с активами»	0 208 00 660 «Уменьшение дебиторской задолженности подотчетных лиц» (по видам расходов)	Списана с балансового учета нереальная к взысканию задолженность подотчетного лица

### 5.3 Учет расчетов по ущербу имуществу и иным доходам

Расчеты по причиненному учреждению ущербу, а также по другим доходам, не связанным с выполнением договоров (соглашений), с выполнением возложенных функций, отражают на счете **0 209 00 000 «Расчеты по ущербу и иным доходам»**. Правила учета на данном счете изложены в п. 220-223 Инструкции № 157н. Кроме того, были даны дополнительные разъяснения в п. 4.1 письма Минфина РФ от 19.12.2014 г. № 02-07-07/669181.

В зависимости от экономического содержания операции расчеты отражаются на счетах:

- 0 209 30 000 «Расчеты по компенсации затрат»;
- 0 209 40 000 «Расчеты по суммам принудительного изъятия»;
- 0 209 71 000 «Расчеты по ущербу основным средствам»;
- 0 209 72 000 «Расчеты по ущербу нематериальным активам»;
- 0 209 73 000 «Расчеты по ущербу непроизведенным активам»;
- 0 209 74 000 «Расчеты по ущербу материальным запасам»;
- 0 209 81 000 «Расчеты по недостаткам денежных средств»;
- 0 209 82 000 «Расчеты по недостаткам иных финансовых активов»;
- 0 209 83 000 «Расчеты по иным доходам».

Суммы ущерба нужно отражать на счете 0 209 00 000 только в том случае, если их должны возместить виновные лица, то есть если учреждение планирует получить доход в виде возмещения ущерба. Если виновных лиц нет, то и нет расчетов, подлежащих отражению на данном счете.

Приведем *примеры расчетов по возмещению ущерба*. К таковым относят суммы:

- выявленных недостатков, хищений денежных средств и других ценностей;
- потерь от порчи имущества;
- ущерба, причиненного вследствие действия (бездействия) должностных лиц организации;
- авансов, не возвращенных контрагентами при расторжении договоров, в том числе по решению суда;
- задолженности подотчетных лиц, своевременно не возвращенной и не удержанной из заработной платы;
- задолженности за неотработанные дни отпуска при увольнении работника;
- излишне произведенных выплат;
- не возвращенных в срок залоговых платежей, задатков (например, задолженность перед учреждением за перечисленные им как участникам закупок обеспечения заявок на участие в торгах, обеспечения исполнения контрактов);
- принудительного изъятия, в том числе при возмещении ущерба в силу законодательства (например, за нарушение законодательства о контрактной системе закупок), при страховых случаях;
- других внереализационных доходов (например, доходы от реализации материалов, полученных в ходе разборки, демонтажа ликвидируемых объектов учитываются на счете 0 209 74 000 «Расчеты по ущербу материальным запасам»);
- других доходов, не связанных с выполнением договоров и соглашений, с выполнением возложенных на учреждение функций (например, начисления по возмещению упущенных выгод, доход в виде процентов за пользование чужими средствами из-за их неправомерного удержания отражаются на счете 0 209 83 000 «Расчеты по иным доходам»).

Следует особо отметить, что недостача (порча) материальных ценностей в пределах норм естественной убыли не учитывается на данном счете, а относит-

ся по распоряжению руководителя на расходы учреждения (себестоимость готовой продукции, работ, услуг).

Увеличение дебиторской задолженности отражается по коду поступлений **560**, а уменьшение – по коду выбытий **660**.

Операции по счету 0 209 00 000 отражаются в **Журнале операций расчетов с дебиторами по доходам** (ф. 0504071). Аналитический учет ведется в **Карточке учета средств и расчетов** (ф. 0504051) в разрезе:

- лиц, ответственных за возмещение ущерба (виновных лиц);
- вида имущества и сумм ущерба, в том числе по выявленным хищениям, недостачам.

Задолженность по ущербу и иным доходам, выраженную в иностранной валюте, нужно учитывать в рублевом эквиваленте на дату начисления задолженности или признания доходов. На дату получения денег расчеты нужно снова переоценить с отнесением разницы на финансовый результат учреждения. Если виновные лица не установлены или судом отказано во взыскании ущерба с должника, то задолженность по ущербу списывается на финансовый результат.

### **Материальная ответственность работников**

За причиненный ущерб работника можно привлечь к материальной ответственности. Она по сумме взыскания делится на ограниченную и полную.

**Ограниченная материальная ответственность** предполагает, что размер удержаний с работника не превышает его среднемесячного заработка. Такая ответственность, например, наступает, если работник испортил имущество учреждения по небрежности или неосторожности. При полной материальной ответственности работник должен возместить ущерб в полном размере. Случаи полной материальной ответственности установлены ст. 242 и 243 Трудового кодекса РФ.

Договоры о **полной материальной ответственности** можно заключить не со всеми сотрудниками, а только с теми, которые:

- непосредственно обслуживают или используют деньги (товар) или другое имущество учреждения;
- достигли 18-летнего возраста;
- их должность или работа отнесены к числу тех, которые допускают заключение подобного договора.

Перечень должностей и видов работ, при выполнении которых следует заключить письменные договоры о полной материальной ответственности, утвержден постановлением Минтруда России от 31.12.2002 г. № 85.

Размер ущерба имуществу определяют исходя из его **текущей восстановительной стоимости на день обнаружения ущерба**. Под такой стоимостью понимается сумма денежных средств, необходимая для восстановления имущества. Таким образом, учреждение должно оценить, сколько средств будет затрачено на восстановление, например, на ремонт имущества, на приобретение аналогичного объекта, на его доставку, монтаж и т.п. Затраты определяют исходя из рыночных цен, действующих на день обнаружения ущерба (п. 220 Ин-



струкции № 157н). Однако ущерб не может быть оценен ниже стоимости имущества с учетом его износа по данным бухгалтерского учета.

### **Методы взыскания ущерба**

Без обращения в суд взыскать ущерб можно в таких случаях:

- если виновный работник согласен добровольно возместить ущерб;
- если сумма ущерба не превышает среднемесячного заработка работника.

Основанием для взыскания послужит приказ руководителя. По соглашению сторон работник может возмещать ущерб с рассрочкой платежа (ст. 248 Трудового кодекса РФ). Кроме того, возмещение ущерба может быть произведено не только в денежной, но и в натуральной форме, например, материалами, которые аналогичны утерянным. Если работник не согласен с предъявленным ущербом или его величина больше среднемесячного заработка, то взыскание производится только через суд.

### **Расчеты по суммам принудительного изъятия**

Доходы от принудительного изъятия отражаются по статье КОСГУ **140 «Суммы принудительного изъятия»**. В частности к таким доходам относятся:

- поступления от применения мер гражданско-правовой ответственности, включая штрафы, пени и неустойки за нарушение законодательства о контрактной системе закупок;
- возмещения ущерба по законодательству, в том числе при возникновении страховых случаев;
- другие суммы принудительного изъятия.

Доходы от денежных взысканий учитываются на счете **2 209 40 000 «Расчеты по суммам принудительного изъятия»**. Задолженность начисляется в момент возникновения требований (например, согласие поставщика с претензией об оплате неустойки по договору, вступившее в силу решение суда и т.д.).

Схемы бухгалтерских записей по расчетам по ущербу имуществу и по суммам принудительного изъятия приведены в таблице 28.

**Таблица 28 – Бухгалтерские записи по расчетам по ущербу имуществу и по суммам принудительного изъятия**

Дебет	Кредит	Содержание операции
1	2	3
<i>Возмещение ущерба имуществу учреждения</i>		
0 209 70 560 «Увеличение дебиторской задолженности по ущербу нефинансовым активам» (по видам нефинансовых активов)	0 401 10 172 «Доходы от операций с активами»	Отражены суммы выявленных недостатков, хищений, потерь имущества, являющегося нефинансовым активом, по рыночной стоимости такого имущества

1	2	3
0 209 81 560 «Увеличение дебиторской задолженности по недостаткам денежных средств»	0 201 34 610 «Выбытия средств из кассы учреждения»	Отражены суммы выявленных недостатков, хищений, потерь наличных денежных средств
0 209 82 560 «Увеличение дебиторской задолженности по недостаткам иных финансовых активов»	0 401 10 172 «Доходы от операций с активами»	Отражены суммы выявленных недостатков, хищений, потерь имущества, являющегося финансовым активом за исключением денежных средств по рыночной стоимости такого имущества
0 201 11 510 «Поступления денежных средств учреждения на лицевые счета в органе казначейства»	0 209 00 660 «Уменьшение дебиторской задолженности по ущербу имуществу» (по видам активов)	Отражено поступление денежных средств от виновного лица в возмещение ущерба на лицевой счет учреждения
0 201 34 510 «Поступления средств в кассу учреждения»	0 209 00 660 «Уменьшение дебиторской задолженности по ущербу имуществу» (по видам активов)	Отражено поступление денежных средств от виновного лица в возмещение ущерба в кассу учреждения
0 401 10 172 «Доходы от операций с активами»	0 209 00 660 «Уменьшение дебиторской задолженности по ущербу имуществу» (по видам активов)	Отражено возмещение ущерба виновным лицом в натуральной форме
0 304 03 830 «Уменьшение кредиторской задолженности по удержаниям из выплат по оплате труда»		Отражено возмещение ущерба виновным лицом из заработной платы на сумму удержаний, произведенных в порядке, предусмотренном законодательством РФ
<i>Поступления сумм принудительного изъятия</i>		
0 209 40 560 «Увеличение дебиторской задолженности по суммам принудительного изъятия»	0 401 10 140 «Доходы от сумм принудительного изъятия»	Отражено начисление дохода от сумм принудительного изъятия
0 201 11 510 «Поступления денежных средств учреждения на лицевые счета в органе казначейства»	0 209 40 660 «Уменьшение дебиторской задолженности по суммам принудительного изъятия»	Отражено поступление сумм принудительного изъятия на лицевой счет (в кассу) учреждения
0 201 34 510 «Поступления средств в кассу учреждения»		

#### 5.4 Учет расчетов с учредителем

Учредителем бюджетного учреждения могут выступать:

- Российская Федерация – в отношении федерального учреждения;
- субъект РФ – в отношении учреждения субъекта РФ;
- муниципальное образование – в отношении муниципального учрежде-

ния.

Об этом сказано в п. 2 ст. 15 Федерального закона от 12.01.1996 г. № 7-ФЗ «О некоммерческих организациях». При этом функции и полномочия учредителя в отношении учреждений осуществляют соответственно уполномоченные:

- федеральные органы исполнительной власти;
- органы исполнительной власти субъекта РФ;
- органы местного самоуправления.

Для учета расчетов с этими органами власти предназначен счет **0 210 06 000 «Расчеты с учредителем»** (п. 238 Инструкции № 157н). В частности счет предназначен для отражения показателя балансовой стоимости особо ценного имущества, которым учреждение не вправе распоряжаться без разрешения учредителя.

К **особо ценному имуществу** бюджетных учреждений относится:

- недвижимое имущество (вне зависимости от источника его приобретения);
- особо ценное движимое имущество, учитываемое по КФО 4;
- особо ценное движимое имущество, учитываемое по КФО 2 и КФО 7, в той его части, которая приобретена за счет средств от приносящей доход деятельности и средств ОМС до изменения типа учреждения.

Как уже упоминалось в первом разделе данного учебного пособия, критерии отнесения имущества к особо ценному движимому имуществу установлены п. 4 постановления Правительства РФ от 26.07.2010 г. № 538.

При изменении показателей стоимости особо ценного имущества (например, при приобретении нового имущества, переоценке, выбытии старого) в учете необходимо откорректировать показатель, отраженный на счете **0 210 06 000**. Корректировка производится с периодичностью, согласованной с учредителем, но не реже одного раза в год (при составлении годовой отчетности):

- по счету **4 210 06 000** – в сумме балансовой стоимости выбывшего и поступившего особо ценного имущества;
- по счету **2 210 06 000** – в сумме балансовой стоимости поступившего недвижимого имущества;
- по счету **2 210 06 000** – в сумме балансовой стоимости выбывшего особо ценного имущества;
- по счету **7 210 06 000** – в сумме балансовой стоимости выбывшего особо ценного имущества.

На суммы изменений показателей счетов 0 210 06 000 учредителю нужно направить извещение (ф. 0504805) в установленном им порядке (письма Минфина России от 17.01.2013 г. № 02-06-07/111 и от 18.09.2012 г. № 02-06-07/3798).

Схемы бухгалтерских записей по расчетам с учредителем приведены в таблице 29.

**Таблица 29 – Бухгалтерские записи по расчетам с учредителем**

Дебет	Кредит	Содержание операции
0 101 20 310 «Увеличение стоимости основных средств – особо ценного движимого имущества учреждения» (по видам основных средств)	0 401 10 180 «Прочие доходы»	Приняты к учету от учредителя активы, являющиеся особо ценным имуществом по их первоначальной стоимости
0 102 20 320 «Увеличение стоимости нематериальных активов – особо ценного движимого имущества учреждения»		
0 103 10 330 «Увеличение стоимости произведенных активов – недвижимого имущества учреждения» (по видам произведенных активов)		
0 105 20 340 «Увеличение стоимости материальных запасов – особо ценного движимого имущества учреждения» (по видам запасов)		
0 401 10 180 «Прочие доходы»	0 104 00 410 «Уменьшение за счет амортизации стоимости основных средств» (по видам основных средств)	Принята к учету ранее начисленная амортизация по принятым от учредителя активам (в случае принятия основных средств или нематериальных активов)
	0 104 00 420 «Уменьшение за счет амортизации стоимости нематериальных активов»	
0 401 10 172 «Доходы от операций с активами»	0 210 06 660 «Уменьшение расчетов с учредителем»	Первоначальная стоимость <sup>12</sup> полученных от учредителя активов отражена в составе расчетов с учредителем

### 5.5 Учет расчетов по обязательствам

В процессе своей деятельности учреждение принимает определенные обязательства. К ним, в частности, относятся:

- обязательства по налогам, сборам и другим обязательным платежам в бюджет;
- обязательства перед гражданами в части заработной платы, денежного довольствия, стипендий, пенсий, пособий, иных выплат;

<sup>12</sup> Корректировать показатели, отраженные на счете 0 210 06 000 на сумму начисленной по особо ценному имуществу амортизации не нужно, т.к. на данном счете должна отражаться первоначальная стоимость данного актива, которым учреждение не вправе распоряжаться самостоятельно.

- обязательства перед организациями и гражданами за поставленные материальные ценности, оказанные услуги, выполненные работы;
- обязательства по прочим расчетам с кредиторами, в том числе:
  - по средствам, поступившим во временное распоряжение;
  - по депонированным выплатам;
  - по внутриведомственным расчетам между головным учреждением и его подразделениями;
  - по другим расчетам.

Расчеты по этим обязательствам с организациями, гражданами, государственными (муниципальными) структурами, с другими кредиторами отражаются по счетам *раздела 3 плана счетов «Обязательства»*.

### **Бухгалтерский учет расчетов по обязательствам**

Бухгалтерский учет ведется *методом начисления* – результаты операций признаются по факту их совершения, независимо от того, когда получены или выплачены денежные средства (п. 3 Инструкции № 157н). Это значит, что, например, материальные ценности принимаются к учету в день фактического их поступления от поставщика, зарплата начисляется в последний день отработанного месяца, отпускные – в день, когда бухгалтерия получит приказ на отпуск, расходы на ремонт – в день подписания с подрядчиком акта и т.д. Чаще всего, расходы, возникшие при принятии обязательств, относят:

– либо на себестоимость оказанных услуг, выполненных работ, изготовленной продукции (в рамках выполнения государственного задания, приносящей доход деятельности и т. д.) – в корреспонденции с дебетом соответствующих счетов синтетического счета **0 109 00 000 «Затраты на изготовление готовой продукции, выполнение работ, услуг»**;

– либо на финансовый результат деятельности учреждения – в корреспонденции с дебетом соответствующих счетов синтетического счета **0 401 20 000 «Расходы текущего финансового года»**.

Если же учреждение *приобрело материальные ценности*, то соответствующий счет **0 302 00 000** корреспондирует не со счетом расходов, а с одним из счетов нефинансовых активов (**0 100 00 000**).

Кроме того, в зависимости от содержания операции счет учета обязательств может корреспондировать и с другими счетами бухучета. Например, когда имущество, работы или услуги были приобретены в рамках облагаемой НДС деятельности, сумму «входного» налога нужно принять к учету. В этом случае счет **0 302 00 000** в сумме НДС будет корреспондировать с дебетом счета **0 210 12 560 «Увеличение дебиторской задолженности по НДС по приобретенным материальным ценностям, работам, услугам»**.

### **Расчеты в валюте**

Учреждение может иметь договорные отношения с иностранными организациями. Если расчеты с ними ведутся в валюте, то в бухучете это приведет к формированию так называемых курсовых разниц.

**Курсовая разница** – это разница между рублевой оценкой актива или обязательства, стоимость которых выражена в иностранной валюте, на дату исполнения обязательств по оплате или отчетную дату данного отчетного периода и рублевой оценкой этого же актива или обязательства на дату принятия его к бухгалтерскому учету в отчетном периоде или отчетную дату предыдущего отчетного периода.

Рублевую оценку определяют, умножив сумму обязательства в иностранной валюте на официальный курс этой валюты, установленный Банком России на дату отражения операции в учете или на отчетную дату.

Курсовые разницы списывают на финансовый результат текущего года на основании **Бухгалтерской справки** (ф. 0504833) таким образом:

– положительные курсовые разницы – на уменьшение расчетов по обязательствам, т.е. кредиторской задолженности, с одной стороны, и на увеличение доходов от переоценки активов (кредит счета **0 401 10 171 «Доходы от переоценки активов»**) – с другой;

– отрицательные курсовые разницы – на увеличение кредиторской задолженности, а также на уменьшение доходов от переоценки активов (дебет счета **0 401 10 171 «Доходы от переоценки активов»**).

### **Списание неустребованной кредиторской задолженности**

Неустребованную кредиторской задолженностью нужно списать с балансового учета. Порядок списания учреждение устанавливает в учетной политике. Как правило, задолженность списывают после того, как будет доказан факт отсутствия требований кредитора или невозможность ее погашения (письмо Минфина России от 11.11.2009 г. № 02-06-10/5149).

В бухучете задолженность списывается в кредит счета **0 401 10 173 «Чрезвычайные доходы от операций с активами»**. Затем в течение срока исковой давности списанную задолженность следует учитывать на забалансовом счете **20 «Задолженность, неустребованная кредиторами»** (п. 371 Инструкции № 157н). После истечения этого срока задолженность списывается и с забалансового учета.

Также задолженность списывается с забалансового счета 20 в случае, если кредитор предъявил на нее требования. Дополнительно задолженность нужно восстановить и в балансовом учете (абз. 4 п. 371 Инструкции № 157н). Это оформляется проводкой, обратной проводке на списание, т.е. в корреспонденции с дебетом счета **0 401 10 173**.

## **5.6 Учет расчетов с персоналом по оплате труда**

Для расчетов с сотрудниками по оплате труда и другим выплатам в рамках трудовых отношений применяются аналитические счета группы **0 302 10 000 «Расчеты по оплате труда и начислениям на выплаты по оплате труда»**.

На счете **0 302 11 000 «Расчеты по заработной плате»** отражаются все расчеты по оплате труда на основании трудовых договоров, в том числе:

- выплаты по должностным окладам, ставкам заработной платы, почасовой оплате;
- надбавки (за вредные и опасные условия труда, за сверхурочную работу, за работу с государственной тайной, за квалификационный разряд, за работу в районах Крайнего Севера и др.);
- отпускные за основной и дополнительные отпуска, компенсация за неиспользованный отпуск;
- пособия и компенсации (в том числе пособие за первые три дня временной нетрудоспособности за счет работодателя, выходное пособие при увольнении по сокращению);
- другие расходы по зарплате (премии, материальная помощь, оплата сотрудникам-донорам за дни медицинского обследования, сдачи крови и отдыха);
- другие аналогичные расходы.

В бухучете эти расходы списываются по подстатье **211 «Заработная плата» КОСГУ**, т.е. на счета 0 401 20 211, 0 109 00 211. При этом перечислять выплаты сотрудникам выплаты нужно по **коду вида расходов 111 «Расходы на выплаты персоналу учреждений»**.

На счете **0 302 12 000 «Расчеты по прочим выплатам»** отражают расчеты по выплатам, которые не относятся к заработной плате, а также компенсации в пользу сотрудников или их иждивенцев. Эти выплаты отличает то, что они обусловлены трудовыми отношениями с сотрудником либо его статусом по законодательству. К таким выплатам следует отнести:

- суточные на время командировки, а также другие командировочные расходы, которые компенсируются сотруднику – оплата проезда, проживания и т.п.;
- компенсация стоимости медицинских услуг, стоимости именных путевок на санаторно-курортное лечение сотрудникам и членам их семей в установленных законом случаях, в том числе путевки в детские оздоровительные лагеря;
- компенсация за использование личного транспорта для служебных целей;
- дополнительные ежемесячные выплаты к пенсиям сотрудникам-пенсионерам;
- компенсация по уходу за ребенком до трех лет;
- компенсация расходов на проезд в отпуск и обратно сотрудникам (членам их семей), работающим в северных районах, а также расходов на проезд к месту работы в этих районах;
- другие аналогичные расходы.

В бухучете эти расходы списываются по подстатье **212 «Прочие выплаты» КОСГУ**, т.е. на счета 0 401 20 212, 0 109 00 212. Перечислять эти выплаты нужно по **коду вида расходов 112 «Иные выплаты персоналу учреждений, за исключением фонда оплаты труда»**.

На счете **0 302 13 000 «Расчеты по начислениям на выплаты по оплате труда»** отражают расчеты с сотрудниками по начисленным им:

- пособиям по временной нетрудоспособности и в связи с материнством;

- пособиям по уходу за ребенком до достижения им возраста полутора лет;
- другим выплатам за счет средств государственного социального страхования.

В бухучете эти расходы списываются по подстатье **213 «Начисления на выплаты по оплате труда» КОСГУ** (счета 0 401 20 213, 0 109 00 213). Соответствующим *кодом вида расходов* является **119 «Взносы по обязательному социальному страхованию на выплаты по оплате труда работников и иные выплаты работникам учреждений»**.

#### Документальное оформление

Зарплату в учреждениях начисляют на основании документов, которые:

- устанавливают систему, форму и размер оплаты труда сотрудника (штатное расписание, приказы о приеме на работу, трудовые договоры);
- подтверждают выполнение норм выработки (наряды, книги учета выработки, таблицы учета рабочего времени);
- влияют на сумму зарплаты в конкретном месяце (служебные записки, приказы о поощрении и т. п.).

Все начисления сотрудникам отражают в **Расчетной** (ф. 0504402) или **Расчетно-платежной ведомости** (ф. 0504401).

Выплаты оформляют в зависимости от способа выдачи: наличными деньгами или перечислением на счет сотрудника в банке. При безналичных перечислениях оформляется **Платежное поручение** (ф. 0401060) и в банк передается реестр на перечисление денежных средств сотрудникам. Выплаты наличными из кассы оформляются либо **Платежной ведомостью** (ф. 0504403), либо **Расходным кассовым ордером** (ф. 0310002).

После того как заработная плата и иные выплаты будут начислены, с них следует произвести **удержания**: НДФЛ, а также при необходимости алименты, возмещения причиненного учреждению ущерба, взносы в профсоюзы, перечисления во вклады работников и т.п. Следует отметить, что удержания из начисленных выплат относятся на ту же подстатью КОСГУ, на которую отнесено соответствующее начисление.

Схемы бухгалтерских записей по расчетам с персоналом по оплате труда приведены в таблице 30.

**Таблица 30 – Бухгалтерские записи по расчетам с персоналом по оплате труда**

Дебет	Кредит	Содержание операции
1	2	3
<i>Начисления и удержания по заработной плате</i>		
0 109 60 211 «Затраты на заработную плату в себестоимости готовой продукции, работ, услуг»	0 302 11 730 «Увеличение кредиторской задолженности по заработной плате»	Начислена заработная плата, относящаяся к прямым расходам



1	2	3
0 109 70 211 «Накладные расходы производства готовой продукции, работ, услуг в части заработной платы»	0 302 11 730 «Увеличение кредиторской задолженности по заработной плате»	Начислена заработная плата, относящаяся к накладным расходам
0 109 80 211 «Общехозяйственные расходы в части заработной платы»		Начислена заработная плата, относящаяся к общехозяйственным расходам
0 109 90 211 «Издержки обращения в части заработной платы»		Начислена заработная плата, относящаяся к издержкам обращения
0 401 20 211 «Расходы по заработной плате»	0 302 11 730 «Увеличение кредиторской задолженности по заработной плате»	Начислена заработная плата в состав расходов текущего периода
0 302 11 830 «Уменьшение кредиторской задолженности по заработной плате»	0 303 01 730 «Увеличение кредиторской задолженности по НДФЛ»	Удержан НДФЛ из заработной платы
0 302 11 830 «Уменьшение кредиторской задолженности по заработной плате»	0 304 03 730 «Увеличение кредиторской задолженности по удержаниям из выплат по оплате труда»	Отражены прочие (за исключением НДФЛ) удержания из заработной платы
0 302 11 830 «Уменьшение кредиторской задолженности по заработной плате»	0 304 02 730 «Увеличение кредиторской задолженности по расчетам с депонентами»	Депонирована не выданная в срок заработная плата
0 302 11 830 «Уменьшение кредиторской задолженности по заработной плате»	0 201 34 610 «Выбытия средств из кассы учреждения»	Выдана заработная плата из кассы учреждения
<i>Начисления и удержания по прочим выплатам</i>		
Записи аналогичны приведенным выше с той лишь разницей, что вместо КОСГУ 211 будет использован КОСГУ 212, а счет для начислений прочих выплат и удержаний из них будет иметь вид 0 302 12 000 «Расчеты по прочим выплатам»		

### 5.7 Учет расчетов с поставщиками и подрядчиками

Для расчетов по договорам (контрактам) с поставщиками, исполнителями и подрядчиками применяются счета:

- 0 302 20 000 «Расчеты по работам, услугам»;
- 0 302 30 000 «Расчеты по поступлению нефинансовых активов».

Но если по договорам перечисляется аванс, то расчеты с контрагентами отражаются сначала на счете 0 206 00 000 «Расчеты по выданным авансам».

#### Аванс

На счете 0 206 00 000 «Расчеты по авансам выданным» отражаются авансы любого размера, в том числе и 100-процентная предоплата. При перечислении аванса с лицевого счета учреждения формируется запись:

**Дебет 0 206 00 560 Кредит 0 201 11 610.**

А уже после отгрузки товаров, выполнения работ, оказания услуг отражается зачет обязательств (кредиторской задолженности) в счет ранее перечисленного аванса следующей бухгалтерской записью:

**Дебет 0 302 00 830 Кредит 0 206 00 660.**

Именно такие правила установлены в п. 97, 98, 129 Инструкции № 174н.

Иными словами, при авансировании расчеты с одним и тем же контрагентом отражаются на разных счетах бухучета. Но в строгой последовательности: сначала на счете 0 206 00 000, а потом переносятся на счет 0 302 00 000.

Заключая договор, который содержит условие об авансовом платеже, федеральное бюджетное учреждение должно принять во внимание предельные размеры, указанные в п. 42 Постановления Правительства РФ «О мерах по реализации Федерального закона “О федеральном бюджете на 2017 год и на плановый период 2018 и 2019 годов”» № 1551 от 30.12.2016 г. Предельные размеры авансирования по контрактам федеральных учреждений на 2017 г. представлены в таблице 31.

**Таблица 31 – Авансовые платежи по контрактам федеральных учреждений в 2017 г.**

Размер авансовых платежей	Условия
1	2
До 30%	<p>Предмет контракта:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– поставка товаров, выполнение работ, оказание услуг;</li> <li>– строительство, реконструкция, капремонт объектов строительства государственности РФ. При этом сумма контракта не должна превышать 600 млн р. Если она больше, заказчик должен получить подтверждение того, что подрядчик выполнил работы на сумму полученного аванса (до 30%). И лишь затем можно авансировать дальше. Общая сумма предоплаты – не более 70% цены контракта</li> </ul>
Свыше 30 до 80%	<p>Требуемые условия:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– предмет контракта – выполнение научно-исследовательских и опытноконструкторских работ, направленных на импортозамещение технологической продукции;</li> <li>– аванс исполнителю перечислят на счет, открытый территориальным отделением Федерального казначейства в подразделении Банка России;</li> <li>– необходимо предварительно получить в Минпромторге России подтверждение того, что контракт (договор) соответствует целям импортозамещения технологической продукции</li> </ul>

1	2
До 100%	<p>Предмет контракта:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– оказание услуг связи, подписка на печатные издания и их приобретение;</li> <li>– обучение на курсах повышения квалификации, прохождение сотрудниками учреждения профессиональной переподготовки, участие в конференциях;</li> <li>– государственная экспертиза проектной документации и иных инженерных изысканий, проверка сметной стоимости объектов капитального строительства, финансовое обеспечение строительства, реконструкции или технологического перевооружения (если работы будут полностью или частично оплачены за счет средств федерального бюджета);</li> <li>– покупка авиа-, железнодорожных билетов, билетов на городской или пригородный транспорт, путевок на санаторно-курортное лечение;</li> <li>– услуги ОСАГО;</li> <li>– аренда индивидуального сейфа (банковской ячейки);</li> <li>– лечение граждан РФ за пределами России (по контракту Минздрава России с иностранной организацией);</li> <li>– тушение пожаров</li> </ul>

Кроме того, нужно учитывать, что в соответствии с Распоряжением Правительства РФ «Об утверждении перечня товаров и услуг, в отношении которых при заключении договоров о поставке товаров (оказании услуг) получателями средств федерального бюджета не предусматриваются авансовые платежи, если срок поставки товаров (оказания услуг) превышает 30 дней со дня заключения договора» № 737-р от 21.04.2016 г. авансы запрещены при закупках 28 видов товаров и 4 видов услуг. Например, предоплату нельзя устанавливать в контракте на поставку:

- легкового или грузового автомобиля;
- портативного компьютера массой не более 10 кг;
- бумаги для печати, канцелярских принадлежностей;
- постельного или столового белья, одеял, подушек, юбок, халатов, блузок, фартуков, жилетов, платьев и сорочек производственных и профессиональных.

Также в этот перечень включены услуги:

- по текущему техническому обслуживанию и ремонту легковых автомобилей, малотоннажных грузовиков;
- по ремонту коммуникационного оборудования, компьютеров, периферийного оборудования, мебели.

### Окончательный расчет

Расчеты с поставщиками (подрядчиками, исполнителями) по контрактам, по которым не предусмотрено авансирование, сразу отражаются на счете **0 302 00 000 «Расчеты по принятым обязательствам»**. Также на этом счете отражается зачет ранее внесенной предоплаты и окончательные расчеты с контрагентом. Аналитика счета 0 302 00 000 зависит от экономического содержания расчетов с контрагентом – от вида приобретаемых активов или характера работ (услуг) по КОСГУ (таблица 32).

**Таблица 32 – Соответствие счетов учета расчетов с поставщиками и подрядчиками КОСГУ**

Код счета	Название счета	Соответствие КОСГУ
<i>Расчеты по работам, услугам</i>		
0 302 21 000	Расчеты по услугам связи	221 «Услуги связи»
0 302 22 000	Расчеты по транспортным услугам	222 «Транспортные услуги»
0 302 23 000	Расчеты по коммунальным услугам	223 «Коммунальные услуги»
0 302 24 000	Расчеты по арендной плате за пользование имуществом	224 «Арендная плата за пользование имуществом»
0 302 25 000	Расчеты по работам, услугам по содержанию имущества	225 «Работы, услуги по содержанию имущества»
0 302 26 000	Расчеты по прочим работам, услугам	226 «Прочие работы, услуги»
<i>Расчеты по поступлению нефинансовых активов</i>		
0 302 31 000	Расчеты по приобретению основных средств	310 «Увеличение стоимости основных средств»
0 302 32 000	Расчеты по приобретению нематериальных активов	320 «Увеличение стоимости нематериальных активов»
0 302 33 000	Расчеты по приобретению произведенных активов	330 «Увеличение стоимости произведенных активов»
0 302 34 000	Расчеты по приобретению материальных запасов	340 «Увеличение стоимости материальных запасов»
<i>Расчеты по прочим расходам</i>		
0 302 91 000	Расчеты по прочим расходам	290 «Прочие расходы»

Помимо вышеуказанной группировки учреждение вправе ввести **дополнительные аналитические коды** к счету 0 302 00 000 «Расчеты по принятым обязательствам», утвердив их в учетной политике (п. 256 Инструкции № 157н).

Расчеты по этим счетам отражаются в **Карточке учета средств и расчетов** (ф. 0504051) либо в **Журнале операций расчетов по расчетам с поставщиками и подрядчиками** (ф. 0504071) в разрезе контрагентов.

Схемы бухгалтерских записей по расчетам с поставщиками и подрядчиками приведены в таблице 33.

**Таблица 33 – Бухгалтерские записи по расчетам с поставщиками и подрядчиками**

Дебет	Кредит	Содержание операции
1	2	3
<i>Расчеты с исполнителями за оказанные услуги, с подрядчиками за выполненные работы</i>		
<i>Расчеты за услуги связи</i>		
0 109 00 221 «Затраты (расходы) в части услуг связи»	0 302 21 730 «Увеличение кредиторской задолженности по услугам связи»	Отражены расходы на услуги связи в составе затрат на изготовление готовой продукции, выполнение работ, услуг (накладных расходов, общехозяйственных расходов, издержек обращения)
0 106 00 300 «Увеличение вложений в нефинансовые активы» (по видам активов)	0 302 21 730 «Увеличение кредиторской задолженности по услугам связи»	Отражены расходы на услуги связи в составе вложений в нефинансовые активы
0 401 20 221 «Расходы на услуги связи»		Отражены расходы на услуги связи в составе расходов текущего периода
0 210 12 560 «Увеличение дебиторской задолженности по НДС по приобретенным материальным ценностям, работам, услугам»	0 302 21 730 «Увеличение кредиторской задолженности по услугам связи»	Отражены суммы «входного» НДС по услугам связи
0 302 21 830 «Уменьшение кредиторской задолженности по услугам связи»	0 201 11 610 «Выбытия денежных средств учреждения с лицевого счета в органе казначейства»	Отражена оплата за услуги связи с лицевого счета в органе казначейства
	0 201 34 610 «Выбытия средств из кассы учреждения»	Отражена оплата за услуги связи из кассы учреждения
	0 208 21 660 «Уменьшение дебиторской задолженности подотчетных лиц по оплате услуг связи»	Отражена оплата за услуги связи через подотчетное лицо
0 302 21 830 «Уменьшение кредиторской задолженности по услугам связи»	0 206 21 660 «Уменьшение дебиторской задолженности по авансам по услугам связи»	Зачтено обязательство по услугам связи в счет ранее перечисленного аванса
<i>Расчеты по транспортным услугам</i>		
0 109 00 222 «Затраты (расходы) в части транспортных услуг»	0 302 22 730 «Увеличение кредиторской задолженности по транспортным услугам»	Отражены расходы на транспортные услуги в составе затрат на изготовление готовой продукции, выполнение работ, услуг (накладных расходов, общехозяйственных расходов, издержек обращения)

## Продолжение таблицы 33

1	2	3
0 106 00 300 «Увеличение вложений в нефинансовые активы» (по видам активов)	0 302 22 730 «Увеличение кредиторской задолженности по транспортным услугам»	Отражены расходы на транспортные услуги в составе вложений в нефинансовые активы
0 401 20 222 «Расходы на транспортные услуги»		Отражены расходы на транспортные услуги в составе расходов текущего периода
0 210 12 560 «Увеличение дебиторской задолженности по НДС по приобретенным материальным ценностям, работам, услугам»	0 302 22 730 «Увеличение кредиторской задолженности по транспортным услугам»	Отражены суммы «входного» НДС по транспортным услугам
0 302 22 830 «Уменьшение кредиторской задолженности по транспортным услугам»	0 201 11 610 «Выбытия денежных средств учреждения с лицевых счетов в органе казначейства»	Отражена оплата за транспортные услуги с лицевого счета в органе казначейства
	0 201 34 610 «Выбытия средств из кассы учреждения»	Отражена оплата за транспортные услуги из кассы учреждения
	0 208 22 660 «Уменьшение дебиторской задолженности подотчетных лиц по оплате транспортных услуг»	Отражена оплата за транспортные услуги через подотчетное лицо
0 302 22 830 «Уменьшение кредиторской задолженности по транспортным услугам»	0 206 22 660 «Уменьшение дебиторской задолженности по авансам по транспортным услугам»	Зачтено обязательство по транспортным услугам в счет ранее перечисленного аванса
<i>Расчеты по коммунальным услугам</i>		
Записи аналогичны приведенным выше с той лишь разницей, что будет использоваться КОСГУ 223, а счет для начислений прочих выплат и удержаний из них будет иметь вид 0 302 23 000 «Расчеты по коммунальным услугам»		
<i>Расчеты по арендной плате за пользование имуществом</i>		
Записи аналогичны приведенным выше с той лишь разницей, что будет использоваться КОСГУ 224, а счет для начислений прочих выплат и удержаний из них будет иметь вид 0 302 24 000 «Расчеты по арендной плате за пользование имуществом»		
<i>Расчеты за работы и услуги по содержанию имущества</i>		
Записи аналогичны приведенным выше с той лишь разницей, что будет использоваться КОСГУ 225, а счет для начислений прочих выплат и удержаний из них будет иметь вид 0 302 25 000 «Расчеты по работам, услугам по содержанию имущества»		
<i>Расчеты за прочие работы и услуги</i>		
Записи аналогичны приведенным выше с той лишь разницей, что будет использоваться КОСГУ 226, а счет для начислений прочих выплат и удержаний из них будет иметь вид 0 302 26 000 «Расчеты по прочим работам, услугам»		
<i>Расчеты с поставщиками нефинансовых активов</i>		
0 106 01 310 «Увеличение вложений в основные средства учреждения» (по видам основных средств)	0 302 31 730 «Увеличение кредиторской задолженности по приобретению основных средств»	Отражена задолженность за поставленные основные средства

1	2	3
0 106 02 320 «Увеличение вложений в нематериальные активы учреждения» (по видам нематериальных активов)	0 302 32 730 «Увеличение кредиторской задолженности по приобретению нематериальных активов»	Отражена задолженность за поставленные нематериальные активы
0 105 00 340 «Увеличение стоимости материальных запасов» (по видам запасов)	0 302 34 730 «Увеличение кредиторской задолженности по приобретению материальных запасов»	Отражена задолженность за поставленные материальные запасы
0 106 13 330 «Увеличение вложений в произведенные активы – недвижимое имущество учреждения»	0 302 33 730 «Увеличение кредиторской задолженности по приобретению произведенных активов»	Отражена задолженность за поставленные произведенные активы
0 210 12 560 «Увеличение дебиторской задолженности по НДС по приобретенным материальным ценностям, работам, услугам»	0 302 31 730 «Увеличение кредиторской задолженности по приобретению основных средств»	Отражены суммы «входного» НДС
	0 302 32 730 «Увеличение кредиторской задолженности по приобретению нематериальных активов»	
	0 302 34 730 «Увеличение кредиторской задолженности по приобретению материальных запасов»	
	0 302 33 730 «Увеличение кредиторской задолженности по приобретению произведенных активов»	
0 302 30 830 «Уменьшение кредиторской задолженности по приобретению нефинансовых активов» (по видам активов)	0 201 11 610 «Выбытия денежных средств учреждения с лицевых счетов в органе казначейства»	Отражена оплата за поставленные нефинансовые активы с лицевого счета в органе казначейства
	0 201 34 610 «Выбытия средств из кассы учреждения»	Отражена оплата за поставленные нефинансовые активы из кассы учреждения
	0 208 30 660 «Уменьшение дебиторской задолженности подотчетных лиц по приобретению нефинансовых активов» (по видам активов)	Отражена оплата за поставленные нефинансовые активы через подотчетное лицо
0 302 30 830 «Уменьшение кредиторской задолженности по приобретению нефинансовых активов» (по видам активов)	0 206 30 660 «Уменьшение дебиторской задолженности по авансам по приобретению нефинансовых активов»	Зачтено обязательство по поставленным нефинансовым активам в счет ранее перечисленного аванса

1	2	3
<i>Расчеты по прочим расходам</i> (например, возмещение убытков, приобретение подарков, сувениров, организация приема и обслуживания делегаций, судебные издержки, членские взносы и пр.)		
Записи аналогичны приведенным выше с той лишь разницей, что будет использоваться КОСГУ 290, а счет для начислений прочих выплат и удержаний из них будет иметь вид 0 302 91 000 «Расчеты по прочим расходам»		
<i>Прочие расчеты по обязательствам</i>		
0 302 00 830 «Уменьшение кредиторской задолженности» (по видам задолженности)	0 303 01 730 «Увеличение кредиторской задолженности по НДФЛ»	Удержан НДФЛ из вознаграждений, начисленных гражданам по гражданско-правовым договорам
	0 304 03 730 «Увеличение кредиторской задолженности по удержаниям из выплат по оплате труда»	Удержаны прочие удержания из вознаграждений, начисленных гражданам по гражданско-правовым договорам
0 302 00 830 «Уменьшение кредиторской задолженности» (по видам задолженности)	0 401 10 173 «Чрезвычайные доходы от операций с активами»	Списана задолженность кредиторов, не истребованная в течение срока исковой давности

## Практические ситуации для решения

### Задача 5.1

Бюджетное учреждение заключило с организацией договор аренды. Сумма арендной платы составляет 18 000 р. в месяц, в том числе НДС 18%. Арендатор ежемесячно перечисляет плату учреждению на лицевой счет в органе казначейства. Отразить операции в учете.

### Задача 5.2

Бюджетное учреждение оказало платную услугу организации на сумму 99 120 р. НДС деятельность по оказанию таких услуг не облагается. Заказчик оплатил стоимость услуги, ошибочно перечислив 100 120 р. Излишне полученные суммы учреждение вернуло организации. Отразить операции в учете.

### Задача 5.3

Учреждение реализовало посуду, которую раньше использовало при осуществлении платной деятельности, облагаемой НДС. Общая цена реализации составила 23 600 р., в том числе НДС 18%. Денежные средства от реализации поступили на лицевой счет учреждения в органе казначейства. Отразить операции в учете.

### Задача 5.4

Бюджетному учреждению в соответствии с соглашением о порядке и условиях предоставления субсидии на выполнение государственного задания были



перечислены денежные средства в размере 2 000 000 р. Отразить операции в учете.

### **Задача 5.5**

Бюджетному учреждению были выделены:

– целевая субсидия на капитальный ремонт закрепленного за ним имущества в размере 200 000 р. Отчет подтвердил использование субсидии (расходы на ремонт основных средств) в сумме 150 000 р. Оставшиеся денежные средства в размере 50 000 р. учреждению предписано вернуть.

– субсидия на строительство сооружения в размере 5 000 000 р. Отчет подтвердил использование субсидии (расходы на строительство сооружения) в сумме 4 800 000 р. Остаток субсидии в размере 200 000 р. учреждению предписано вернуть.

Отразить операции в учете.

### **Задача 5.6**

Бюджетное учреждение получило от фонда содействия развитию науки денежное пожертвование на цели научной деятельности в размере 200 000 р. Отразить операции в учете.

### **Задача 5.7**

Сотруднику выданы под отчет деньги в размере 800 р. для покупки канцелярских товаров (источник – субсидия на госзадание). Сотрудник приобрел канцтовары на сумму 700 р. Неизрасходованные деньги он вернул в кассу. Отразить операции в учете.

### **Задача 5.8**

Сотруднику перечислены на его банковский счет денежные средства на командировку в сумме 5 400 р., в том числе:

- на наем жилого помещения – 2 000 р.;
- на проезд к месту командировки и обратно – 3 000 р.;
- суточные – 400 р.

Возвратившись из командировки, сотрудник сдал авансовый отчет. Расходы сотрудника составили 5600 р., в том числе:

- на наем жилого помещения – 2 200 р.;
- на проезд к месту командировки и обратно – 3 000 р.;
- суточные – 400 р.

Руководитель учреждения утвердил авансовый отчет. Перерасход на наем жилья в сумме 200 р. бухгалтер перечислил на банковскую карту сотрудника. Рассматриваемые расходы являются общехозяйственными. Отразить операции в учете.

### **Задача 5.9**

Подотчетному лицу из кассы выдали талоны на бензин, приобретенные за счет субсидии на госзадание, номиналом 10 л в количестве 10 шт. Общая стои-

мость талонов составила 3 000 р. Через 5 дней сотрудник представил авансовый отчет об израсходованных на приобретение бензина талонах. Отразить операции в учете.

#### **Задача 5.10**

Сотруднику выдали 6 000 р. на покупку канцтоваров за счет средств субсидии на госзадание. Он купил канцтовары на сумму 2 000 р. Подтверждающие документы приложил к авансовому отчету. Неизрасходованные подотчетные деньги в сумме 4 000 р. сотрудник в срок не вернул. Поэтому руководитель издал приказ об удержании денег из зарплаты. Размер зарплаты сотрудника – 15 000 р. Отразить операции в учете.

#### **Задача 5.11**

Поставщик нарушил условия контракта, оплачиваемого за счет средств от приносящей доходы деятельности. Штраф за это, предусмотренный договором, составляет 5 000 р. Поставщик согласился с претензией и перечислил добровольно всю сумму неустойки. Отразить операции в учете.

#### **Задача 5.12**

Бюджетному учреждению учредитель передал оборудование стоимостью 580 000 р., которое является особо ценным движимым имуществом. Амортизация, начисленная на дату передачи, – 80 000 р. Отразить операции в учете.

#### **Задача 5.13**

5 марта иностранная организация оказала учреждению транспортные услуги на сумму 1 000 долл. США. За услуги учреждение расплатилось 15 марта. Курс Банка России составил:

- 5 марта – 60,00 р. за 1 долл. США;
- 15 марта – 65,00 р. за 1 долл. США.

Отразить операции в учете.

#### **Задача 5.14**

По договору поставки учреждение получило 13.11.2016 г. от ООО «Гермес» товары на сумму 18 000 р. без НДС. После оплаты обязательства в декабре 2016 г. банк вернул денежные средства на счет учреждения по причине закрытия расчетного счета ООО «Гермес». В январе 2017 г. учреждение обратилось в налоговый орган за информацией о ликвидации ООО «Гермес». Ликвидация была подтверждена выпиской из ЕГРЮЛ от 28.01.2017 г.

На основании результатов инвентаризации, заключения комиссии, а также справки, полученной из ЕГРЮЛ, руководитель учреждения издал приказ о списании с учета не востребовавшей задолженности до истечения срока исковой давности (такой порядок установлен в учетной политике учреждения). Отразить операции в учете.

### **Задача 5.15**

Бюджетное учреждение за счет субсидии на госзадание начислило в марте сотруднику:

- заработную плату в размере 10 000 р.;
- суточные и другие расходы на командировку в размере 7 500 р.;
- пособие по временной нетрудоспособности за первые три дня болезни в размере 2 000 р.

Из заработной платы был удержан НДФЛ в размере 1 300 р., из пособия по временной нетрудоспособности – в размере 260 р. Все суммы были выплачены сотруднику из кассы учреждения. Отразить операции в учете.

### **Задача 5.16**

Учреждение заключило договор на поставку теплоэнергии. Согласно акту передачи теплоэнергии от 31 октября учреждение должно заплатить снабжающей организации 100 000 р. Вся сумма обязательств была перечислена 5 ноября за счет средств субсидии на госзадание. Отразить операции в учете.

### **Задача 5.17**

Учреждение заключило договор на поставку ГСМ на общую сумму 118 000 р., в том числе НДС 18%. ГСМ будет использоваться в рамках деятельности по выполнению госзадания, не облагаемой НДС. После поставки ГСМ учреждение оплатило контрагенту всю сумму своего обязательства за счет средств от приносящей доход деятельности. Отразить операции в учете.

### **Задача 5.18**

Учреждение заключило договор подписки на периодические издания на сумму 120 000 р. По условиям договора учреждение перечислило за подписку аванс в размере 100% от суммы договора за счет субсидии на госзадание. В январе учреждение получило периодических изданий на сумму 10 000 р., что подтверждено первичными документами. Отразить операции в учете.

## Список литературы

**1** Бюджетный кодекс Российской Федерации. URL: <http://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=201073#0> (дата обращения 01.02.2017 г.).

**2** Федеральный закон «О бухгалтерском учете» № 402-ФЗ от 06.12.2011 г. URL: <http://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=198265#0> (дата обращения 01.02.2017 г.).

**3** Федеральный закон «О контрактной системе в сфере закупок товаров, работ, услуг для обеспечения государственных и муниципальных нужд» № 44-ФЗ от 05.04.2013 г. URL: <http://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=210050#0> (дата обращения 01.02.2017 г.).

**4** Постановление Правительства РФ «О мерах по реализации Федерального закона “О федеральном бюджете на 2017 год и на плановый период 2018 и 2019 годов”» № 1551 от 30.12.2016 г. URL: <http://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc&base=LAW&n=210160&rnd=244973.76020972#0> (дата обращения 01.02.2017 г.).

**5** Приказ Казначейства России «О порядке открытия и ведения лицевых счетов территориальными органами Федерального казначейства» № 21н от 17.10.2016 г. URL: <http://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=208093#0> (дата обращения 01.02.2017 г.).

**6** Приказ Казначейства России «О порядке проведения территориальными органами Федерального казначейства кассовых операций со средствами бюджетных учреждений» № 11н от 19.07.2013 г. URL: <http://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=208769#0> (дата обращения 01.02.2017 г.).

**7** Приказ Казначейства России «Об утверждении Правил обеспечения наличными денежными средствами организаций, лицевые счета которым открыты в территориальных органах Федерального казначейства, финансовых органах субъектов Российской Федерации (муниципальных образований)» № 10н от 30.06.2014 г. URL: <http://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=208778#0> (дата обращения 01.02.2017 г.).

**8** Приказ Минфина России «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» № 157н от 01.12.2010 г. URL: <http://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=209274#0> (дата обращения 01.02.2017 г.).

**9** Приказ Минфина России «Об утверждении Инструкции о порядке составления, представления годовой, квартальной бухгалтерской отчетности государственных (муниципальных) бюджетных и автономных учреждений» № 33н от 25.03.2011 г. URL: <http://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=209268#0> (дата обращения 01.02.2017 г.).

**10** Приказ Минфина России «Об утверждении Инструкции о порядке со-

ставления и представления годовой, квартальной и месячной отчетности об исполнении бюджетов бюджетной системы Российской Федерации» № 191н от 28.12.2010 г. URL: <http://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=209208#0> (дата обращения 01.02.2017 г.).

**11** Приказ Минфина России «Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета автономных учреждений и Инструкции по его применению» № 183н от 23.12.2010 г. URL: <http://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=209097#0> (дата обращения 01.02.2017 г.).

**12** Приказ Минфина России «Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета бюджетных учреждений и Инструкции по его применению» № 174н от 16.12.2010 г. URL: <http://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=209099#0> (дата обращения 01.02.2017 г.).

**13** Приказ Минфина России «Об утверждении Плана счетов бюджетного учета и Инструкции по его применению» № 162 н от 06.12.2010 г. URL: <http://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=209328#0> (дата обращения 01.02.2017 г.).

**14** Приказ Минфина России «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» № 52н от 30.03.2015 г. URL: <http://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=209216#0> (дата обращения 10.01.2017 г.).

**15** Указание Банка России «О порядке ведения кассовых операций юридическими лицами и упрощенном порядке ведения кассовых операций индивидуальными предпринимателями и субъектами малого предпринимательства» № 3210-У от 11.03.2014 г. URL: <http://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=175737#0> (дата обращения 01.02.2017 г.).

**16** Бухгалтерский учет в бюджетных учреждениях '2015. URL: <http://e.budgetnik.ru/book.aspx?mid=21948> (дата обращения 30.12.2016 г.).

**17** Бюджетные учреждения. Годовой отчет '2016. URL: <http://e.budgetnik.ru/book.aspx?mid=26148> (дата обращения 30.12.2016 г.).

**18** Кедрова Е. Учет основных средств: четыре решения для бухгалтера // Учет в учреждении. 2016. № 2. URL: <http://e.budgetnik.ru/article.aspx?aid=443871> (дата обращения 30.12.2016 г.).

**19** Кокарев А. Нецелевое использование средств бюджетными учреждениями // Учет в учреждении. 2016. № 3. URL: <http://e.budgetnik.ru/article.aspx?aid=447597> (дата обращения 30.12.2016 г.).

**20** Костыгина А. Амортизация основных средств в бухучете: приостановить или пересчитать? // Учет в учреждении. 2016. № 10. URL: <http://e.budgetnik.ru/article.aspx?aid=498295> (дата обращения 30.12.2016 г.).

**21** Кравченко Е. Учреждение получило грант. Учет и налоги // Учет в учреждении. 2016. № 5. URL: <http://e.budgetnik.ru/article.aspx?aid=462834> (дата обращения 30.12.2016 г.).

**22** Кузенкова Т. Временные деньги: как вести учет и возвращать владельцу // Учет в учреждении. 2016. № 11. URL: <http://e.budgetnik.ru/article.aspx?aid=506219> (дата обращения 30.12.2016 г.).

**23** Опарина С. И., Кришталева Т. И., Гурко А. И. Бюджетный учет и отчетность. М. : Юрайт, 2014. 767 с.

**24** Памятка. Какую «первичку» подобрать к журналам операций // Учет в учреждении. 2016. № 8. URL: <http://e.budgetnik.ru/article.aspx?aid=482720> (дата обращения 30.12.2016 г.).

**25** Памятка. Проверьте учет на забалансовых счетах // Учет в учреждении. 2016. № 9. URL: <http://e.budgetnik.ru/article.aspx?aid=489739> (дата обращения 30.12.2016 г.).

**26** Памятка. Типовые проводки по учету расчетов // Учет в учреждении. 2016. № 6. URL: <http://e.budgetnik.ru/article.aspx?aid=470029> (дата обращения 30.12.2016 г.).

**27** Памятка. Типовые проводки по учету основных средств // Учет в учреждении. 2016. № 4. URL: <http://e.budgetnik.ru/article.aspx?aid=454801> (дата обращения 30.12.2016 г.).

**28** Памятка. Учет материальных и нематериальных активов // Учет в учреждении. 2016. № 5. URL: <http://e.budgetnik.ru/article.aspx?aid=462848> (дата обращения 30.12.2016 г.).

**29** Полещук Т. А., Митина О. В. Бухгалтерский учет в бюджетных организациях. М. : Инфра-М, 2014. 144 с.

**30** Родина И. Если учреждение оплачивает покупку основного средства из двух источников // Учет в учреждении. 2016. № 4. URL: <http://e.budgetnik.ru/article.aspx?aid=454793> (дата обращения 30.12.2016 г.).

**31** Сидоров И. Деньги, поступившие на время: как вести учет и возвращать владельцу // Учет в учреждении. 2016. № 7. URL: <http://e.budgetnik.ru/article.aspx?aid=477338> (дата обращения 30.12.2016 г.).

**32** Фуцай О. Размер аванса ограничили для учреждений всех типов // Учет в учреждении. 2016. № 6. URL: <http://e.budgetnik.ru/article.aspx?aid=470039> (дата обращения 30.12.2016 г.).

**33** Фуцай О. Учетная политика – 2017: как прописать глобальные изменения // Учет в учреждении. 2016. № 12. URL: <http://e.budgetnik.ru/article.aspx?aid=513257> (дата обращения 30.12.2016 г.).

**34** Хорошев А. Создайте резерв на ремонт основных средств в 2016 году // Учет в учреждении. 2016. № 1. URL: <http://e.budgetnik.ru/article.aspx?aid=440301> (дата обращения 30.12.2016 г.).

## Приложения

### Приложение А

#### Соотнесение первичных документов и журналов операций

Журнал операций	Счет учета	Документы
1	2	3
Журнал операций по счету «Касса» (ф. 0504071)	0 201 34 000	Вторые листы кассовой книги (ф. 0504514) – отчет кассира
Журнал операций с безналичными денежными средствами (ф. 0504071)	0 201 11 000, 0 201 27 000, 0 210 03 000, 0 303 05 000 – по платежам в бюджеты, 0 304 01 000, 0 304 04 000, 0 201 26 000, 0 207 00 000, 0 215 00 000, 0 301 00 000	Выписки с лицевого или расчетного счета вместе с: – платежными документами; – мемориальными ордерами банка; – другими казначейскими и банковскими документами. Бухгалтерская справка (ф. 0504833), извещение (ф. 0504805), другие документы, на основании которых составлен журнал
Журнал операций расчетов с подотчетными лицами (ф. 0504071)	0 208 00 000, 0 304 04 000	Авансовые отчеты (ф. 0504505) с подтверждающими документами: – кассовые и товарные чеки; – квитанции электронных банкоматов и терминалов (слипы); – проездные билеты; – счета и квитанции за проживание. Приходный ордер на приемку нефинансовых активов (ф. 0504207) – в части поступления имущества, извещение (ф. 0504805)
Журнал операций расчетов с поставщиками и подрядчиками (ф. 0504071)	0 302 00 000, 0 206 00 000, 0 303 00 000 – по начисленному НДС, 0 304 04 000	Документы-основания: – договоры; – акты выполненных работ (оказанных услуг); – товарные и товарно-транспортные накладные; – счета-фактуры. Приходный ордер на приемку нефинансовых активов (ф. 0504207) – в части поступления имущества, извещение (ф. 0504805), другие документы, на основании которых составлен журнал
Журнал операций расчетов с дебиторами по доходам (ф. 0504071)	0 205 00 000, 0 209 00 000, 0 304 04 000	Документы по начислению и поступлению доходов, договоры, постановления и распоряжения, табель учета посещаемости детей (ф. 0504608), бухгалтерская справка (ф. 0504833), извещение (ф. 0504805), другие документы, которые подтверждают право требования к дебиторам

## Продолжение приложения А

1	2	3
Журнал операций расчетов по оплате труда, денежному довольствию и стипендиям (ф. 0504071)	0 302 00 000, 0 303 01 000, 0 30402 000, 0 304 03 000	Свод расчетно-платежных ведомостей или расчетных ведомостей вместе с: – табелями учета использования рабочего времени (ф. 0504421); – копиями приказов, выписками из приказов о зачислении, об увольнении, о перемещении, об отпусках сотрудников
Журнал операций по выбытию и перемещению нефинансовых активов (ф. 0504071)	0 101 00 000, 0 102 00 000, 0 103 00 000, 0 104 00 000, 0 105 00 000, 0 106 00 000, 0 107 00 000, 0 304 04 000	Документы по операциям с нефинансовыми активами: – акты о приеме-передаче нефинансовых активов – (ф. 0504101); – накладные на внутреннее перемещение объектов нефинансовых активов (ф. 0504102); – акты о приеме-сдаче отремонтированных, реконструированных и модернизированных объектов основных средств (ф. 0504103); – акты о списании объектов нефинансовых активов (кроме транспортных средств) (ф. 0504104); – меню-требования на выдачу продуктов питания – (ф. 0504202); – извещения (ф. 0504805); – требования-накладные (ф. 0504204). Другие документы, на основании которых составлен журнал
Журнал по прочим операциям (ф. 0504071)	0 101 00 000, 0 109 00 000, 0 201 35 000, 0 210 10 000, 0 210 05 000, 0 210 06 000, 0 215 00 000, 0 207 00 000 и 0 301 00 000 – по переоценке заимствований и начислению процентов, 0 302 00 000 – по пенсиям, пособиям, иным социальным выплатам, 0 303 00 000, 0 304 04 000, 0 304 06 000, 0 401 00 000	Документы, которые не отражали в других журналах: – отчет кассира по фондовой кассе с приложенными к нему приходными (КО-1) и расходными (КО-2) кассовыми ордерами; – извещение (ф. 0504805); – бухгалтерская справка (ф. 0504833); – расчет плановой и фактической себестоимости готовой продукции. Другие документы, на основании которых составлен журнал



### Продолжение приложения А

1	2	3
Журнал операций по санкционированию (ф. 0504071)	0 501 00 000, 0 502 00 000, 0 503 00 000, 0 504 00 000, 0 506 00 000, 0 507 00 000, 0 508 00 000	Извещения о закупках, бухгалтерская справка (ф. 0504833), первичные учетные документы, установленные финансовым органом

## Приложение Б

### Соответствие наиболее часто используемых КВР и КОСГУ

Код вида расходов	Код операций сектора государственного управления
1	2
<i>100 «Расходы на выплату персоналу в целях обеспечения выполнения функций государственными (муниципальными) органами, казенными учреждениями, органами управления государственными внебюджетными фондами»</i>	
110 «Расходы на выплату персоналу казенных учреждений»	
111 «Фонд оплаты труда учреждений»	211 «Заработная плата»
112 «Иные выплаты персоналу учреждений, за исключением фонда оплаты труда»	212 «Прочие выплаты»
	262 «Пособия по социальной помощи населению»
	290 «Прочие расходы»
113 «Иные выплаты, за исключением фонда оплаты труда учреждений, лицам, привлекаемым согласно законодательству для выполнения отдельных полномочий»	290 «Прочие расходы»
119 «Взносы по обязательному социальному страхованию на выплаты по оплате труда работников и иные выплаты работникам учреждений»	213 «Начисления на выплаты по оплате труда»
	262 «Пособия по социальной помощи населению»
<i>200 «Закупка товаров, работ и услуг для государственных (муниципальных) нужд»</i>	
240 «Иные закупки товаров, работ и услуг для обеспечения государственных (муниципальных) нужд»	
241 «Научно-исследовательские и опытно-конструкторские работы»	226 «Прочие работы, услуги»
	290 «Прочие расходы»
	320 «Увеличение стоимости нематериальных активов»
	340 «Увеличение стоимости материальных запасов»
243 «Закупка товаров, работ, услуг в целях капитального ремонта государственного (муниципального) имущества»	222 «Транспортные услуги»
	224 «Арендная плата за пользование имуществом»
	225 «Работы, услуги по содержанию имущества»
	226 «Прочие работы, услуги»
	290 «Прочие расходы»
	310 «Увеличение стоимости основных средств»
	340 «Увеличение стоимости материальных запасов»

## Продолжение приложения Б

1	2
244 «Прочая закупка товаров, работ и услуг для обеспечения государственных (муниципальных) нужд»	221 «Услуги связи»
	222 «Транспортные услуги»
	223 «Коммунальные услуги»
	224 «Арендная плата за пользование имуществом»
	225 «Работы, услуги по содержанию имущества»
	226 «Прочие работы, услуги»
	290 «Прочие расходы»
	310 «Увеличение стоимости основных средств»
	320 «Увеличение стоимости нематериальных активов»
	340 «Увеличение стоимости материальных запасов»
	530 «Увеличение стоимости акций и иных форм участия в капитале»

## Приложение В

### Перечень и особенности применения забалансовых счетов

Забалансовый счет	Что учитывается	Особенности учета
1	2	3
<i>Учет имущества</i>		
01 «Имущество, полученное в пользование»	<ul style="list-style-type: none"> <li>• имущество, полученное в безвозмездное пользование;</li> <li>• имущество, полученное в возмездное пользование: аренду и лизинг (исключение – финансовая аренда, если имущество числится на балансе лизингополучателя;</li> <li>• недвижимость, полученная в оперативное управление, до момента государственной регистрации прав на нее;</li> <li>• земельные участки, на которые учреждение имеет право ограниченного пользования</li> </ul>	<p>На счете объекты учитываются на основании акта приема-передачи или другого документа, который подтверждает получение имущества и прав на него. Имущество отражается по стоимости, указанной в акте приема-передачи. Учет ведется в карточке количественно-суммового учета (ф. 0504041) в разрезе арендодателей (собственников) по каждому объекту имущества. В карточке объект отражается под инвентарным номером, который присвоен объекту собственником. С забалансового учета имущество списывается, когда возвращается его собственнику или ставится на баланс в составе нефинансовых активов</p>
02 «Материальные ценности, принятые на хранение»	<ul style="list-style-type: none"> <li>• материальные ценности, принятые на хранение, в переработку. Например, имущество пациентов больницы, стройматериалы заказчика у учреждения-подрядчика;</li> <li>• имущество, полученное в качестве дара, бесхозяйное имущество до момента обращения в собственность государства или передачи собственнику;</li> <li>• материальные ценности, изъятые в возмещение ущерба, задержанные таможенными органами и не помещенные на склад временного хранения;</li> <li>• имущество, которое списали с баланса до демонтажа или ликвидации</li> </ul>	<p>Материальные ценности учитываются на основании первичного документа, который подтверждает их получение (принятие на хранение, в переработку), например, акта приема передачи. Объекты отражаются по стоимости, указанной в первичном документе. Если учреждение оформило акт в одностороннем порядке, материальные ценности учитываются в условной оценке: один объект – 1 рубль. К примеру, если учреждение принимает к учету бесхозяйное имущество или списывает свои объекты с баланса до их ликвидации. Учет ведется в карточке учета материальных ценностей (ф. 0504043) в разрезе владельцев (заказчиков), по видам, сортам, местам хранения</p>

## Продолжение приложения В

1	2	3
05 «Материальные ценности, оплаченные по централизованному снабжению»	Материальные ценности, которые оплачены в рамках централизованной закупки и получены грузополучателями	Учет на счете ведет учреждение – заказчик снабжения. Материальные ценности отражаются на основании документов, которые подтверждают отгрузку грузополучателю в сумме выплат на их приобретение. Учет ведется в книге учета материальных ценностей, оплаченных в централизованном порядке (ф. 0504055), по каждому грузополучателю и виду ценностей. С учета материальные ценности списываются, когда грузополучатель подтвердит, что получил объекты
06 «Задолженность учащихся и студентов за невозвращенные материальные ценности»	Задолженность учащихся и студентов за невозвращенное обмундирование, белье, инструменты и другое имущество	Задолженность принимается к учету в размере суммы расходов для восстановления или приобретения аналогичного имущества. Учет ведется в карточке учета средств и расчетов (ф. 0564051) по видам поступлений, каждому учащемуся (студенту), виду ценностей
07 «Награды, призы, кубки и ценные подарки, сувениры»	<ul style="list-style-type: none"> <li>• призы, знамена, кубки, учрежденные разными организациями и переданные учреждению для награждения команд-победителей;</li> <li>• ценности, купленные для награждения (дарения): подарки, сувениры</li> </ul>	<p>Учет ведется в карточке количественно-суммового учета (ф. 0504041) по материально ответственным лицам, местам хранения, по каждому предмету. На счет имущество принимается:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– в условной оценке: 1 рубль за один предмет – полученные награды, призы, кубки, знамена, в том числе переходящие;</li> <li>– по стоимости приобретения – ценные подарки, сувениры и материальные ценности, приобретаемые для вручения (награждения), дарения. Призы, знамена, кубки учитываются в течение периода, когда они находятся в учреждении</li> </ul>
09 «Запасные части к транспортным средствам, выданные взамен изношенных»	<p>Запчасти, выданные на транспортные средства взамен изношенных, например:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• двигатели;</li> <li>• коробки передач;</li> <li>• шины, покрышки, диски колесные;</li> <li>• карбюраторы;</li> <li>• аккумуляторы;</li> <li>• другие запчасти, стоимость которых больше установленного</li> <li>• учреждением предела</li> </ul>	<p>Перечень запчастей необходимо закрепить в учетной политике. Учет ведется в карточке количественно-суммового учета (ф. 0504041):</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– по лицам, которые получили запчасти (фамилия, имя, отчество, табельный номер);</li> <li>– по транспортным средствам;</li> <li>– по видам запчастей и их количеству.</li> </ul> <p>К забалансовому учету запчасти принимаются в момент, когда списываются с баланса для ремонта транспорта. Запчасти продолжают учитываться в течение периода эксплуатации в составе транспортного средства. С забаланса запчасти списываются:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– при замене на основании акта приема-сдачи выполненных работ;</li> <li>– при выбытии транспорта</li> </ul>

## Продолжение приложения В

1	2	3
12 «Спецоборудование для выполнения научно-исследовательских работ по договорам с заказчиками»	Спецоборудование для НИОКР	Учитывается оборудование, которое: – получили от заказчика для выполнения НИОКР. Оборудование учитывается по стоимости, которую указал заказчик в первичных документах на передачу; – передали в научное подразделение для выполнения НИОКР по теме заказчика. Оборудование учитывается по фактической стоимости объекта на основании первичного документа. Учет ведется в карточке количественно-суммового учета (ф. 0504041) в разрезе тем работ, ответственных лиц, мест хранения, по виду оборудования и количеству. С учета оборудование списывается при возврате заказчику или если объект принимается на баланс
13 «Экспериментальные устройства»	Материальные ценности, которые использованы при изготовлении экспериментальных устройств для НИОКР	На учет объекты принимаются по стоимости, которая отнесена на увеличение затрат по НИОКР. Учет ведется в карточке количественно-суммового учета (ф. 0504041) в разрезе ответственных лиц, мест хранения, по видам ценностей, их количеству и стоимости. В забалансовом учете ценности учитываются, пока не будут демонтированы устройства. После демонтажа объекты, которые еще возможно использовать, учитываются на балансе на счетах нефинансовых активов
21 «Основные средства стоимостью до 3 000 рублей включительно в эксплуатации»	Основные средства стоимостью до 3 000 р., списанные с баланса (исключения – недвижимость и объекты библиотечного фонда)	Объект учитывается при передаче в эксплуатацию на основании первичного документа. Учет ведется по стоимости, которую установили в учетной политике: – условная оценка: 1 рубль за один объект; – балансовая стоимость введенного в эксплуатацию основного средства. Аналитический учет ведется в карточке количественно-суммового учета (ф. 0504041). Порядок ведения устанавливается в учетной политике. При передаче имущества в пользование на сторону по счету необходимо изменить ответственное лицо, а объект одновременно отразить на счете: – 25 «Имущество, переданное в возмездное пользование (аренду)»; – 26 «Имущество, переданное в безвозмездное пользование». Со счета объекты списываются по решению комиссии на основании акта приема-передачи, акта о списании

## Продолжение приложения В

1	2	3
22 «Материальные ценности, полученные по централизованному снабжению»	Имущество, полученное по централизованному снабжению	На учет ставится имущество, которое поступило по централизованному снабжению, до момента получения извещения (ф. 0504805) и копии документов поставщика. Пользоваться этим имуществом можно, но только если получено разрешение вышестоящей организации. Особенности учета должны быть оговорены в учетной политике
27 «Материальные ценности, выданные в личное пользование работникам (сотрудникам)»	Имущество, переданное сотрудникам в личное пользование для служебных целей: – форменное обмундирование; – спецодежда; – другие материальные запасы	Перечень имущества, которое списывается с балансового учета на забалансовый при передаче сотрудникам, должен быть установлен в учетной политике. К забалансовому учету объекты принимаются по балансовой стоимости на основании первичного документа. Учет ведется в карточке количественно-суммового учета (ф. 0504041) в разрезе пользователей имущества, местонахождения, по видам имущества, его количеству и стоимости
24 «Имущество, переданное в доверительное управление»	Переданное по договору доверительного управления имущество, которое находится в государственной или муниципальной собственности: – недвижимость; – ценные бумаги; – исключительные права; – другие объекты	На учет имущество ставится по стоимости, которая указана в акте приема-передачи. Учет ведется в карточке количественно суммового учета (ф. 0504041) в разрезе управляющих или пользователей, мест их нахождения, по видам имущества в структуре групп: – недвижимое имущество; – особо ценное движимое имущество; – иное движимое имущество; – имущество – предметы лизинга; – нефинансовые активы, составляющие казну.
25 «Имущество, переданное в возмездное пользование (аренду)»	Имущество, переданное: – по договорам аренды; – по договорам проката; – по договорам найма жилого помещения; – по концессионным соглашениям	В доверительное управление нельзя передавать имущество, которое находится у учреждений на праве оперативного управления. Имущество, которое передается по концессионным соглашениям, учитывается обособленно. Для этого к забалансовому счету 25 целесообразно ввести дополнительную аналитику по видам имущества и по самим соглашениям
26 «Имущество, переданное в безвозмездное пользование»	Имущество, переданное по договору безвозмездного пользования	

## Продолжение приложения В

1	2	3
<i>Учет бланков, путевок, периодики</i>		
03 «Бланки строгой отчетности»	Бланки строгой отчетности (далее – БСО): – квитанционные книжки, квитанции; – аттестаты, дипломы, бланки удостоверений; – трудовые книжки и вкладыши к ним; – листки нетрудоспособности; – голограммы, свидетельства и сертификаты; – бланки ценных бумаг; – другие БСО	Перечень БСО должен быть установлен в учетной политике. Учет ведется в книге по учету БСО (ф. 0504045) по каждому виду бланка в разрезе ответственных лиц и мест хранения. БСО отражаются по стоимости, которая установлена в учетной политике: – условная оценка: 1 рубль за один бланк; – стоимость приобретения. БСО списываются на основании акта приема-передачи или акта о списании в случаях: – выдачи БСО; – передачи другой организации; – порчи, хищения, недостачи
08 «Путевки неоплаченные»	Путевки, которые учреждение получило безвозмездно от общественных, профсоюзных и других организаций: – в санатории, здравницы, другие лечебно-оздоровительные учреждения; – в дома отдыха; – в детские лагеря; – на экскурсии и поездки	Путевки принимаются к учету по номинальной стоимости, указанной на бланке путевки. Если стоимость не указана, тогда в условной оценке: 1 рубль за одну путевку. Учет ведется в карточке количественно-суммового учета (ф. 0504041) по ответственным лицам, местам хранения, видам путевок и стоимости. Путевки должны храниться в кассе
23 «Периодические издания для пользования»	Периодические издания, приобретенные для комплектации библиотечного фонда: газеты, журналы и т.д.	Учет ведется в условной оценке: 1 рубль за один объект (номер журнала, годовой комплект газеты). Аналитический учет ведется в карточке количественно-суммового учета (ф. 0504041). Списание объектов происходит по решению комиссии учреждения на основании акта приема-передачи, акта на списание
<i>Учет денег, расчетов и расчетных документов</i>		
15 «Расчетные документы, не оплаченные в срок из-за отсутствия средств на счете государственного (муниципального) учреждения»	Не оплаченные в срок из-за отсутствия денег на счете учреждения: – платежные поручения, инкассовые поручения по платежам в бюджеты; – судебные исполнительные листы	Учет ведется в карточке учета расчетных документов (ф. 0504063), ожидающих исполнения, в разрезе счетов учреждения по каждому документу



## Продолжение приложения В

1	2	3
16 «Переплаты пенсий и пособий вследствие неправильного применения законодательства о пенсиях и пособиях, счетных ошибок»	Суммы переplat пенсий и пособий	На учет суммы переplat ставятся на основании актов ревизий, проверок и других аналогичных документов. Учет ведется в карточке учета средств и расчетов (ф. 0504051)
17 «Поступления денежных средств на счета учреждения»	Поступления денег на счета и в кассу, их возвраты	Счет открывается к балансовым счетам: –201 00 «Денежные средства учреждения» (в том числе на счетах учета в кассе, на лицевых и банковских счетах учреждения); –210 03 «Расчеты с финансовым органом по наличным денежным средствам».
18 «Выбытия денежных средств со счетов учреждения»	Выбытия денег со счетов и из кассы, их возвраты	Учет ведется в многографной карточке (ф. 0504054) и (или) карточке учета средств и расчетов (ф. 0504051) в разрезе счетов учреждения, по видам выплат и поступлений (в разрезе КОСГУ). По завершении года остатки по счетам на следующий год не переносятся
19 «Невыясненные поступления бюджета прошлых лет»	<ul style="list-style-type: none"> <li>• суммы невыясненных поступлений;</li> <li>• суммы прошлых отчетных периодов, которые списаны заключительными оборотами на финансовый результат прошлых лет, но подлежат уточнению в следующем году</li> </ul>	Учет ведется по датам зачисления невыясненных поступлений и датам их уточнения. Порядок должен быть установлен в учетной политике
30 «Расчеты по исполнению денежных обязательств через третьих лиц»	Расчеты по исполнению денежных обязательств через третьих лиц	Учитываются денежные обязательства, которые будут исполнены через третьих лиц, например, по выплате пенсий или пособий через почту, платежных агентов. Учет ведется в многографной карточке (ф. 0504054), карточке учета средств и расчетов (ф. 0504051) в разрезе денежных обязательств по видам выплат

## Продолжение приложения В

1	2	3
<i>Учет дебиторской и кредиторской задолженности</i>		
04 «Задолженность неплатежеспособных дебиторов»	Дебиторская задолженность, которую учреждение признало безнадежной к взысканию	<p>На забалансовом учете задолженность отражается в момент, когда комиссия по поступлению и выбытию активов примет решение о ее списании с баланса. Не принимается на забаланс задолженность, если оснований для возобновления процедуры взыскания нет. Учет задолженности ведется в карточке учета средств и расчетов (ф. 0504051) по видам поступлений и должникам. Вести учет можно и по другим реквизитам, которые позволят определить задолженность и должника. С забалансового учета долг необходимо списать:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– когда возобновили процедуру взыскания задолженности;</li> <li>– если поступили деньги в погашение долга;</li> <li>– по решению комиссии, если дебитор ликвидирован (умер)</li> </ul>
20 «Задолженность, не востребованная кредиторами»	Списанная с баланса кредиторская задолженность, которую не востребовали кредиторы (в том числе если они не подтвердили задолженность в актах сверки)	<p>На этот счет ставятся суммы кредиторской задолженности, которые списаны с баланса. Учет следует вести:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– в разрезе видов выплат и поступлений, по которым учитывалась задолженность на балансе;</li> <li>– по кредиторам. Указывается полное наименование кредитора, другие реквизиты, которые позволят определить кредитора и его задолженность</li> </ul>
<i>Учет обеспечения, гарантий</i>		
10 «Обеспечение исполнения обязательств»	Имущество, полученное в счет обеспечения обязательств (залог), и другие виды обязательств: – поручительство; – банковские гарантии. Деньги, полученные в счет обеспечения, на этом счете не учитываются	Обеспечения принимаются к учету по первичным документам в сумме обязательства, по которому получено обеспечение. Учет ведется в многографной карточке (ф. 0504054) в разрезе обязательств по видам имущества (обеспечения), его количеству, местам хранения и обязательствам, в обеспечение которых поступило это имущество. Обеспечение списывается, когда обязательства исполнены
11 «Государственные и муниципальные гарантии»	Суммы предоставленных государственных и муниципальных гарантий	Учет ведется в карточке учета средств и расчетов (ф. 0504051) в разрезе субъектов гражданских прав и обязательств, по которым предоставлены гарантии, по видам и сумме гарантии. Суммы обеспечений списываются со счета, когда исполнены обязательства, в отношении которых предоставлена гарантия

## Продолжение приложения В

1	2	3
<i>Учет финансовых вложений</i>		
31 «Акции по номинальной стоимости»	Акции по номинальной стоимости	Учет ведет орган с полномочиями акционера или другой уполномоченный орган. На забалансовый учет акции ставятся вместе с отражением на балансовом счете 204 30 «Акции и иные формы участия в капитале». Учет ведется в реестре счета ценных бумаг (ф.0504056)

## Приложение Г

### Примерный вариант учетной политики (фрагмент)

Государственное бюджетное учреждение «Альфа»  
ИНН 7708123459, КПП 770801001, ОКПО 98756423

---

полное наименование учреждения

ПРИКАЗ № 156

об утверждении учетной политики для целей бухгалтерского учета

г. Москва

30.12.2016

Во исполнение Закона от 6 декабря 2011 г. № 402-ФЗ, приказа Минфина России от 1 декабря 2010 г. № 157н

**ПРИКАЗЫВАЮ:**

1. Утвердить учетную политику для целей бухгалтерского учета согласно приложению и ввести ее в действие с 1 января 2017 года.
2. Довести до всех подразделений и служб учреждения соответствующие документы, необходимые для обеспечения реализации учетной политики в учреждении и организации бухгалтерского учета, документооборота, санкционирования расходов учреждения.
3. Контроль за исполнением приказа возложить на главного бухгалтера А.С. Глебову.

Руководитель учреждения

А.В. Львов

### **Учетная политика для целей бухгалтерского учета**

Учетная политика Государственного бюджетного учреждения «Альфа» (далее – учреждение) разработана в соответствии с:

- приказом 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» (далее – Инструкция к Единому плану счетов № 157н);
- приказом Минфина России от 16 декабря 2010 г. № 174н «Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета бюджетных учреждений и Инструкции по его применению» (далее – Инструкция № 174н);

## Продолжение приложения Г

- приказом Минфина России от 1 июля 2013 г. № 65н «Об утверждении Указаний о порядке применения бюджетной классификации Российской Федерации» (далее – приказ № 65н),

- приказом 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» (далее – приказ № 52н).

В части исполнения полномочий получателя бюджетных средств Учреждение ведет учет в соответствии с приказом Минфина России от 6 декабря 2010 г. № 162н «Об утверждении плана счетов бюджетного учета и Инструкции по его применению» (далее – Инструкция № 162н).

### **I. Общие положения**

1. Бухгалтерский учет ведется структурным подразделением – бухгалтерией, возглавляемым главным бухгалтером. Сотрудники бухгалтерии руководствуются в работе Положением о бухгалтерии, должностными инструкциями.

Ответственным за ведение бухгалтерского учета в учреждении является главный бухгалтер. Основание: часть 3 статьи 7 Закона от 6 декабря 2011 г. № 402-ФЗ.

2. Бухгалтерский учет в обособленных подразделениях учреждения, имеющих лицевые счета в территориальных органах Казначейства, ведут бухгалтерии этих подразделений.

3. Бухгалтерский учет ведется в рублях. Стоимость объектов учета, выраженная в иностранной валюте, подлежит пересчету в валюту Российской Федерации в соответствии с пунктом 13 Инструкции к Единому плану счетов № 157н.

4. В учреждении утвержден состав постоянно действующих комиссий:

- комиссии по поступлению и выбытию активов (приложение 1);
- инвентаризационной комиссии (приложение 2);
- комиссии по проверке показаний одометров автотранспорта (приложение 3);
- комиссии для проведения внезапной ревизии кассы (приложение 4).

### **II. Технология обработки учетной информации**

1. Бухгалтерский учет ведется в электронном виде с применением программных продуктов «Бухгалтерия», «Зарплата».

Основание: пункт 6 Инструкции к Единому плану счетов № 157н.

2. С использованием телекоммуникационных каналов связи и электронной подписи бухгалтерия учреждения осуществляет электронный документооборот по следующим направлениям:

## Продолжение приложения Г

- система электронного документооборота с территориальным органом Казначейства России;
- передача бухгалтерской отчетности учредителю;
- передача отчетности по налогам, сборам и иным обязательным платежам в инспекцию Федеральной налоговой службы;
- передача отчетности по страховым взносам и сведениям персонифицированного учета в отделение Пенсионного фонда РФ;
- размещение информации о деятельности учреждения на официальном сайте bus.gov.ru.

3. Без надлежащего оформления первичных (сводных) учетных документов любые исправления (добавление новых записей) в электронных базах данных не допускаются.

4. В целях обеспечения сохранности электронных данных бухгалтерского учета и отчетности:

- на сервере ежедневно производится сохранение резервных копий базы «Бухгалтерия», еженедельно – «Зарплата»;
- по итогам квартала и отчетного года после сдачи отчетности производится запись копии базы данных на внешний носитель – CD-диск, который хранится в сейфе главного бухгалтера;
- по итогам каждого календарного месяца бухгалтерские регистры, сформированные в электронном виде, распечатываются на бумажный носитель и подшиваются в отдельные папки в хронологическом порядке.

Основание: пункт 19 Инструкции к Единому плану счетов № 157н.

5. При обнаружении в регистрах учета ошибок сотрудники бухгалтерии анализируют ошибочные данные, вносят исправления в первичные документы и соответствующие базы данных. Исправления нужно вносить с учетом следующих положений:

- доначисления или снятие начислений исправляются за счет доходов и расходов текущего года дополнительной бухгалтерской записью или способом «красное сторно»;
- при восстановлении в учете остатков прошлых лет применяется счет 0.401.10.180 «Прочие доходы».

### III. План счетов

1. Бухгалтерский учет ведется с использованием Рабочего плана счетов (приложение 6), разработанного в соответствии с Инструкцией к Единому плану счетов № 157н, Инструкцией № 174н, за исключением операций, указанных в пункте 2 раздела III настоящей учетной политики.

Основание: пункты 2 и 6 Инструкции к Единому плану счетов № 157н.

## Продолжение приложения Г

При отражении в бухучете хозяйственных операций 1–18 разряды номера счета Рабочего плана счетов формируются следующим образом:

Разряд номера счета	Код
1–4	<i>Аналитический код вида услуги: 0702 «Общее образование»</i>
5–14	0000000000
15–17	<i>Код вида поступлений или выбытий, соответствующий:</i> <ul style="list-style-type: none"><li>• аналитической группе подвида доходов бюджетов;</li><li>• коду вида расходов;</li><li>• аналитической группе вида источников финансирования дефицитов бюджетов</li></ul>
18	<i>Код вида финансового обеспечения (деятельности)</i> <ul style="list-style-type: none"><li>• 2 – приносящая доход деятельность (собственные доходы учреждения);</li><li>• 3 – средства во временном распоряжении;</li><li>• 4 – субсидия на выполнение государственного задания;</li><li>• 5 – субсидии на иные цели;</li><li>• 6 – субсидии на цели осуществления капитальных вложений</li></ul>

Основание: пункты 21–21.2 Инструкции к Единому плану счетов № 157н, пункт 2.1 Инструкции № 174н.

Учреждение применяет забалансовые счета, утвержденные в Инструкции к Единому плану счетов № 157н. В учреждении введены дополнительные забалансовые счета по Перечню, который приведен в приложении 6.

Основание: пункт 332 Инструкции к Единому плану счетов № 157н.

**2.** В части операций по исполнению публичных обязательств перед гражданами в денежной форме учреждение ведет бюджетный учет по рабочему Плану счетов в соответствии Инструкцией № 162н.

Основание: пункты 2 и 6 Инструкции к Единому плану счетов № 157н.

### **IV. Учет отдельных видов имущества и обязательств**

**1.** Бухучет ведется по проверенным и принятым к учету первичным документам методом начисления. К учету принимаются первичные учетные документы, составленные надлежащим образом и поступившие по результатам внутреннего контроля хозяйственных операций для регистрации содержащихся в них данных в регистрах бухучета. Контроль первичных документов проводят сотрудники бухгалтерии в соответствии с положением о внутреннем финансовом контроле (приложение 15).

Основание: пункт 3 Инструкции к Единому плану счетов № 157н.

## Продолжение приложения Г

### 2. Основные средства

**2.1.** Учреждение учитывает в составе основных средств материальные объекты, независимо от их стоимости, со сроком полезного использования более 12 месяцев, а также:

– канцелярские принадлежности с электрическим приводом, а также канцелярские принадлежности, для которых производитель указал в документах гарантийный срок использования более 12 месяцев;

– штампы, печати;

– предметы конторского и хозяйственного пользования, многократно используемые в процессе деятельности учреждения, спортивный инвентарь.

Перечисленные материальные объекты учитываются как хозяйственный инвентарь. Срок службы хозяйственного инвентаря устанавливается согласно приложению 7.

**2.2.** Каждому объекту недвижимого, а также движимого имущества стоимостью свыше 3 000 р. присваивается уникальный инвентарный номер, состоящий из десяти знаков:

– 1-й разряд – амортизационная группа, к которой отнесен объект при принятии к учету (при отнесении инвентарного объекта к 10-й амортизационной группе в данном разряде проставляется «0»);

– 2–4-й разряды – код объекта учета синтетического счета в Плане счетов бухгалтерского учета (приложение 1 к приказу Минфина России от 16.12.2010 г. № 174н);

– 5–6-й разряды – код группы и вида синтетического счета Плана счетов бухгалтерского учета (приложение 1 к приказу Минфина России от 16.12.2010 г. № 174н);

– 7–10-й разряды – порядковый номер нефинансового актива.

Основание: пункт 46 Инструкции к Единому плану счетов № 157н.

**2.3** Присвоенный объекту инвентарный номер обозначается материально ответственным лицом в присутствии уполномоченного члена комиссии по поступлению и выбытию активов путем нанесения номера на инвентарный объект краской или водостойким маркером. В случае если объект является сложным (комплексом конструктивно-сочлененных предметов), инвентарный номер обозначается на каждом составляющем элементе тем же способом, что и на сложном объекте.

**2.4.** Учет основных средств на соответствующих счетах Плана счетов бухгалтерского учета ведется в соответствии с требованиями Общероссийского классификатора основных фондов ОК 013-2014, утвержденного приказом Росстандарта от 12.12.2014 г. № 2018-ст.

Основание: пункт 45 Инструкции к Единому плану счетов № 157н.

**2.5.** Начисление амортизации основных средств в бухгалтерском учете производится линейным способом в соответствии со сроками полезного использования.

Основание: пункт 85 Инструкции к Единому плану счетов № 157н.



## Продолжение приложения Г

**2.6.** Срок полезного использования объектов основных средств устанавливает бухгалтер, ответственный за учет основных средств, на основе:

- информации, содержащейся в Общероссийском классификаторе основных фондов ОК 013-2014;
- рекомендаций, содержащихся в документах производителя, при отсутствии объекта в Общероссийском классификаторе.

Если такая информация отсутствует, решение о сроке принимает комиссия по поступлению и выбытию активов (приложение 1) с учетом:

- ожидаемого срока использования и физического износа объекта;
- гарантийного срока использования;
- сроков фактической эксплуатации и ранее начисленной суммы амортизации – для безвозмездно полученных объектов.

По объектам, включенным в амортизационные группы с первой по девятую, срок полезного использования определяется по наибольшему сроку, указанному в постановлении Правительства РФ от 1 января 2002 г. № 1 «О Классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы».

По объектам, включенным в десятую амортизационную группу, срок полезного использования рассчитывается исходя из единых норм, утвержденных постановлением Совета Министров СССР от 22 октября 1990 г. № 1072.

Основание: пункт 44 Инструкции к Единому плану счетов № 157н.

**2.7.** Переоценка основных средств производится в срок и в порядке, которые установлены Правительством РФ.

Основание: пункт 28 Инструкции к Единому плану счетов № 157н.

**2.8.** При модернизации, реконструкции основного средства начисление амортизации приостанавливается с 1-го числа месяца, в котором основное средство было передано на модернизацию, а возобновляется с 1-го числа месяца, в котором была закончена модернизация.

**2.9.** Имущество, относящееся к категории особо ценного имущества (ОЦИ), определяет комиссия по поступлению и выбытию активов (приложение 1). Такое имущество принимается к учету на основании выписки из протокола комиссии.

**2.10.** Основные средства стоимостью до 3 000 р. включительно, находящиеся в эксплуатации, учитываются на одноименном забалансовом счете 21 по балансовой стоимости.

Основание: пункт 373 Инструкции к Единому плану счетов № 157н.

**2.11.** При приобретении и (или) создании основных средств за счет средств, полученных по разным видам деятельности, сумма вложений, сформированных на счете 106.00, переводится на код вида деятельности 4 «Субсидии на выполнение государственного (муниципального) задания».

## Продолжение приложения Г

**2.12.** При принятии учредителем решения о выделении средств субсидии на финансовое обеспечение выполнения государственного задания на содержание объекта основных средств, который ранее приобретен (создан) учреждением за счет средств от приносящей доход деятельности, стоимость этого объекта переводится с кода вида деятельности «2» на код вида деятельности «4». Одновременно переводится сумма начисленной амортизации.

**2.13.** Составные части компьютера (монитор, клавиатура, мышь, системный блок) учитываются как единый инвентарный объект.

Локально-вычислительная сеть (ЛВС) как отдельный инвентарный объект не учитывается. Отдельные элементы ЛВС, которые соответствуют критериям, установленным пунктом 38 Инструкции к Единому плану счетов № 157н, учитываются как отдельные основные средства.

Охранно-пожарная сигнализация (ОПС) как отдельный инвентарный объект не учитывается. Отдельные элементы ОПС, которые соответствуют критериям, установленным пунктом 38 Инструкции к Единому плану счетов № 157н, учитываются как отдельные основные средства.

**2.14.** Расходы на доставку объекта основного средства включаются в его первоначальную стоимость. Расходы на доставку нескольких имущественных объектов учитываются в стоимости пропорционально стоимости каждого объекта.

**2.15.** В случае частичной ликвидации или разукomплектации объекта основного средства, если стоимость ликвидируемых (разукomплектованных) частей не выделена в документах поставщика, стоимость таких частей определяется пропорционально следующему показателю (в порядке убывания важности):

- площади;
- объему;
- весу;
- иному показателю, установленному комиссией по поступлению и выбытию активов.

### **3. Материальные запасы**

**3.1.** Учреждение учитывает в составе материальных запасов материальные объекты, указанные в пунктах 98–99 Инструкции к Единому плану счетов № 157н, а также канцелярские принадлежности без электрического привода, для которых производитель не указал в документах гарантийный срок использования.

**3.2.** Оценка материальных запасов, которые приобретены за плату, осуществляется по фактической стоимости приобретения с учетом расходов, связанных с их приобретением.

## Продолжение приложения Г

При одновременном приобретении нескольких видов материальных запасов расходы, связанные с их приобретением, распределяются пропорционально договорной цене приобретаемых материалов. Единицей учета материальных запасов является номенклатурный номер.

Основание: пункты 100, 101–102 Инструкции к Единому плану счетов № 157н.

**3.3.** Списание материальных запасов производится по средней фактической стоимости.

Основание: пункт 108 Инструкции к Единому плану счетов № 157н.

**3.4.** Нормы на расходы горюче-смазочных материалов (ГСМ) разрабатываются специализированной организацией и утверждаются приказом руководителя учреждения. Ежегодно приказом руководителя утверждаются период применения зимней надбавки к нормам расхода ГСМ и ее величина. ГСМ списывается на расходы по фактическому расходу на основании путевых листов, но не выше норм, установленных приказом руководителя учреждения.

**3.5.** Выдача в эксплуатацию на нужды учреждения канцелярских принадлежностей, лекарственных препаратов, запасных частей и хозяйственных материалов оформляется Ведомостью выдачи материальных ценностей на нужды учреждения (ф. 0504210). Эта ведомость является основанием для списания материальных запасов.

**3.6.** Мягкий и хозяйственный инвентарь, посуда списываются по Акту о списании мягкого и хозяйственного инвентаря (ф. 0504143). В остальных случаях материальные запасы списываются по Акту о списании материальных запасов (ф. 0504230).

**3.7.** При приобретении и (или) создании материальных запасов за счет средств, полученных по разным видам деятельности, сумма вложений, сформированных на счете 106.00, переводится на код вида деятельности 4 «Субсидии на выполнение государственного (муниципального) задания».

**3.8.** Учет на забалансовом счете 09 «Запасные части к транспортным средствам, выданные взамен изношенных» ведется в условной оценке 1 р. за 1 шт. Учету подлежат запасные части и другие комплектующие, которые могут быть использованы на других автомобилях (нетипизированные запчасти и комплектующие), такие как:

- автомобильные шины;
- колесные диски;
- аккумуляторы;
- наборы автоинструмента;
- аптечки;
- огнетушители.

Аналитический учет по счету ведется в разрезе автомобилей и материально ответственных лиц.

## Продолжение приложения Г

Поступление на счет 09 отражается:

- при установке (передаче материально ответственному лицу) соответствующих запчастей после списания со счета 0.105.36.000 «Прочие материальные запасы – иное движимое имущество учреждения»;
- при безвозмездном поступлении автомобиля от государственных (муниципальных) учреждений с документальной передачей остатков забалансового счета 09.

При безвозмездном получении от государственных (муниципальных) учреждений запасных частей, учитываемых передающей стороной на счете 09, но не подлежащих учету на указанном счете в соответствии с настоящей учетной политикой, оприходование запчастей на счет 09 не производится.

Внутреннее перемещение по счету отражается:

- при передаче на другой автомобиль;
- при передаче другому материально ответственному лицу вместе с автомобилем.

Выбытие со счета 09 отражается:

- при списании автомобиля по установленным основаниям;
- при установке новых запчастей взамен непригодных к эксплуатации.

Основание: пункты 349–350 Инструкции к Единому плану счетов № 157н.

**3.9.** Фактическая стоимость материальных запасов, полученных в результате ремонта, разборки, утилизации (ликвидации), основных средств или иного имущества определяется исходя из следующих факторов:

- их текущей оценочной стоимости на дату принятия к бухгалтерскому учету;
- сумм, уплачиваемых учреждением за доставку материальных запасов, приведение их в состояние, пригодное для использования.

### **4. Стоимость безвозмездно полученных нефинансовых активов**

**4.1.** Безвозмездно полученные объекты нефинансовых активов, а также неучтенные объекты, выявленные при проведении проверок и инвентаризаций, принимаются к учету по их текущей оценочной стоимости, определенной на дату принятия к бухгалтерскому учету. Текущая оценочная стоимость определяется комиссией по поступлению и выбытию активов исходя из текущих рыночных цен на аналогичные материальные ценности.

Основание: пункты 25, 31 Инструкции к Единому плану счетов № 157н.

**4.2.** Данные о действующей цене должны быть подтверждены документально:

- справками (другими подтверждающими документами) Росстата;
- прайс-листами заводов-изготовителей;
- справками (другими подтверждающими документами) оценщиков;
- информацией, размещенной в СМИ, и т. д.

В случаях невозможности документального подтверждения стоимость определяется экспертным путем.

## Продолжение приложения Г

**4.3.** При возникновении затруднений при определении текущей оценочной стоимости комиссией учреждения стоимость определяется специализированной организацией (оценщиком) на основании договора (контракта).

### **5. Затраты на изготовление готовой продукции, выполнение работ, оказание услуг**

**5.1.** Учет расходов по формированию себестоимости ведется отдельно по группам видов услуг (работ, готовой продукции):

А) в рамках выполнения государственного задания:

- высшее образование;
- прикладные научные исследования в области образования;

Б) в рамках приносящей доход деятельности:

- высшее образование;
- профессиональное образование;
- изготовление готовой продукции.

**5.2.** Затраты на изготовление готовой продукции (выполнение работ, оказание услуг) делятся на прямые и накладные. В составе прямых затрат при формировании себестоимости оказания услуги, изготовления единицы готовой продукции учитываются расходы, непосредственно связанные с ее оказанием (изготовлением). В том числе:

- затраты на оплату труда и начисления на выплаты по оплате труда сотрудников учреждения, непосредственно участвующих в оказании услуги (изготовлении продукции);

- списанные материальные запасы, израсходованные непосредственно на оказание услуги (изготовление продукции), естественная убыль;

- переданные в эксплуатацию объекты основных средств стоимостью до 3000 р. включительно, которые используются при оказании услуги (изготовлении продукции);

- сумма амортизации основных средств, которые используются при оказании услуги (изготовлении продукции);

- расходы на аренду помещений, которые используются для оказания услуги (изготовление продукции).

В составе накладных расходов при формировании себестоимости услуг (готовой продукции) учитываются следующие расходы:

- затраты на оплату труда и начисления на выплаты по оплате труда сотрудников учреждения, участвующих в оказании нескольких видов услуг (изготовлении продукции);

- материальные запасы, израсходованные на нужды учреждения, естественная убыль;

- переданные в эксплуатацию объекты основных средств стоимостью до 3000 р. включительно в случае их использования для изготовления нескольких видов продукции, оказания услуг;

## Продолжение приложения Г

- амортизация основных средств, которые используются для изготовления разных видов продукции, оказания услуг;
- расходы, связанные с ремонтом, техническим обслуживанием нефинансовых активов.

**5.3.** Накладные расходы распределяются на себестоимость услуг (готовой продукции) по окончании месяца пропорционально прямым затратам в месяце распределения к объему выручки от реализации продукции (работ, услуг).

**5.4.** В составе общехозяйственных расходов учитываются расходы, распределяемые между всеми видами услуг (продукции):

- расходы на оплату труда и начисления на выплаты по оплате труда сотрудников учреждения, не принимающих непосредственного участия при оказании услуги (изготовлении продукции): административно-управленческого, административно-хозяйственного и прочего обслуживающего персонала;

- материальные запасы, израсходованные на общехозяйственные нужды учреждения (в том числе в качестве естественной убыли, пришедшие в негодность) на цели, не связанные напрямую с оказанием услуг (изготовлением готовой продукции);

- переданные в эксплуатацию объекты основных средств стоимостью до 3000 р. включительно на цели, не связанные напрямую с оказанием услуг (изготовлением готовой продукции);

- амортизация основных средств, не связанных напрямую с оказанием услуг (выполнением работ, изготовлением готовой продукции);

- коммунальные расходы;

- расходы услуги связи;

- расходы на транспортные услуги;

- расходы на содержание транспорта, зданий, сооружений и инвентаря общехозяйственного назначения;

- на охрану учреждения;

- прочие работы и услуги на общехозяйственные нужды.

Общехозяйственные расходы учреждения, произведенные за отчетный период (месяц), распределяются:

– в части распределяемых расходов – на себестоимость реализованной готовой продукции, оказанных работ, услуг пропорционально прямым затратам по объему выручки от реализации продукции (работ, услуг);

– в части нераспределяемых расходов – на увеличение расходов текущего финансового года (0.401.20.000).

**5.5.** Расходами, которые не включаются в себестоимость (нераспределяемые расходы) и сразу списываются на финансовый результат (счет 0.401.20.000), признаются:

– расходы на социальное обеспечение населения;

– расходы на транспортный налог;

– расходы на налог на имущество;

## Продолжение приложения Г

– штрафы и пени по налогам, штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров;

– амортизация по недвижимому и особо ценному движимому имуществу, которое закреплено за учреждением или приобретено за счет средств, выделенных учредителем.

**5.6.** Затраты на реализацию товаров, в том числе в процессе продвижения товаров, относятся к издержкам обращения.

**5.7.** По окончании каждого месяца себестоимость услуг, сформированная на счете 0.109.60.000, относится в дебет счета 0.401.10.130 «Доходы от оказания платных услуг».

### **6. Расчеты с подотчетными лицами**

**6.1.** Денежные средства выдаются под отчет на основании приказа руководителя или служебной записки, согласованной с руководителем. Выдача денежных средств под отчет производится путем:

- выдачи из кассы. При этом выплаты подотчетных сумм сотрудникам производятся в течение трех рабочих дней, включая день получения денег в банке;

- перечисления на зарплатную карту материально ответственного лица.

Способ выдачи денежных средств указывается в служебной записке или приказе руководителя.

**6.2.** Выдача средств под отчет производится штатным сотрудникам, не имеющим задолженности за ранее полученные суммы, по которым наступил срок представления авансового отчета, указанный в пункте 6.4 настоящей учетной политики.

**6.3.** Предельная сумма выдачи денежных средств под отчет на хозяйственные расходы устанавливается в размере 20 000 р. На основании распоряжения руководителя в исключительных случаях сумма может быть увеличена, но не более лимита расчетов наличными средствами между юридическими лицами в соответствии с указанием Банка России.

Основание: пункт 6 указания Банка России от 7 октября 2013 г. № 3073-У.

**6.4.** Денежные средства выдаются под отчет на хозяйственные нужды на срок, который сотрудник указал в заявлении на выдачу денежных средств под отчет, но не более пяти рабочих дней. По истечении этого срока сотрудник должен отчитаться в течение трех рабочих дней.

**6.5.** При направлении сотрудников учреждения в служебные командировки на территории России расходы на них возмещаются в размере, установленном Порядком оформления служебных командировок (приложение 8). Возмещение расходов на служебные командировки, превышающих размер, установленный указанным Порядком, производится по фактическим расходам за счет средств от деятельности, приносящей доход, с разрешения руководителя учреждения (оформленного приказом).

**6.6.** По возвращении из командировки сотрудник представляет авансовый отчет об израсходованных суммах в течение трех рабочих дней.

## Продолжение приложения Г

**6.7.** Предельные сроки отчета по выданным доверенностям на получение материальных ценностей устанавливаются следующие:

- в течение 10 календарных дней с момента получения;
- в течение трех рабочих дней с момента получения материальных ценностей.

Доверенности выдаются штатным сотрудникам, с которыми заключен договор о полной материальной ответственности.

### **7. Расчеты с дебиторами и кредиторами**

**7.1.** Денежные средства от виновных лиц в возмещение ущерба, причиненного нефинансовым активам, отражаются по коду вида деятельности «2» – приносящая доход деятельность (собственные доходы учреждения). Возмещение в натуральной форме ущерба, причиненного нефинансовым активам, отражается по коду вида финансового обеспечения (деятельности), по которому активы учитывались.

**7.2.** Задолженность дебиторов в виде возмещения эксплуатационных и коммунальных расходов отражается в учете на основании выставленного арендатору счета, счетов поставщиков (подрядчиков), Бухгалтерской справки (ф. 0504833).

**7.3.** В учреждении применяется счет 0.210.05.000 для расчетов с дебиторами по предоставлению учреждением:

- обеспечений заявок на участие в конкурсе или закрытом аукционе;
- обеспечений исполнения контракта (договора);
- обеспечений заявок при проведении электронных аукционов, перечисленных на счет оператора электронной площадки в банке;
- других залогов, задатков.

Операции по счету 0.210.05.000 оформляются бухгалтерскими записями:

- Дебет 0.210.05.560 Кредит 0.201.11.610 – при перечислении с лицевого счета учреждения средств;
- Дебет 0.201.11.510 Кредит 0.210.05.660 – возврат денежных средств на лицевой счет учреждения.

### **8. Расчеты по обязательствам**

**8.1.** К счету 0.303.05.000 «Расчеты по прочим платежам в бюджет» применяются дополнительные аналитические коды:

- 1 – «Государственная пошлина» (0.303.15.000);
- 2 – «Транспортный налог» (0.303.25.000);
- 3 – «Пени, штрафы, санкции по налоговым платежам» (0.303.35.000);
- 4 – «Административные штрафы, штрафы ГИБДД» (0.303.45.000).

**8.2.** Аналитический учет расчетов по пособиям и иным социальным выплатам ведется в разрезе физических лиц – получателей социальных выплат.

**8.3.** Аналитический учет расчетов по оплате труда ведется в разрезе сотрудников и других физических лиц, с которыми заключены гражданско-правовые договоры.



## Продолжение приложения Г

### 9. Дебиторская и кредиторская задолженность

**9.1.** Дебиторская задолженность признается нереальной для взыскания в порядке, утвержденном руководителем учреждения. Задолженность, признанная нереальной для взыскания, списывается с балансового учета и отражается на забалансовом счете 04 «Задолженность неплатежеспособных дебиторов». На забалансовом счете указанная задолженность учитывается:

- в течение срока возможного возобновления процедуры взыскания согласно законодательству РФ (в том числе изменения имущественного положения должника);
- погашения задолженности контрагентом: когда он внесет деньги или погасит долг другим способом, не противоречащим законодательству РФ. В этом случае задолженность восстанавливается на балансовом учете.

Дебиторская задолженность списывается отдельно по каждому обязательству (дебитору).

Основание: пункты 339, 340 Инструкции к Единому плану счетов № 157н.

**9.2.** Кредиторская задолженность, не востребованная кредитором, списывается на финансовый результат на основании приказа руководителя учреждения. Решение о списании принимается на основании данных проведенной инвентаризации и служебной записки главного бухгалтера о выявлении кредиторской задолженности, не востребованной кредиторами, срок исковой давности по которой истек. Срок исковой давности определяется в соответствии с законодательством РФ.

Одновременно списанная с балансового учета кредиторская задолженность отражается на забалансовом счете 20 «Задолженность, не востребованная кредиторами». Списание задолженности с забалансового учета осуществляется по итогам инвентаризации задолженности на основании решения инвентаризационной комиссии учреждения (приложение 2):

- по истечении пяти лет отражения задолженности на забалансовом учете;
- по завершении срока возможного возобновления процедуры взыскания задолженности согласно действующему законодательству;
- при наличии документов, подтверждающих прекращение обязательства в связи со смертью (ликвидацией) контрагента.

Кредиторская задолженность списывается отдельно по каждому обязательству (кредитору).

Основание: пункты 371, 372 Инструкции к Единому плану счетов № 157н.

### 10. Финансовый результат

**10.1.** Учреждение осуществляет все расходы в пределах установленных норм и утвержденного на текущий год плана финансово-хозяйственной деятельности:

- на междугородные переговоры, услуги по доступу в Интернет – по фактическому расходу;
- за пользование услугами сотовой связи – лимитируются согласно распоряжению учредителя.

## Продолжение приложения Г

**10.2.** В бухучете расчеты по НДС и налогу на прибыль отражаются по статье КОСГУ 130 «Доходы от оказания платных услуг (работ)».

Основание: раздел V указаний, утвержденных приказом Минфина России от 1 июля 2013 г. № 65н.

**10.3.** В составе расходов будущих периодов на счете 0.401.50.000 «Расходы будущих периодов» отражаются расходы по:

- страхованию имущества, гражданской ответственности;
- приобретению неисключительного права пользования нематериальными активами в течение нескольких отчетных периодов.

Расходы будущих периодов списываются на финансовый результат текущего финансового года равномерно по 1/12 за месяц в течение периода, к которому они относятся. По договорам страхования, а также договорам неисключительного права пользования период, к которому относятся расходы, равен сроку действия договора. По другим расходам, которые относятся к будущим периодам, длительность периода устанавливается руководителем учреждения в приказе.

Основание: пункты 302, 302.1 Инструкции к Единому плану счетов № 157н.

**10.4.** В учреждении создаются:

– резерв на предстоящую оплату отпусков. Порядок расчета резерва приведен в приложении 16;

– резерв по претензионным требованиям – при необходимости. Величина резерва устанавливается в размере претензии, предъявленной учреждению в судебном иске, либо в претензионных документах досудебного разбирательства. В случае, если претензии отозваны или не признаны судом, сумма резерва списывается с учета методом «красное сторно».

Основание: пункты 302, 302.1 Инструкции к Единому плану счетов № 157н.

### **11. Санкционирование расходов**

Принятие к учету обязательств (денежных обязательств) осуществляется в порядке, приведенном в приложении 9.

## **V. Инвентаризация имущества и обязательств**

**1.** Инвентаризация имущества и обязательств (в том числе числящихся на забалансовых счетах), а также финансовых результатов (в том числе расходов будущих периодов и резервов) проводится раз в год перед составлением годовой отчетности, а также в иных случаях, предусмотренных законодательством. Инвентаризации проводит постоянно действующая инвентаризационная комиссия, состав которой приведен в приложении 2.

## Продолжение приложения Г

Инвентаризация расчетов производится:

- с подотчетными лицами – один раз в три месяца;
- с организациями и учреждениями – один раз в год.

Порядок и график проведения инвентаризации имущества, финансовых активов и обязательств приведены в приложении 10. В отдельных случаях (при смене материально ответственных лиц, выявлении фактов хищения, стихийных бедствиях и т.д.) инвентаризацию может проводить специально созданная рабочая комиссия, состав которой утверждается отдельным приказом руководителя.

Основание: статья 11 Закона от 6 декабря 2011 г. № 402-ФЗ, пункт 1.5 Методических указаний, утвержденных приказом Минфина России от 13 июня 1995 г. № 49.

2. Состав комиссии для проведения внезапной ревизии кассы приведен в приложении 4.

3. Руководителями обособленных структурных подразделений учреждения создаются инвентаризационные комиссии из числа сотрудников подразделения приказом по подразделению.

### **VI. Первичные и сводные учетные документы, бухгалтерские регистры и правила документооборота**

1. Все документы по движению денежных средств принимаются к учету только при наличии подписи руководителя и главного бухгалтера.

2. При проведении хозяйственных операций, для оформления которых не предусмотрены типовые формы первичных документов, используются:

– самостоятельно разработанные формы. Образцы документов приведены в приложении 12;

– унифицированные формы, дополненные необходимыми реквизитами.

Основание: пункт 7 Инструкции к Единому плану счетов № 157н.

3. Право подписи учетных документов предоставлено должностным лицам, перечисленным в приложении 13.

4. Порядок и сроки передачи первичных учетных документов для отражения в бухгалтерском учете устанавливаются в соответствии с графиком документооборота. График документооборота приведен в приложении 14.

5. Учреждение использует унифицированные формы регистров бухучета, перечисленные в приложении 3 к приказу № 52н. При необходимости формы регистров, которые не унифицированы, разрабатываются самостоятельно.

6. При поступлении документов на иностранном языке построчный перевод таких документов на русский язык осуществляется сотрудником учреждения. В случае невозможности перевода документа привлекается специализированная организация.

Переводы составляются на отдельном документе, заверяются подписью сотрудника, составившего перевод, и прикладываются к первичным документам. Перевод денежных (финансовых) документов заверяется нотариусом.

## Продолжение приложения Г

Если документы на иностранном языке составлены по типовой форме (идентичны по количеству граф, их названию, расшифровке работ и т.д. и отличаются только суммой), то в отношении их постоянных показателей достаточно однократного перевода на русский язык. Впоследствии переводить нужно только изменяющиеся показатели данного первичного документа.

Основание: пункт 13 Инструкции к Единому плану счетов № 157н.

**7.** Формирование регистров бухучета осуществляется в следующем порядке:

- в регистрах в хронологическом порядке систематизируются первичные (сводные) учетные документы по датам совершения операций, по дате принятия к учету первичного документа;

- журнал регистрации приходных и расходных ордеров составляется ежемесячно, в последний рабочий день месяца;

- инвентарная карточка учета основных средств оформляется при принятии объекта к учету, по мере внесения изменений (данных о переоценке, модернизации, реконструкции, консервации и пр.) и при выбытии. При отсутствии указанных событий – ежегодно, на последний рабочий день года, со сведениями о начисленной амортизации;

- инвентарная карточка группового учета основных средств оформляется при принятии объектов к учету, по мере внесения изменений (данных о переоценке, модернизации, реконструкции, консервации и пр.) и при выбытии;

- опись инвентарных карточек по учету основных средств, инвентарный список основных средств, реестр карточек заполняются ежегодно, в последний день года;

- книга учета бланков строгой отчетности, книга аналитического учета депонированной зарплаты и стипендий заполняются ежемесячно, в последний день месяца;

- журналы операций, главная книга заполняются ежемесячно;

- другие регистры, не указанные выше, заполняются по мере необходимости, если иное не установлено законодательством РФ.

Основание: пункт 11 Инструкции к Единому плану счетов № 157н.

Учетные регистры по операциям, указанным в пункте 2 раздела III настоящей учетной политики, составляются отдельно.

**8.** Журналам операций присваиваются номера согласно приложению 11. По операциям, указанным в пункте 2 раздела III настоящей учетной политики, журналы операций ведутся отдельно. Журналы операций подписываются главным бухгалтером и бухгалтером, составившим журнал операций.

**9.** Первичные и сводные учетные документы, бухгалтерские регистры составляются в форме электронного документа, подписанного квалифицированной электронной подписью. При отсутствии возможности составить документ, регистр в электронном виде, он может быть составлен на бумажном носителе и заверен собственноручной подписью.

## Продолжение приложения Г

Список сотрудников, имеющих право подписи электронных документов и регистров бухучета, утверждается отдельным приказом.

Основание: часть 5 статьи 9 Закона от 6 декабря 2011 г. № 402-ФЗ, пункты 7, 11 Инструкции к Единому плану счетов № 157н, Методические указания, утвержденные приказом Минфина России от 30 марта 2015 г. № 52н, статья 2 Закона от 6 апреля 2011 г. № 63-ФЗ.

**10.** Учетные документы, регистры бухучета и бухгалтерская (бюджетная) отчетность хранятся в течение сроков, устанавливаемых в соответствии с правилами ведения архивного дела, но не менее пяти лет. Электронные документы, подписанные квалифицированной электронной подписью, хранятся в электронном виде на съемных носителях информации в соответствии с порядком учета и хранения съемных носителей информации.

При этом ведется журнал учета и движения электронных носителей. Журнал должен быть пронумерован, прошнурован и скреплен печатью учреждения. Ведение и хранение журнала возлагается приказом руководителя на ответственного сотрудника учреждения.

По требованию другого юридического или физического лица, государственного органа учреждение за свой счет изготавливает на бумажном носителе копии электронного первичного учетного документа, электронного регистра. Копии электронных документов на бумажном носителе заверяются подписью руководителя и печатью учреждения.

Основание: пункты 7, 11, 14 Инструкции к Единому плану счетов № 157н.

**11.** В деятельности учреждения используются следующие бланки строгой отчетности:

- бланки трудовых книжек и вкладышей к ним;
- бланки дипломов, вкладышей к дипломам, свидетельств;
- бланки платежных квитанций по форме № 0504510.

Основание: пункт 337 Инструкции к Единому плану счетов № 157н.

**12.** Перечень должностей сотрудников, ответственных за учет, хранение и выдачу бланков строгой отчетности, приведен в приложении 5.

### **13. Особенности применения первичных документов:**

**13.1.** При приобретении и реализации нефинансовых активов составляется Акт о приеме-передаче объектов нефинансовых активов (ф. 0504101).

**13.2.** При ремонте нового оборудования, неисправность которого была выявлена при монтаже, составляется акт о выявленных дефектах оборудования по форме № ОС-16 (ф. 0306008).

**13.3.** В Табеле учета использования рабочего времени (ф. 0504421) регистрируются случаи отклонений от нормального использования рабочего времени, установленного правилами внутреннего трудового распорядка.

## Продолжение приложения Г

Дополнить таблицу учета использования рабочего времени (ф. 0504421) условными обозначениями:

Наименование показателя	Код
Дополнительные выходные дни (оплачиваемые)	ОВ
Заключение под стражу	ЗС
Нахождение в пути к месту вахты и обратно	ДП
...	

Расширить применение буквенного кода «Г» – Выполнение государственных обязанностей, для случаев выполнения сотрудниками общественных обязанностей (например, для регистрации дней медицинского освидетельствования перед сдачей крови, дней сдачи крови).

### VII. Порядок отражения в бухгалтерском учете и отчетности событий после отчетной даты

1. В данные бухгалтерского учета за отчетный год включается информация о существенных фактах хозяйственной жизни, которые оказали (могут оказать) влияние на финансовое состояние, движение денег или результаты деятельности учреждения и произошли в период между отчетной датой и датой подписания бухгалтерской (финансовой) отчетности за отчетный год (далее – события после отчетной даты).

Событие после отчетной даты (факт хозяйственной жизни) признается существенным, если без знания о нем пользователями отчетности невозможна достоверная оценка финансового состояния, движения денежных средств или результатов деятельности учреждения. Главный бухгалтер учреждения самостоятельно принимает решение о существенности фактов хозяйственной жизни.

2. События после отчетной даты являются:

- события, которые подтверждают существовавшие на отчетную дату хозяйственные условия, в которых учреждение вело деятельность:

- получение свидетельства о получении (прекращении) права на имущество, в случае когда документы на регистрацию были поданы в отчетном году, а свидетельство получено в следующем;

- объявление дебитора (кредитора) банкротом, что влечет последующее списание дебиторской (кредиторской) задолженности;

- признание неплатежеспособным физического лица, являющегося дебитором учреждения, или его смерть;

- признание факта смерти физического лица, перед которым учреждение имеет кредиторскую задолженность;

- погашение дебитором задолженности перед учреждением, числящейся на конец отчетного года;

- получение от страховой организации материалов по уточнению размеров страхового возмещения, по которому по состоянию на отчетную дату велись переговоры;

## Продолжение приложения Г

– обнаружение бухгалтерской ошибки, нарушений законодательства, которые влекут искажение бухгалтерской отчетности;

• события, которые свидетельствуют о возникших после отчетной даты хозяйственных условиях, в которых учреждение ведет свою деятельность:

– погашение учреждением кредиторской задолженности, числящейся на конец отчетного года;

– пожар, авария, стихийное бедствие, другая чрезвычайная ситуация, из-за которой уничтожена значительная часть имущества учреждения;

...

**3.** Существенное событие после отчетной даты отражается в бухгалтерской отчетности за отчетный год.

**4.** Событие после отчетной даты (далее – Событие) отражается в следующем порядке.

**4.1.** Событие, которое подтверждает хозяйственные условия, существовавшие на отчетную дату, в которых учреждение вело свою деятельность, отражается в учете периода, следующего за отчетным. При этом делается:

- дополнительная бухгалтерская запись, которая отражает это событие,
- либо запись способом «красное сторно» и (или) дополнительная бухгалтерская запись на сумму, отраженную в бухгалтерском учете.

В отчетном периоде События отражаются в регистрах синтетического и аналитического учета заключительными оборотами до даты подписания годовой отчетности. Данные бухгалтерского учета отражаются в соответствующих формах бухгалтерской отчетности с учетом событий после отчетной даты.

Информация об отражении в отчетном периоде События раскрывается в текстовой части пояснительной записки (ф. 0503760).

**4.2.** Событие, свидетельствующее о возникших после отчетной даты хозяйственных условиях, в которых учреждение ведет свою деятельность, отражается в бухгалтерском учете периода, следующего за отчетным. В отчетном периоде записи в синтетическом и аналитическом учете не производятся.

Событие, свидетельствующее о возникших после отчетной даты хозяйственных условий, в которых учреждение ведет свою деятельность, раскрывается в текстовой части пояснительной записки (ф. 0503760).

## **VIII. Порядок организации и обеспечения внутреннего финансового контроля**

**1.** Внутренний финансовый контроль в учреждении осуществляет комиссия. Помимо комиссии постоянный текущий контроль в ходе своей деятельности осуществляют в рамках своих полномочий:

- руководитель учреждения, его заместители;
- главный бухгалтер, сотрудники бухгалтерии;
- начальник планово-экономического отдела, сотрудники отдела;
- начальник юридического отдела, сотрудники отдела;

## Продолжение приложения Г

- иные должностные лица учреждения в соответствии со своими обязанностями.

2. Положение о внутреннем финансовом контроле и график проведения внутренних проверок финансово-хозяйственной деятельности приведен в приложении 15.

Основание: пункт 6 Инструкции к Единому плану счетов № 157н.

### **IX. Бухгалтерская (финансовая) отчетность**

1. Для обособленных структурных подразделений, наделенных частичными полномочиями по ведению бухучета, устанавливаются следующие сроки представления бухгалтерской отчетности:

- квартальные – до 10-го числа месяца, следующего за отчетным периодом;

- годовой – до 17 января года, следующего за отчетным годом.

Обособленными структурными подразделениями отчетность представляется главному бухгалтеру учреждения.

2. Бухгалтерская (финансовая) отчетность за отчетный год формируется с учетом событий после отчетной даты. Обстоятельства, послужившие причиной отражения в отчетности событий после отчетной даты, указываются в текстовой части пояснительной записки (ф. 0503760).

Основание: пункт 3 Инструкции к Единому плану счетов № 157н.

Главный бухгалтер

\_\_\_\_\_

А.С. Глебова



**Продолжение приложения Г**

Приложение 6  
к приказу от 30.12.2016 г. № 156

**Рабочий план счетов  
Структура аналитики операций в рабочем плане счетов**

Аналитический классификационный код	КФ О	Синтетический счет			Аналитиче- ский код (по КОСГУ)	Наименование счета
		объекта учета	группы	вида		
		Разряд номера счета				
<b>1</b>	<b>2</b>	<b>3</b>	<b>4</b>	<b>5</b>	<b>6</b>	<b>7</b>
<b>1-17</b>	<b>18</b>	<b>(19–21)</b>	<b>(22)</b>	<b>(23)</b>	<b>(24–26)</b>	<b>–</b>
07020000000000000000	4	101	1	2	310	Увеличение стоимости нежилых помещений – не- движимого имущества учреждения
07020000000000000000	4	101	1	2	410	Уменьшение стоимости нежилых помещений – не- движимого имущества учреждения
07020000000000000000	4	101	2	4	310	Увеличение стоимости машин и оборудования – особо ценного движимого имущества учреждения
07020000000000000000	4	101	2	4	410	Уменьшение стоимости машин и оборудования – особо ценного движимого имущества учреждения
07020000000000000000	2	101	2	4	310	Увеличение стоимости машин и оборудования – особо ценного движимого имущества учреждения
07020000000000000000	2	101	2	4	410	Уменьшение стоимости машин и оборудования – особо ценного движимого имущества учреждения
07020000000000000000	2	101	3	6	310	Увеличение стоимости производственного и хо- зяйственного инвентаря – иного движимого имуще- ства учреждения

### Продолжение приложения Г

1	2	3	4	5	6	7
07020000000000000000	2	101	3	6	410	Уменьшение стоимости производственного и хозяйственного инвентаря – иного движимого имущества учреждения
07020000000000000000	4	101	3	6	310	Увеличение стоимости производственного и хозяйственного инвентаря – иного движимого имущества учреждения
07020000000000000000	4	101	3	6	410	Уменьшение стоимости производственного и хозяйственного инвентаря – иного движимого имущества учреждения
07020000000000000000	4	104	1	2	410	Уменьшение за счет амортизации стоимости жилых помещений – недвижимого имущества учреждения
07020000000000000000	2	104	2	4	410	Уменьшение за счет амортизации стоимости машин и оборудования – особо ценного движимого имущества учреждения
07020000000000000000	4	104	2	4	410	Уменьшение за счет амортизации стоимости машин и оборудования – особо ценного движимого имущества учреждения
07020000000000000000	2	104	3	6	410	Уменьшение за счет амортизации стоимости производственного и хозяйственного инвентаря – иного движимого имущества учреждения
07020000000000000000	4	104	3	6	410	Уменьшение за счет амортизации стоимости производственного и хозяйственного инвентаря – иного движимого имущества учреждения

### Продолжение приложения Г

1	2	3	4	5	6	7
07020000000000000000	4	106	1	1	310	Увеличение вложений в основные средства – недвижимое имущество учреждения
07020000000000000000	4	106	1	1	410	Уменьшение вложений в основные средства – недвижимое имущество учреждения
07020000000000000000	2	106	2	1	310	Увеличение вложений в основные средства – особое ценное движимое имущество учреждения
07020000000000000000	2	106	2	1	410	Уменьшение вложений в основные средства – особое ценное движимое имущество учреждения
07020000000000000000	4	106	2	1	310	Увеличение вложений в основные средства – особое ценное движимое имущество учреждения
07020000000000000000	4	106	2	1	410	Уменьшение вложений в основные средства – особое ценное движимое имущество учреждения
07020000000000000000	2	106	3	1	310	Увеличение вложений в основные средства – иное движимое имущество учреждения
07020000000000000000	2	106	3	1	410	Уменьшение вложений в основные средства – иное движимое имущество учреждения
07020000000000000000	4	106	3	1	310	Увеличение вложений в основные средства – иное движимое имущество учреждения
07020000000000000000	4	106	3	1	410	Уменьшение вложений в основные средства – иное движимое имущество учреждения
...	...	...	...	...	...	...

## Продолжение приложения Г

### Забалансовые счета

№ п/п	Наименование счета	Номер счета
1	Имущество, полученное в пользование	01
2	Материальные ценности, принятые (принимаемые) на хранение	02
3	Бланки строгой отчетности	03
4	Задолженность неплатежеспособных дебиторов	04
5	Награды, призы, кубки и ценные подарки, сувениры	07
6	Запасные части к транспортным средствам, выданные взамен изношенных	09
7	Поступления денежных средств на счета учреждения	17
8	Выбытия денежных средств со счетов учреждения	18
9	Задолженность, не востребованная кредиторами	20
10	Основные средства стоимостью до 3 000 р. включительно в эксплуатации	21
11	Материальные ценности, выданные в личное пользование работникам (сотрудникам)	27
12	Парковочные карты	28П
13	Транспортные карты	29Т
14	Расчеты по исполнению денежных обязательств через третьих лиц	30
15	...	...

Забалансовые счета при отражении бухгалтерских записей формируются с учетом кода финансового обеспечения (КФО):

- 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.

## Продолжение приложения Г

Приложение 10  
к приказу от 30.12.2016 г. № 156

### **Порядок проведения инвентаризации имущества, финансовых активов и обязательств**

Настоящий Порядок разработан в соответствии со следующими документами:

- Законом от 6 декабря 2011 г. № 402-ФЗ;
- Методическими указаниями, утвержденными приказом Минфина России от 13 июня 1995 г. № 49;
- Инструкцией к Единому плану счетов, утвержденной приказом Минфина России от 1 декабря 2010 г. № 157н;
- указанием Банка России от 11 марта 2014 г. № 3210-У;
- Методическими указаниями, утвержденными приказом Минфина России от 30 марта 2015 г. № 52н;
- Правилами, утвержденными постановлением Правительства России от 28 сентября 2000 г. № 731;
- Инструкцией, утвержденной приказом Минфина России от 29 августа 2001 г. № 68н.

#### **1. Общие положения**

**1.1.** Настоящий Порядок устанавливает правила проведения инвентаризации имущества, финансовых активов и обязательств учреждения, сроки ее проведения, перечень активов и обязательств, проверяемых при проведении инвентаризации.

**1.2.** Инвентаризации подлежит все имущество учреждения независимо от его местонахождения и все виды финансовых активов и обязательств учреждения. Также инвентаризации подлежит имущество, находящееся на ответственном хранении учреждения. Инвентаризацию имущества, переданного в аренду (безвозмездное пользование), проводит арендатор (ссудополучатель). Инвентаризация имущества производится по его местонахождению и в разрезе материально-ответственных лиц.

**1.3.** Основными целями инвентаризации являются:

- выявление фактического наличия имущества;
- сопоставление фактического наличия с данными бухгалтерского учета;
- проверка полноты отражения в учете финансовых активов и обязательств (выявление неучтенных объектов, недостач);
- документальное подтверждение наличия имущества и обязательств;
- определение фактического состояния имущества и его оценка.

**1.4.** Проведение инвентаризации обязательно:

- при передаче имущества в аренду, выкупе, продаже;
- перед составлением годовой отчетности (кроме имущества, инвентаризация которого проводилась не ранее 1 октября отчетного года);

## Продолжение приложения Г

- при смене материально-ответственных лиц;
- при выявлении фактов хищения, злоупотребления или порчи имущества (немедленно по установлении таких фактов);
- в случае стихийного бедствия, пожара и других чрезвычайных ситуаций, вызванных экстремальными условиями (сразу же по окончании пожара или стихийного бедствия);
- при реорганизации, изменении типа учреждения или ликвидации учреждения;
- в других случаях, предусмотренных действующим законодательством.

При коллективной или бригадной материальной ответственности инвентаризацию необходимо проводить:

- при смене руководителя коллектива или бригадира;
- при выбытии из коллектива или бригады более 50% работников;
- по требованию одного или нескольких членов коллектива или бригады.

### 2. Порядок и сроки проведения инвентаризации

**2.1.** Для проведения инвентаризации в учреждении создается постоянно действующая инвентаризационная комиссия. При большом объеме работ для одновременного проведения инвентаризации имущества создаются рабочие инвентаризационные комиссии. Персональный состав постоянно действующих и рабочих инвентаризационных комиссий утверждает руководитель учреждения.

В состав инвентаризационной комиссии включают представителей администрации учреждения, сотрудников бухгалтерии, других специалистов.

**2.2.** Сроки проведения плановых инвентаризаций установлены в Графике проведения инвентаризации. Кроме плановых инвентаризаций учреждение может проводить внеплановые сплошные инвентаризации товарно-материальных ценностей. Внеплановые инвентаризации проводятся на основании приказа руководителя.

**2.3.** До начала проверки фактического наличия имущества инвентаризационной комиссии надлежит получить приходные и расходные документы или отчеты о движении материальных ценностей и денежных средств, не сданные и не учтенные бухгалтерией на момент проведения инвентаризации.

Председатель инвентаризационной комиссии визирует все приходные и расходные документы, приложенные к реестрам (отчетам), с указанием «до инвентаризации на "\_\_\_"» (дата). Это служит основанием для определения остатков имущества к началу инвентаризации по учетным данным.

**2.4.** Материально-ответственные лица дают расписки о том, что к началу инвентаризации все расходные и приходные документы на имущество сданы в бухгалтерию или переданы комиссии и все ценности, поступившие на их ответственность, оприходованы, а выбывшие – списаны в расход. Аналогичные расписки дают сотрудники, имеющие подотчетные суммы на приобретение или доверенности на получение имущества.

## Продолжение приложения Г

**2.5.** Фактическое наличие имущества при инвентаризации определяют путем обязательного подсчета, взвешивания, обмера.

**2.6.** Проверка фактического наличия имущества производится при обязательном участии материально-ответственных лиц.

**2.7.** Инвентаризацию отдельных видов имущества и финансовых обязательств (в том числе расходов будущих периодов и резервов предстоящих расходов) проводят в соответствии с Правилами, установленными приказом Минфина России от 13 июня 1995 г. № 49.

**2.8.** Для оформления инвентаризации применяют формы, утвержденные приказом Минфина России от 30 марта 2015 г. № 52н:

– инвентаризационная опись остатков на счетах учета денежных средств (ф. 0504082);

– инвентаризационная опись (сличительная ведомость) бланков строгой отчетности и денежных документов (ф. 0504086);

– инвентаризационная опись (сличительная ведомость) по объектам нефинансовых активов (ф. 0504087);

– инвентаризационная опись наличных денежных средств (ф. 0504088);

– инвентаризационная опись расчетов с покупателями, поставщиками и прочими дебиторами и кредиторами (ф. 0504089);

– инвентаризационная опись расчетов по поступлениям (ф. 0504091);

– ведомость расхождений по результатам инвентаризации (ф. 0504092);

– акт о результатах инвентаризации (ф. 0504835);

– инвентаризационная опись задолженности по кредитам, займам (ссудам) (ф. 0504083);

– инвентаризационная опись ценных бумаг (ф. 0504081);

– акт инвентаризации расходов будущих периодов № ИНВ-11 (ф. 0317012).

Формы заполняют в порядке, установленном Методическими указаниями, утвержденными приказом Минфина России от 30 марта 2015 г. № 52н, Методическими указаниями, утвержденными приказом Минфина России от 13 июня 1995 г. № 49.

**2.9.** Инвентаризационная комиссия обеспечивает полноту и точность внесения в описи данных о фактических остатках основных средств, нематериальных активов, материальных запасов и другого имущества, денежных средств, финансовых активов и обязательств, правильность и своевременность оформления материалов инвентаризации.

**2.10.** Если инвентаризация проводится в течение нескольких дней, то помещения, где хранятся материальные ценности, при уходе инвентаризационной комиссии должны быть опечатаны. Во время перерывов в работе инвентаризационных комиссий (в обеденный перерыв, в ночное время, по другим причинам) описи должны храниться в ящике (шкафу, сейфе) в закрытом помещении, где проводится инвентаризация.

## Продолжение приложения Г

**2.11.** Если материально ответственные лица обнаружат после инвентаризации ошибки в описях, они должны немедленно (до открытия склада, кладовой, секции и т.п.) заявить об этом председателю инвентаризационной комиссии. Инвентаризационная комиссия осуществляет проверку указанных фактов и в случае их подтверждения производит исправление выявленных ошибок в установленном порядке.

**2.12.** Инвентаризация библиотечных фондов проводится систематически в сроки, установленные письмом Минфина России от 4 ноября 1998 г. № 16-00-16-198 «Об инвентаризации библиотечных фондов».

**2.13.** Особенности проведения инвентаризации драгоценных металлов, драгоценных камней, ювелирных и иных изделий из них.

**2.13.1.** Инвентаризацию драгоценных металлов, драгоценных камней, ювелирных и иных изделий из них, а также содержащихся в ломе и отходах, производить два раза в год в сроки, установленные Графиком проведения инвентаризации, во всех местах их хранения и непосредственно в производстве с полной зачисткой помещений и оборудования. Количество инвентаризаций может быть увеличено директором учреждения по его усмотрению.

**2.13.2.** Инвентаризация драгоценных металлов, содержащихся в приборах, оборудовании и других изделиях, производится одновременно с инвентаризацией этих материальных ценностей в сроки, устанавливаемые для инвентаризации Графиком.

**2.13.3.** Инвентаризации подлежат все имеющиеся в наличии драгоценные металлы, драгоценные камни, ювелирные и иные изделия из них, а также находящиеся в составе любых материальных ценностей.

**2.14.** Особенности проведения инвентаризации финансовых активов и обязательств.

**2.14.1.** Инвентаризация финансовых активов и обязательств проводится по соглашениям (договорам), первичным учетным документам, выпискам Казначейства России (банка), отчетам уполномоченных организаций, актам сверки расчетов с дебиторами и кредиторами.

**2.14.2.** Инвентаризация наличных денежных средств, денежных документов и бланков строгой отчетности производится путем полного (полистного) пересчета фактической наличности.

**2.14.3.** Перечень финансовых активов и обязательств по объектам учета, подлежащих инвентаризации:

- расчеты по доходам – счет 0.205.00.000;
- расчеты по выданным авансам – счет 0.206.00.000;
- расчеты с подотчетными лицами – счет 0.208.00.000;
- расчеты по ущербу имуществу и иным доходам – счет 0.209.00.000;
- расчеты по принятым обязательствам – счет 0.302.00.000;
- расчеты по платежам в бюджеты – счет 0.303.00.000;
- прочие расчеты с кредиторами – счет 0.304.00.000;
- расчеты с кредиторами по долговым обязательствам – счет 0.301.00.000.



## Продолжение приложения Г

### 3. Оформление результатов инвентаризации

**3.1.** Правильно оформленные инвентаризационной комиссией и подписанные всеми ее членами и материально-ответственными лицами инвентаризационные описи (сличительные ведомости), акты о результатах инвентаризации передаются в бухгалтерию для выверки данных фактического наличия имущественно-материальных и других ценностей, финансовых активов и обязательств с данными бухгалтерского учета.

**3.2.** Выявленные расхождения в инвентаризационных описях (сличительных ведомостях) обобщаются в ведомости расхождений по результатам инвентаризации (ф. 0504092). В этом случае она будет приложением к акту о результатах инвентаризации (ф. 0504835). Акт подписывается всеми членами инвентаризационной комиссии и утверждается руководителем учреждения.

**3.3.** После завершения инвентаризации выявленные расхождения (неучтенные объекты, недостачи) должны быть отражены в бухгалтерском учете, а при необходимости материалы направлены в судебные органы для предъявления гражданского иска.

**3.4.** Результаты инвентаризации отражаются в бухгалтерском учете и отчетности того месяца, в котором была закончена инвентаризация, а по годовой инвентаризации – в годовом бухгалтерском отчете.

**3.5.** На суммы выявленных излишков, недостач основных средств, нематериальных активов, материальных запасов инвентаризационная комиссия требует объяснение с материально-ответственного лица по причинам расхождений с данными бухгалтерского учета. Приказом руководителя создается комиссия для проведения внутреннего служебного расследования для выявления виновного лица, допустившего возникновение несохранности доверенных ему материальных ценностей.

### График проведения инвентаризации

№ п/п	Наименование объектов инвентаризации	Сроки проведения инвентаризации	Период проведения инвентаризации
1	Нефинансовые активы (основные средства, материальные запасы, нематериальные активы)	Ежегодно на 1 декабря	Год
2	Финансовые активы (финансовые вложения, денежные средства на счетах, дебиторская задолженность)	Ежегодно на 1 декабря	Год
3	Ревизия кассы, соблюдение порядка ведения кассовых операций. Проверка наличия, выдачи и списания бланков строгой отчетности	Ежеквартально на последний день отчетного квартала	Квартал

### Продолжение приложения Г

4	<p>Обязательства (кредиторская задолженность):</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– с подотчетными лицами;</li> <li>– с организациями и учреждениями</li> </ul>	<p>Один раз в три месяца</p> <p>Ежегодно на 1 декабря</p>	<p>Последние три месяца</p> <p>Год</p>
5	Внезапные инвентаризации всех видов имущества	–	При необходимости в соответствии с приказом руководителя или учредителя
...	...	...	...

## Продолжение приложения Г

Приложение 13  
к приказу от 30.12.2016 г. № 156

### Перечень лиц, имеющих право подписи первичных документов

№ п/п	Должность, Ф.И.О.	Наименование документов	Примечание	С приказом ознакомлен
1	Директор А.В. Львов	Все документы	—	
2	Главный бухгалтер А.С. Глебова	Все документы	—	
3	Заместитель директора А.Н. Тихомиров	Платежные документы	За директора в его отсутствие	
4	Старший бухгалтер В.Н. Зайцева	Платежные документы	За главного бухгалтера в его отсутствие	
5	Заведующий складом П.А. Беспалов	Товарные накладные на отгрузку товаров	—	
...	...	...	...	...





Учебное издание

Автор-составитель:

Воробьева Ольга Алимовна

**Основы бухгалтерского учета  
в государственных и  
муниципальных учреждениях**

Учебное пособие

Редактор Н. М. Быкова

---

Подписано в печать 12.09.2017	Формат 60 x 84 <sup>1</sup> / <sub>16</sub>	Бумага 65 г/м <sup>2</sup>
Печать цифровая	Усл. печ. л. 11,85	Уч.-изд. л. 11,85
Заказ 147	Тираж 100	

---

БИЦ Курганского государственного университета.  
640020, г. Курган, ул. Советская, 63/4.  
Курганский государственный университет.