

*Международный консорциум «Электронный университет»*

*Московский государственный университет экономики,  
статистики и информатики*

*Евразийский открытый институт*

---

**Е.С. Соколова**

# **Бюджетный учет и отчетность**

*Учебное пособие*

Москва 2006

УДК – 657.6  
ББК – 65.052  
С – 594

*Соколова Е.С.* **БЮДЖЕТНЫЙ УЧЕТ И ОТЧЕТНОСТЬ:** Учебное пособие / Московский государственный университет экономики, статистики и информатики. – М.: МЭСИ, 2006. – 74 с.

© Соколова Елизавета Сергеевна, 2006  
© Московский государственный университет  
экономики, статистики и информатики, 2006

---

## Оглавление

<b>Глава 1. Основы бухгалтерского учета бюджетных учреждений.....</b>	<b>4</b>
1.1. Определения и основные задачи бухгалтерского учета .....	4
1.2. Документальное оформление хозяйственных операций .....	10
Первичные учетные документы и учетные регистры .....	10
Первичные учетные документы бюджетного учреждения.....	10
Регистры бюджетного учета .....	11
Исправление ошибок в регистрах бюджетного учета .....	12
Хранение первичных документов бюджетного учреждения.....	12
1.3. План счетов бюджетного учета.....	13
1.4. Порядок формирования счета бюджетного учета .....	15
1.5. Учетная политика бюджетного учреждения .....	21
1.6. Порядок проведения инвентаризации .....	22
<b>Глава 2. Организация учета отдельных объектов.....</b>	<b>28</b>
2.1. Учет основных средств .....	28
2.2. Учет непроизводственных активов .....	38
2.3. Учет нематериальных активов .....	42
2.4. Учет материальных запасов .....	50
2.5. Учет готовой продукции.....	58
2.6. Учет денежных средств .....	59
2.7. Учет расчетов по оплате труда .....	66
2.8. Учет финансовых результатов .....	69
<b>Глоссарий .....</b>	<b>72</b>
<b>Список литературы .....</b>	<b>74</b>

# ГЛАВА 1.

---

## Основы бухгалтерского учета

### 1.1. Определения и основные задачи бухгалтерского учета

*Бухгалтерский учет* представляет собой упорядоченную систему наблюдения, сбора, регистрации и обобщения в денежном выражении информации об имуществе, обязательствах организации и их движении путем сплошного, непрерывного и документального учета всех хозяйственных операций.

Бухгалтерский учет позволяет получить сведения: о сумме хозяйственных средств, находящихся в пользовании экономического субъекта; состоянии расчетов с другими экономическими субъектами; объеме товарооборота, закупок, выпуска продукции, ее продажи; финансовых результатах деятельности.

Бухгалтерский учет имеет свои особенности:

- является документально обоснованным учетом;
- непрерывен во времени;
- сплошной по охвату всех изменений, происходящих в финансово-хозяйственной деятельности организации;
- информация, формируемая в бухгалтерском учете, имеет стоимостную оценку, что обеспечивает возможность обобщения и группировки данных и их сопоставимости.

Информация о фактах хозяйственной деятельности, не имеющая стоимостного измерения, также отражается в бухгалтерском учете для реализации контроля за осуществлением хозяйственных операций и движением имущества организации.

В бухгалтерском учете используются особые, только ему присущие способы обработки данных.

Бухгалтерский учет создает информационную систему, оперирующую данными об активах организации, капитале и пассивах, отражает факты хозяйственной деятельности, влияющие на изменение в составе активов, капитала и пассивов. В бухгалтерском учете определяют доходы и расходы организации, исчисляют финансовый результат финансово-хозяйственной деятельности организации.

В соответствии с Федеральным законом № 129-ФЗ от 21.11.96 г. «О бухгалтерском учете» *основными задачами бухгалтерского учета являются:*

1. Формирование полной и достоверной информации о деятельности организации и ее имущественном положении, необходимой внутренним и внешним пользователям бухгалтерской отчетности.
2. Обеспечение информацией, необходимой внутренним и внешним пользователям, для контроля за соблюдением законодательства РФ при осуществлении организацией хозяйственных операций и их целесообразностью, наличием и движением имущества и обязательств, использованием материальных, трудовых и финансовых ресурсов в соответствии с утвержденными нормами, нормативами и сметами.

3. Предотвращение отрицательных результатов хозяйственной деятельности организации и выявление внутрихозяйственных резервов обеспечения ее финансовой устойчивости.

Общее методологическое руководство бухгалтерским учетом в Российской Федерации осуществляется Правительством Российской Федерации. Органы, которым федеральными законами предоставлено право регулирования бухгалтерского учета, руководствуясь законодательством Российской Федерации, разрабатывают и утверждают в пределах своей компетенции обязательные для исполнения всеми организациями на территории Российской Федерации:

- а) планы счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и инструкции по их применению;
- б) положения (стандарты) по бухгалтерскому учету, устанавливающие принципы, правила и способы ведения организациями учета хозяйственных операций, составления и представления бухгалтерской отчетности;
- в) другие нормативные акты и методические указания по вопросам бухгалтерского учета.

В настоящее время система нормативного регулирования бухгалтерского учета в России состоит из документов **четырёх уровней**.

**Первый уровень** документов составляют Законы, указы Президента, постановления Правительства, регулирующие прямо или косвенно постановку бухгалтерского учета в организации. К этой группе документов относится: Федеральный Закон от 21.11.96 № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете», Федеральный закон от 14.06.96 № 88-ФЗ (с последующими изменениями и дополнениями).

**Второй уровень** системы нормативного регулирования составляют Стандарты (Положения) по бухгалтерскому учету, которые устанавливают базовые правила ведения бухгалтерского учета по отдельным разделам (участкам) учета. В настоящее время утверждены и применяются на практике следующие Положения:

– Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации. Утверждено приказом Минфина РФ от 29.07.98 № 34н (с последующими изменениями и дополнениями).

**Третий уровень** системы нормативного регулирования представлен методическими указаниями, инструкциями, рекомендациями.

Документами **четвертого уровня** в системе регулирования бухгалтерского учета являются рабочие документы организации, формирующие ее учетную политику в методическом, техническом и организационном аспектах.

Принцип – это исходное, базовое положение бухгалтерского учета как науки, которое предопределяет все последующие, вытекающие из него утверждения. Принципы бухгалтерского учета лежат в основе разработки правил ведения учета и составления отчетности, которые закреплены в стандартах, положениях, регламентирующих бухгалтерский учет. На основе базовых принципов разрабатывается учетная политика организации и формируются показатели финансовой отчетности.

В какой бы организации мы с Вами ни оказались, везде бухгалтерский учет будет языком, на котором разговаривают бухгалтер и менеджеры всех уровней. Опираясь понятиями и показателями, все они должны понимать под ними одно и то же, либо знать методы расчетов этих показателей для обеспечения их сопоставимости при анализе.

Стремление снабдить многочисленные заинтересованные стороны одними и теми же правилами, использовать конкретно определенные подходы к регистрации хозяйственных операций и расчетам показателей, означает, что бухгалтерский учет стремится к

объективности. Стремясь к объективности, необходимо выполнять принципы, устанавливающие порядок записи данных о хозяйственных операциях.

Ниже рассмотрены принципы бухгалтерского учета, лежащие в основе ведения бухгалтерского учета в Российской Федерации.

**Принцип стоимости.** В соответствии с этим принципом средства учитываются по цене приобретения или создания (фактической себестоимости) и она же служит основой для оценки будущего использования средств.

В соответствии с Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденного приказом Минфина РФ от 29.07.98 № 34н (с последующими изменениями и дополнениями), оценка имущества, приобретенного за плату, осуществляется путем суммирования фактически произведенных затрат на его покупку; имущества, полученного безвозмездно, – по рыночной стоимости на дату оприходования; имущества, произведенного в самой организации, – по стоимости его изготовления (фактические затраты, связанные с производством объекта имущества).

В состав фактически произведенных затрат включаются, в частности, затраты на приобретение самого объекта имущества, уплачиваемые проценты по предоставленному при приобретении коммерческому кредиту, наценки (надбавка), комиссионные вознаграждения (стоимость услуг), уплачиваемые снабженческим, внешнеэкономическим в иным организациям, таможенные пошлины и иные платежи, затраты на транспортировку, хранение и доставку, осуществляемые силами сторонних организаций.

Формирование текущей рыночной стоимости производится на основе цены, действующей на дату оприходования имущества, полученного безвозмездно на данный или аналогичный вид имущества. Данные о действующей цене должны быть подтверждены документально или экспертным путем.

Под стоимостью изготовления признаются фактически произведенные затраты, связанные с использованием в процессе изготовления имущества основных средств, сырья, материалов, топлива, энергии, трудовых ресурсов и других затрат на изготовление объекта имущества.

Применение других методов оценки, в том числе путем резервирования, допускается в случаях, предусмотренных законодательством Российской Федерации, а также нормативными актами Министерства финансов Российской Федерации и органов, которым федеральными законами предоставлено право регулирования бухгалтерского учета.

**Принцип денежного выражения.** Бухгалтерский учет оперирует только теми фактами, которые поддаются оценке в денежном выражении с достаточной степенью объективности. Т.е. в бухгалтерском учете отражаются только те факты хозяйственной деятельности, которые могут быть измерены в денежном выражении.

Этот принцип нашел отражение в Федеральном законе от 21.11.96 № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете» (п. 4. ст. 8 и п. 1 ст. 11) и в п.23 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденного приказом Минфина РФ от 29.07.98 № 34н (с последующими изменениями и дополнениями). Согласно этим документам имущество, обязательства и иные факты хозяйственной деятельности для отражения в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности подлежат оценке в денежном выражении.

**Принцип действующего предприятия.** В бухгалтерском учете всегда, за исключением случаев, когда наверняка известно обратное, считается, что предприятие будет работать на протяжении неопределенно длительного периода времени. Исходя из этого принципа, составляется отчетность, где имущество показывается с обеих сторон: по составу и размещению и по источникам формирования. Только при продаже или закрытии предприятия возникает необходимость оценить, какую сумму можно выручить от реали-

зации его имущества. В обычных условиях эти сведения считаются не представляющими интереса. Этот принцип тесно связан с принципом стоимости, так как, если бы предприятие не признавалось действующим непрерывно, применение принципа стоимости было бы невозможным. Если бы к предприятию относились так, как будто его продадут сразу же после составления бухгалтерской отчетности, то тогда более значимой была бы не стоимость, а продажная цена имущества.

В Положении по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденного приказом Минфина РФ от 29.07.98 № 34н (с последующими изменениями и дополнениями) закреплён этот принцип (п.10).

**Принцип целостности предприятия.** Этот принцип предполагает имущественную обособленность предприятия от имущества его собственников и других юридических лиц. Хозяйствующий субъект юридически самостоятелен по отношению к своим собственникам и другим хозяйствующим субъектам. Бухгалтерский учет ограничен рамками предприятия и не распространяется на личные средства собственников и других юридических лиц. Этот принцип сформулирован как допущение имущественной обособленности в Положении по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» ПБУ 1/98, утвержденном приказом Минфина РФ от 09.12.98 №60н (п.6).

**Принцип реализации.** В бухгалтерском учете прибыль считается полученной, когда товары или услуги поступили заказчику и он принял на себя обязательства по ним. Для отражения в бухгалтерском учете дохода необходимо, чтобы у организации возникло право на получение денежных средств. Это не момент подписания договора и не момент его оплаты, такое право возникает в момент перехода права собственности на отгруженную продукцию (выполненные работы, оказанные услуги).

**Принцип двойственности.** Чтобы понять этот принцип, мы должны рассмотреть балансовое уравнение.

Для того чтобы действовать, любому предприятию необходимо имущество или, в бухгалтерской терминологии, средства, которые, в свою очередь, должны быть откуда-то получены. Средства, которыми владеет предприятие, называются **активами**. Часть этих средств предоставляется собственником. Общая сумма внесенных им средств называется **капиталом** (собственным). Если собственник является единственным, кто внес средства, то справедливым будет уравнение:

$$\text{Активы} = \text{Капитал (собственный)}$$

В реальной практике часть активов вносится кроме собственника еще кем-то. Задолженность предприятия за эти активы называется **обязательствами**. В этом случае уравнение имеет следующий вид:

$$\text{Активы} = \text{Капитал (собственный)} + \text{Обязательства}$$

Суммы левой и правой сторон совпадают. В этом равенстве сформулирован основной подход к представлению данных в бухгалтерском учете: одна и та же вещь рассматривается с двух точек зрения – с одной стороны, чем являются средства (активы), с другой стороны, откуда они появились (капитал + обязательства).

Таким образом, любая хозяйственная операция будет рассматриваться в двух аспектах: один представлен активами, другой источником. Эти два аспекта всегда равны друг другу. Метод записи операций, при котором соблюдается принцип двойственности, называется *двойной записью*.

В соответствии с п.9 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденного приказом Минфина РФ от 29.07.98 № 34н (с последующими изменениями и дополнениями) и п.4 ст.8 Федерального закона

от 21.11.96 № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете» организация ведет бухгалтерский учет путем двойной записи на счетах бухгалтерского учета.

**Принцип накопления.** Сущность этого принципа заключается в том, что под чистой прибылью предприятия понимают разницу между доходами и расходами, а не поступившими и затраченными денежными средствами. Самая большая сложность на практике заключается в приведении в соответствие расходов и доходов.

**Принцип существенности.** Этот принцип рассмотрим на примере. Предположим, организация приобрела блокнот для деловых записей с двумя запасными блоками, которые будут израсходованы в течение какого-то периода времени. Стоимость этого блокнота будет уменьшаться по мере расходования бумаги. Можно было бы записывать эти расходы каждый раз, как только использована бумага, но очевидно, что цена блокнота настолько мала, что такой учет лишен всякого смысла и стоимость блокнота будет отнесена на затраты в тот период, когда был приобретен блокнот. Коробка спичек так же будет отнесена на расходы того периода, когда она была куплена.

Все эти вещи не относятся к существенным предметам, хотя, как Вы понимаете, могут прослужить достаточно долго.

Согласно принципу существенности информация считается существенной, если ее значение важно в процессе выработки и принятия решения.

Исходя из этого принципа, каждая существенная величина актива или обязательства должна представляться в бухгалтерской отчетности отдельной строкой.

В бухгалтерском учете существенной признается сумма, отношение которой к общему итогу соответствующих данных составляет не менее 5%.

**Принцип осмотрительности (консерватизма).** В основе этого принципа лежит неопределенность в учете. Эта неопределенность обусловлена тем, что бухгалтерский учет оперирует величинами, которые (в большинстве своем) будут существовать и в будущем. Раскрытие учетной информации между прошлыми и будущими отчетными периодами производится исходя из определенных предположений.

Неопределенность послужила основанием для выработки бухгалтерами принципа осмотрительности.

Термин «осмотрительность» стал применяться по отношению к этому принципу в семидесятые годы. Ранее он назывался «консерватизм».

Сущность принципа сводится к тому, что бухгалтер должен отражать самую низшую из возможных стоимостей активов и доходов и самую высокую из возможных стоимостей пассивов и расходов. Это принцип определяет также временной параметр отражения доходов и расходов. Расходы должны быть зафиксированы как можно раньше, а доходы как можно позднее.

Из этого следует, что активы оцениваются ниже рыночной стоимости, а доходы оказываются выраженными меньшей из нескольких альтернативных сумм.

В настоящее время существуют различные мнения о необходимости использования принципа осмотрительности (консерватизма) в учете. Одни считают, что использование принципа консерватизма обезопасит собственников, другие, что консерватизм противоречит требованию отражения всей доказательной информации, связанной с временными ограничениями, и лишает учетные данные сравнимости.

**Принцип постоянства.** Этот принцип достаточно важен, и его применение является жизненно необходимым для каждой организации, если она стремится объективно представить бухгалтерскую информацию. Принцип постоянства заключается в том, что если организация выбрала метод бухгалтерской обработки определенного типа данных, то она должна точно придерживаться именно этого метода при обработке всех данных этого типа.

Выбранные методы закрепляются в учетной политике организации и действуют в течение отчетного года. Однако, это не означает, что организация не может изменить выбранные методы. Они могут быть изменены, но только на достаточно серьезном основании.

**Принцип своевременности.** Этот принцип означает, что данные в бухгалтерском учете должны быть представлены без задержки, для того, чтобы пользователь мог принять необходимое решение.

**Принцип полноты.** Данный принцип заключается в требовании, чтобы бухгалтерская информация не содержала пропуски и изъятия. В противном случае такая информация может привести к неверному управленческому решению и нанести финансовый ущерб организации. Пункт 5 ст.8 Федерального закона от 21.11.96 № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете» обязывает организации все хозяйственные операции и результаты инвентаризации своевременно регистрировать без каких-либо пропусков и изъятий.

**Принцип ценности, достоверности и сопоставимости.**

Ценность информации заключается в ее влиянии на принятие пользователем решений в отношении организации. При этом различают прогностическую ценность (возможность на базе информации сделать прогноз), ценность подтверждения прогноза и своевременность.

Достоверной признается информация, в которой нет существенных ошибок, т.е. она соответствует требованиям нейтральности, правдивого представления, полноты и адекватности (отражения экономического содержания хозяйственных операций в соответствующей оценке).

Сопоставимость показателей, содержащихся в финансовой отчетности, с соответствующими показателями предыдущих периодов или показателями других организаций, обеспечивается постоянством выбранных методов учета.

Бухгалтерский учет в бюджетных организациях имеет специфические особенности, обусловленные законодательством о бюджетном устройстве и бюджетном процессе.

С 1 января 2005 года к бухгалтерскому учету в бюджетных учреждениях предъявляются новые требования – именно с этого дня вступил в силу приказ Минфина России от 26 августа 2004 г. № 70н «Об утверждении Инструкции по бюджетному учету». Появление этой Инструкции связано с тем, что государство хочет иметь более четкую информацию о состоянии своих активов и обязательств, обеспечить прозрачность операций с государственными финансами.

Инструкция № 70н регламентирует порядок отражения операций не только в бюджетных учреждениях, но и в органах, осуществляющих кассовое обслуживание исполнения бюджетов (органы казначейства), а также в органах, организующих исполнение бюджетов (финансовые органы). Объединение бухгалтерского учета исполнения бюджетов и бухгалтерского учета в бюджетных учреждениях соответствует ст. 240 Бюджетного кодекса РФ. Там записано, что «все доходы бюджета, источники финансирования дефицита бюджета, расходы бюджета, а также операции, осуществляемые в процессе исполнения бюджета, подлежат бюджетному учету, основывающемуся на едином Плане счетов».

Принятый новый План счетов осуществил взаимосвязь Плана счетов с бюджетной классификацией.

Новая Инструкция по ряду позиций приближается к тем нормам, которые существуют в коммерческом учете. В частности, это:

- отсутствие жестко прописанной формы бухгалтерского учета;
- наличие счетов, на которых формируется первоначальная стоимость основных средств, нематериальных активов, непроектированных активов;

- начисление амортизации по основным средствам и нематериальным активам;
- отсутствие такой категории активов, как малоценные предметы;
- использование метода начисления при отражении доходов и определении финансового результата.

## 1.2. Документальное оформление хозяйственных операций

### Первичные учетные документы и учетные регистры

В Инструкции № 70н не регламентирована форма бухгалтерского учета для бюджетных учреждений.

Движение информации об операциях в бюджетном учреждении, согласно новой Инструкции, можно представить в виде схемы:



### Первичные учетные документы бюджетного учреждения

Первичные учетные документы бюджетного учреждения разделены на две группы:

- документы, относящиеся к классу 03 «Унифицированная система первичной учетной документации» Общероссийского классификатора управленческой документации (ОКУД);
- документы класса 05 «Унифицированная система финансовой, учетной и отчетной бухгалтерской документации бюджетных учреждений и организаций» ОКУД.

Перечень форм документов класса 03 «Унифицированная система первичной учетной документации», а также нормативных документов, которыми они утверждены, представлен в таблице.

Код формы	Наименование формы документа	Нормативный документ
0306001	Акт о приеме-передаче объекта основных средств (кроме зданий, сооружений)	Постановление Госкомстата России от 21 января 2003 г. № 7
0306002	Акт о приеме-сдаче отремонтированных, реконструированных, модернизированных объектов основных средств	

0306003	Акт о списании объекта основных средств (кроме автотранспортных средств)	
0306004	Акт о списании автотранспортных средств	
0306030	Акт о приеме-передаче здания (сооружения)	
0306031	Акт о приеме-передаче групп объектов основных средств (кроме зданий, сооружений)	
0306032	Накладная на внутреннее перемещение объектов основных средств	
0306033	Акт о списании групп объектов основных средств (кроме автотранспортных средств)	
0310001	Приходный кассовый ордер	Постановление Госкомстата России от 18 августа 1998 г. № 88
0310002	Расходный кассовый ордер	
0310003	Журнал регистрации приходных и расходных кассовых ордеров	
0315004	Акт о приемке материалов	Постановление Госкомстата России от 30 октября 1997 г. № 71а
0315006	Требование-накладная	
0315007	Накладная на отпуск материалов на сторону	
0340002	Путевой лист строительной машины	Постановление Госкомстата России от 28 ноября 1997 г. № 78
0345001	Путевой лист легкового автомобиля	
0345002	Путевой лист специального автомобиля	
0345004	Путевой лист грузового автомобиля	
0345005	Путевой лист грузового автомобиля	
0345007	Путевой лист автобуса необщего пользования	

Если же бюджетное учреждение при необходимости использует неунифицированные формы первичных документов, необходимо, чтобы эти документы содержали обязательные реквизиты.

Перечень обязательных реквизитов дан в ст. 9 Федерального закона от 21.11.96 г. № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете»:

- наименование документа;
- дата составления документа;
- наименование организации, от имени которой составлен документ;
- содержание хозяйственной операции;
- измерители хозяйственной операции в натуральном и денежном выражении;
- наименование должностей лиц, ответственных за совершение хозяйственной операции и правильность ее оформления;
- личные подписи указанных лиц.

## Регистры бюджетного учета

Формы учетных регистров Минфином России не утверждены, следовательно, бюджетные учреждения должны разработать их самостоятельно, а также утвердить перечень используемых в них реквизитов и показателей.

Данные проверенных и принятых к учету первичных документов систематизируются по датам совершения операций (в хронологическом порядке) и отражают накопительным способом в следующих регистрах бюджетного учета:

- журнал операций по счету «Касса»;
- журнал операций по банковскому счету;

- журнал операций расчетов с подотчетными лицами;
- журнал операций расчетов с поставщиками и подрядчиками;
- журнал операций расчетов с дебиторами по доходам;
- журнал операций расчетов по заработной плате, денежному довольствию и стипендиям;
- журнал операций по выбытию и перемещению нефинансовых активов;
- журнал по прочим операциям;
- Главная книга.

Записи в журналы операций осуществляют по мере совершения операций, но не позднее следующего дня после получения первичного учетного документа. Записи могут делаться как на основании отдельных документов, так и на основании группы однородных документов.

По окончании месяца данные оборотов по счетам из журналов операций переносят в Главную книгу.

## Исправление ошибок в регистрах бюджетного учета

Ошибки, обнаруженные в регистрах бюджетного учета, исправляют в следующем порядке.

1. Ошибка за отчетный период, обнаруженная до момента представления бухгалтерского баланса и не требующая изменения данных в журналах операций, исправляется так. Тонкой чертой зачеркиваются неправильные сумма и текст, чтобы можно было прочитать зачеркнутое, и над зачеркнутым пишутся исправленные данные. Одновременно на полях напротив соответствующей строки за подписью главного бухгалтера делается надпись «Исправлено».

2. Ошибочная запись, обнаруженная до момента представления бухгалтерского баланса и требующая изменений в журнале операций, оформляется (в зависимости от характера ошибки) способом «красное сторно» или дополнительной бухгалтерской записью последним днем отчетного периода.

3. Ошибка, обнаруженная в регистрах бюджетного учета за тот период, за который бухгалтерская отчетность в установленном порядке уже представлена, оформляется по способу «красное сторно» или дополнительной бухгалтерской записью датой обнаружения ошибки.

## Хранение первичных документов бюджетного учреждения

По истечении каждого отчетного месяца первичные документы, относящиеся к соответствующим журналам операций, должны быть подобраны в хронологическом порядке и сброшюрованы. Если документов немного, их можно брошюровать за несколько месяцев в одну папку (дело). На обложке указывают: наименование учреждения; название и порядковый номер папки (дела); отчетный период (год и месяц); начальный и последний номера журналов операций; общее количество листов.

Если документы пропали или уничтожены, руководитель учреждения назначает комиссию по расследованию причин происшедшего.

При необходимости для участия в работе комиссии приглашаются представители следственных органов. Результаты работы комиссии оформляют актом, который утверждает руководитель учреждения. Копию акта направляют в вышестоящее учреждение.

Требования к хранению документов определены ст. 17 Федерального закона «О бухгалтерском учете». Так, организации обязаны хранить первичные документы, регистры бухгалтерского учета и бухгалтерскую отчетность в течение сроков, устанавливаемых в соответствии с правилами организации государственного архивного дела, но не менее пяти лет. Конкретные сроки хранения документов приведены в Перечне типовых управленческих документов, образующихся в деятельности организаций, с указанием сроков хранения (утвержден Росархивом 6 октября 2000 г.).

Рабочий План счетов бухгалтерского учета, другие документы учетной политики должны храниться не менее пяти лет после того года, в котором они использовались для составления бухгалтерской отчетности в последний раз.

Ответственность за организацию хранения первичных документов, регистров бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности несет руководитель организации.

### 1.3. План счетов бюджетного учета

План счетов бюджетного учета состоит из пяти разделов и забалансовых счетов.

В первом разделе – «Нефинансовые активы» – представлены счета для учета основных средств, непроизведенных и нематериальных активов, амортизации, материальных запасов, вложений в нефинансовые активы и нефинансовых активов в пути.

Во втором разделе – «Финансовые активы» – сосредоточены счета для учета денежных средств и денежных документов учреждения, дебиторской задолженности.

В третьем разделе – «Обязательства» – представлены счета для учета кредиторской задолженности учреждения.

В четвертом разделе – «Финансовый результат» – представлены счета для учета доходов и расходов учреждения и отражения финансового результата прошлых периодов.

В пятом разделе – «Санкционирование расходов бюджетов» – сосредоточены счета для отражения информации о лимитах полученных и переданных бюджетных обязательств, а также о бюджетных ассигнованиях.

На забалансовых счетах учитывают ценности, временно находящиеся в учреждении и не принадлежащие ему, а также бланки строгой отчетности, санаторные путевки, полученные безвозмездно.

#### Структура счета бюджетного учета

С 1 января 2005 года действуют новые коды бюджетной классификации доходов и расходов (приказ Минфина России от 10 декабря 2004 г. № 114н).

Они состоят из 20 знаков. А структура новых счетов бюджетного учета взаимосвязана с бюджетной классификацией. Поэтому в Инструкции № 70н предусмотрены 26-разрядные счета бюджетного учета.

Они представляют собой КБК (20 знаков) плюс собственно коды счетов бюджетного учета (6 знаков).

Структура счета такова.

Разряды 1-17 соответствуют первым 17 знакам КБК. Это в зависимости от ситуации:

- код классификации доходов;
- код классификации расходов бюджетов;
- код классификации источников финансирования дефицита бюджетов.

Далее (с 18-го по 23-й разряды) идет непосредственно шестизначный код счета бюджетного учета:

- разряд 18 – код вида деятельности: при отсутствии возможности отнесения к определенному виду деятельности – 0, бюджетная деятельность – 1, предпринимательская и иная деятельность, приносящая доход, – 2, деятельность за счет целевых средств и безвозмездных поступлений – 3;
- разряды 19-21 – трехзначный синтетический счет бюджетного учета;
- разряды 22-23 – двузначный аналитический счет бюджетного учета.

Наличие в номере бухгалтерского счета кода вида деятельности связано с требованием ст. 298 Гражданского кодекса РФ: «Доходы, полученные от предпринимательской деятельности, и приобретенное за счет этих доходов имущество поступают в самостоятельное распоряжение учреждения и учитываются на отдельном балансе».

Последние три разряда (24-26) также входят в КБК. Их значения соответствуют кодам Классификации операций сектора государственного управления (СГУ).

Из-за наличия в бухгалтерском счете классификатора операций сектора государственного управления на некоторых счетах вводятся отдельные названия и номера дебета и кредита счета. На активных счетах эта ситуация выглядит следующим образом:

**Счет 0 201 04 000**

**«Касса»**

Дебет	Кредит
Начальное сальдо	-
-	
Счет 0 201 04 510 «Поступления в кассу»	Счет 0 201 04 610 «Выбытие из кассы»

На пассивных счетах точно такая же ситуация:

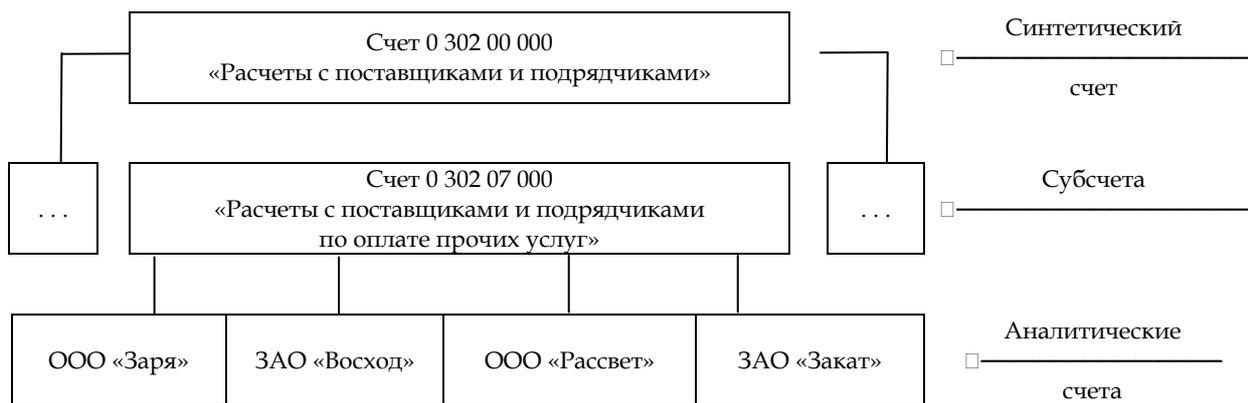
**Счет 0 302 02 000**

**«Расчеты с поставщиками и подрядчиками по оплате услуг связи»**

Дебет	Кредит
-	Начальное сальдо
	-
Счет 0 302 02 830 «Уменьшение кредиторской задолженности по расчетам с поставщиками и подрядчиками по оплате услуг связи»	Счет 0 302 02 730 «Увеличение кредиторской задолженности по расчетам с поставщиками и подрядчиками по оплате услуг связи»

Большое количество позиций в новом Плане счетов связано с несколькими причинами. Во-первых, в Плане счетов предусмотрены счета для органов, осуществляющих кассовое исполнение бюджетов, и органов, осуществляющих исполнение бюджетов. Во-вторых, к синтетическим счетам открыто большое количество аналитических счетов.

В Инструкции № 70н сказано, что разряды 22-23 образуют код аналитического счета, однако во многих счетах – это субсчет. Например, как выглядит структура сч. 0 302 00 000 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», показано на схеме:



К ряду счетов необходимо открывать субсчета 2-го и 3-го порядка. Например, ниже на схеме показано, какие субсчета могут быть открыты к сч. 0 105 00 000 «Материальные запасы»:



#### 1.4. Порядок формирования счета бюджетного учета

Структура новых счетов бюджетного учета взаимосвязана с бюджетной классификацией.

Для определения кодов бюджетной классификации следует руководствоваться Методическими указаниями по внедрению Инструкции по бюджетному учету, утвержденным приказом Минфина России от 24 февраля 2005 г. № 26н «Об утверждении Методических указаний по внедрению Инструкции по бюджетному учету, утвержденной приказом Министерства финансов Российской Федерации». Разработана специальная таблица, где показано, в каких случаях код счета бюджетного учета соответствует:

- коду классификации доходов;

- коду функциональной классификации расходов бюджетов;
- коду классификации источников финансирования дефицита бюджетов.

Рассмотрим подробно, как формируется бюджетный счет в каждом из этих случаев.

### Формирование бюджетного счета с использованием кода классификации доходов

Двадцатизначный код классификации доходов бюджетов Российской Федерации состоит из четырех частей.

1. Администратор.
2. Вид доходов (группа, подгруппа, статья, подстатья, элемент).
3. Программа (подпрограмма).
4. Экономическая классификация доходов.

На схеме это выглядит так:

Администратор			Вид доходов										Программа (подпрограмма)				Экономическая классификация доходов		
			группа		подгруппа		статья		подстатья			элемент							
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20
1			2										3				4		

4-13-й разряды кода классификации доходов образуют код вида доходов. Он состоит из следующих частей:

- группа (4-й разряд кода классификации доходов);
- подгруппа (5-6-й разряды кода классификации доходов);
- статья (7-8-й разряды кода классификации доходов);
- подстатья (9-11-й разряды кода классификации доходов);
- элемент (12-13-й разряды кода классификации).

Код вида доходов предусматривает следующие группы:

1 00 00000 00 «Доходы»;

2 00 00000 00 «Безвозмездные поступления»;

3 00 00000 00 «Доходы от предпринимательской и иной приносящей доход деятельности».

Рассмотрим, как формируется код доходов у учреждения, занимающегося предпринимательской деятельностью.

В группу «Доходы от предпринимательской и иной приносящей доход деятельности» (3 00 00000 00) включаются следующие подгруппы:

- 3 01 00000 00 «Доходы от собственности по предпринимательской и иной приносящей доход деятельности»;
- 3 02 00000 00 «Рыночные продажи товаров и услуг»;
- 3 03 00000 00 «Безвозмездные поступления от предпринимательской и иной приносящей доход деятельности»;
- 3 04 00000 00 «Целевые отчисления от государственных и муниципальных лотерей».

Большинство бюджетных учреждений в рамках предпринимательской деятельности оказывают платные услуги. Поэтому рассмотрим подробнее подгруппу «Рыночные продажи товаров и услуг».

В данной подгруппе в первую очередь необходимо выделить ст. 3 02 01000 00 0000 «Доходы от продажи услуг». Чаще всего будут использоваться следующие коды доходов:

- 000 3 02 01010 01 0000 130 «Доходы от продажи услуг, оказываемых федеральными учреждениями»;
- 000 3 02 01020 02 0000 130 «Доходы от продажи услуг, оказываемых учреждениями, находящимися в ведении органов государственной власти субъектов Российской Федерации»;
- 000 3 02 01030 03 0000 130 «Доходы от продажи услуг, оказываемых муниципальными учреждениями».

Покажем на схеме, как из 20-значного кода классификации доходов формируется 26-значный счет бюджетного учета:

Администратор			Вид доходов										Программа (подпрограмма)				Экономическая классификация доходов		
			группа		под-группа		статья		подстатья		элемент								
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20
1			2										3				4		

Администратор			Вид доходов										Программа (подпрограмма)				Экономическая классификация доходов (классификация операций СГУ)		
			группа		под-группа		статья		подстатья		элемент								
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18 (24)	19 (25)	20 (26)

Источник финансирования	Синтетический счет			Аналитический счет	
18	19	20	21	22	23

### Формирование бюджетного счета с использованием кода классификации расходов

При отражении бюджетной деятельности на счетах бухгалтерского учета в большинстве случаев нужно использовать функциональную классификацию расходов. Она представляет собой группировку расходов бюджетов всех уровней и отражает направления использования бюджетных средств.

Двадцатизначный код классификации расходов бюджетов Российской Федерации состоит из трех частей.

1. Администратор.
2. Код функциональной классификации расходов (раздел, подраздел, целевая статья, включающая программный срез, вид расходов).
3. Экономическая классификация расходов.

На схеме это выглядит так:

Администратор			Код функциональной классификации расходов														Экономическая классификация доходов		
			раздел		подраздел		целевая статья, включающая программный срез								вид расходов				
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20
1			2														3		

Код функциональной классификации расходов занимает 14 знаков, в том числе:

- раздел – 2 знака;
- подраздел – 2 знака;
- код целевой статьи, включающий программный срез, – 7 знаков;
- код вида расходов – 3 знака.

Функциональная классификация состоит из четырех уровней.

Первый уровень функциональной классификации – разделы – отражает направление финансовых ресурсов на выполнение основных функций государства. Функциональная классификация содержит 11 разделов.

Второй уровень – подразделы, их 84.

Третий уровень образуют целевые статьи функциональной классификации. С их помощью обеспечивается привязка бюджетных ассигнований к конкретным направлениям деятельности субъектов бюджетного планирования и участникам бюджетного процесса в пределах подразделов.

Четвертый уровень образуют виды расходов функциональной классификации. Они детализируют направление финансирования расходов бюджетов как по целевым статьям, так и по целевым программам.

### Пример определения кода функциональной классификации расходов

Определим код функциональной классификации расходов для высшего учебного заведения, финансируемого из федерального бюджета.

Администратор – 074 «Министерство образования и науки Российской Федерации». Раздел – 0700 «Образование» – отражает направление расходов на целенаправленный процесс воспитания и обучения в интересах человека, общества, государства.

В подразделе 0706 «Высшее профессиональное образование» отражаются расходы на подготовку специалистов соответствующего уровня, а также на содержание учреждений высшего профессионального образования (высших учебных заведений) Российской Федерации. По целевой статье 4300000 «Высшие учебные заведения» отражаются расходы на содержание высших учебных заведений, обеспечение и организацию учебного процесса в образовательных учреждениях данного типа, а также расходы на социальную поддержку студентов в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Вид расхода – 327 «Обеспечение деятельности подведомственных учреждений». По данному виду расходов отражаются расходы на содержание и обеспечение деятельности учреждений, находящихся в ведении главных распорядителей средств бюджетов всех уровней.

Таким образом, для нашего случая код функциональной классификации расходов будет иметь вид: 0706 4300000 327.

Покажем на схеме, как из 20-значного кода классификации расходов формируется 26-значный счет бюджетного учета.

Администратор			Код функциональной классификации расходов														Экономическая классификация доходов классификация операций СГУ)		
			раздел		подраздел		целевая статья, включающая программный срез						вид расходов						
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18 (24)	19 (25)	20 (26)

Источник финансирования		Синтетический счет			Аналитический счет	
18		19	20	21	22	23

### Пример отражения расходов на счетах бюджетного учета

Высшее учебное заведение, финансируемое за счет федерального бюджета, приобрело прочие материальные запасы.

Проводка без функциональной классификации расходов будет выглядеть так:

Дебет 1 105 05 340 «Увеличение стоимости прочих материальных запасов»

Кредит 1 302 20 730 «Увеличение кредиторской задолженности по приобретению материальных запасов».

Проводка с функциональной классификацией расходов будет иметь следующий вид:

Дебет 074 0706 4300000 327 1 105 05 340 «Увеличение стоимости прочих материальных запасов»

Кредит 074 0706 4300000 327 1 302 20730 «Увеличение кредиторской задолженности по приобретению материальных запасов».

Формирование бюджетного счета с использованием кода классификации источников финансирования дефицитов бюджетов. При отражении операций на счетах денежных средств используется классификация источников финансирования дефицитов бюджетов Российской Федерации.

Структура кода классификации источников финансирования дефицитов бюджетов Российской Федерации состоит из трех частей.

1. Администратор.
2. Вид источников финансирования дефицитов бюджетов Российской Федерации.
3. Экономическая классификация источников финансирования дефицитов бюджетов Российской Федерации.

На схеме это выглядит так:

Администратор			Вид источников финансирования дефицитов бюджетов Российской Федерации														Экономическая классификация источников финансирования дефицитов бюджетов РФ		
			группа		подгруппа		статья		подстатья		элемент		программа (подпрограмма)						
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20

1	2	3
---	---	---

Код администратора заполняется в соответствии с перечнем главных распорядителей средств соответствующего бюджета. При этом обеспечивается идентичность указанного признака по доходам бюджета и источникам финансирования дефицита бюджета.

Код вида источников финансирования дефицитов бюджетов включает в себя группу, подгруппу, статью, подстатью, элемент и программу (подпрограмму). В рамках данного кода предусмотрены группы:

- 000 01 00 00 00 00 0000 000 «Долговые обязательства Российской Федерации, субъектов Российской Федерации, муниципальных образований, государственных внебюджетных фондов, выраженные в ценных бумагах»;
- 000 02 00 00 00 00 0000 000 «Кредитные соглашения и договоры, заключенные от имени Российской Федерации, субъектов Российской Федерации, муниципальных образований, государственных внебюджетных фондов»;
- 000 03 00 00 00 00 0000 000 «Прочие источники финансирования дефицитов бюджетов»;
- 000 04 00 00 00 00 0000 000 «Исполнение государственных и муниципальных гарантий»;
- 000 05 00 00 00 00 0000 000 «Акции и иные формы участия в капитале, находящиеся в государственной и муниципальной собственности»;
- 000 06 00 00 00 00 0000 000 «Земельные участки, находящиеся в государственной и муниципальной собственности»;
- 000 07 00 00 00 00 0000 000 «Государственные запасы драгоценных металлов и драгоценных камней»;
- 000 08 00 00 00 00 0000 000 «Остатки средств бюджетов»;
- 000 09 00 00 00 00 0000 000 «Курсовая разница».

Нас интересует группа 000 08 00 00 00 00 0000 000 «Остатки средств бюджетов». Она отражает изменение остатков средств в течение соответствующего финансового года (уменьшение (со знаком «+») или увеличение (со знаком «-»)):

- остатков средств бюджетов;
- остатков средств Пенсионного фонда РФ;
- остатков средств Фонда социального страхования РФ;
- остатков средств Федерального фонда обязательного медицинского страхования;
- остатков средств территориальных фондов обязательного медицинского страхования.

Покажем на схеме, как из 20-значного кода классификации источников финансирования дефицитов бюджетов формируется 26-значный счет бюджетного учета:

Администратор			Вид источников финансирования дефицитов бюджетов Российской Федерации															Экономическая классификация источников финансирования дефицитов бюджетов РФ (классификация операций СГУ)		
			группа		подгруппа		статья		подстатья		элемент		программа (подпрограмма)							
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18 (24)	19 (25)	20 (26)	

Источник финансирования		Синтетический счет			Аналитический счет	
18		19	20	21	22	23

Покажем на примере, как отразить в бюджетном учете операции, связанные с выбытием денежных средств.

### Пример учета операций, связанных с выбытием денежных средств

Высшее учебное заведение, финансируемое из федерального бюджета, выдало из кассы денежные средства под отчет материально ответственному лицу на приобретение прочих материальных запасов.

Проводка без кодов функциональной классификации расходов и классификации источников финансирования дефицитов бюджетов будет выглядеть так:

Дебет 1 208 14 560 «Увеличение дебиторской задолженности подотчетных лиц по приобретению материалов»

Кредит 1 201 04 610 «Выбытия из кассы».

Проводка с кодами функциональной классификации расходов и классификации источников финансирования дефицитов бюджетов будет выглядеть следующим образом:

Дебет 074 0706 4300000 327 1 208 14 560 «Увеличение дебиторской задолженности подотчетных лиц по приобретению материалов»

Кредит 000 08 02 01 00 01 0000 «Уменьшение прочих остатков денежных средств федерального бюджета» 1 201 04 610 «Выбытия из кассы».

На практике кроме операций по выбытию денежных средств существуют и операции, связанные с поступлением денежных средств в кассу или на счет учреждения.

Какие проводки в этом случае должен сделать бухгалтер бюджетного учреждения, рассмотрим на примере.

### Пример учета операций, связанных с поступлением денежных средств

Продолжим предыдущий пример. Подотчетное лицо вернуло в кассу неиспользованную сумму денежных средств, оставшихся после приобретения материальных запасов. Напомним, что речь идет о высшем учебном заведении, финансируемом за счет средств федерального бюджета.

Проводка без кодов функциональной классификации расходов и классификации источников финансирования дефицитов бюджетов будет выглядеть так:

Дебет 1 201 04 510 «Поступление в кассу»

Кредит 1 208 14 660 «Уменьшение дебиторской задолженности подотчетных лиц по приобретению материалов».

Проводка с кодами функциональной классификации расходов и классификации источников финансирования дефицитов бюджетов будет выглядеть следующим образом:

Дебет 000 08 02 01 00 01 0000 «Увеличение прочих остатков денежных средств федерального бюджета» 1 201 04 510 «Поступления в кассу»

Кредит 074 0706 4300000 327 1 208 14 660 «Уменьшение дебиторской задолженности подотчетных лиц по приобретению материалов».

## 1.5. Учетная политика бюджетного учреждения

Пункт 2 Инструкции по бюджетному учету № 70н гласит: «...государственная учетная политика реализуется настоящей Инструкцией...». Однако, на самом деле в Ин-

структуры регламентирован лишь методический раздел учетной политики. Так, в Инструкции № 70н определены:

- критерии, по которым актив признается основным средством, нематериальным активом, непроизведенным активом, материальным запасом;
- правила оценки нефинансовых активов;
- порядок начисления амортизации по основным средствам и нематериальным активам;
- порядок определения стоимости используемых материалов.

## Общие принципы формирования учетной политики

Документ, которым необходимо руководствоваться бюджетным учреждениям при формировании учетной политики, – Федеральный закон от 21.11.96 г. № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете». ПБУ 1/98 «Учетная политика организации» на бюджетные учреждения не распространяется.

Из Федерального закона «О бухгалтерском учете» вытекают следующие правила формирования учетной политики:

- принятая организацией учетная политика утверждается приказом или распоряжением лица, ответственного за организацию и состояние бухгалтерского учета (п. 3 ст. 6);
- принятая организацией учетная политика применяется последовательно из года в год (п. 4 ст. 6);
- изменение учетной политики может производиться в случаях изменения законодательства Российской Федерации или нормативных актов органов, осуществляющих регулирование бухгалтерского учета, разработки организацией новых способов ведения бухгалтерского учета или существенного изменения условий ее деятельности (п. 4 ст. 6);
- в целях обеспечения сопоставимости данных бухгалтерского учета изменения учетной политики должны вводиться с начала финансового года (п. 4 ст. 6);
- в пояснительной записке к бухгалтерской отчетности организация объявляет об изменениях в своей учетной политике на следующий отчетный год (п. 4 ст. 13).

Кроме перечисленных при формировании учетной политики следует руководствоваться еще несколькими правилами:

- в учетной политике рассматриваются только те вопросы, решение которых в соответствии с нормативными документами многовариантно;
- дополнения в учетную политику могут быть внесены в течение года, необходимость дополнений может быть связана с изменениями, происшедшими в организации (например, появление нового структурного подразделения приводит к необходимости внести дополнения в график документооборота);
- учетная политика утверждается и применяется по учреждению в целом, то есть филиалы не могут иметь учетную политику, отличную от той, что принята в головном отделении бюджетного учреждения.

## 1.6. Порядок проведения инвентаризации

Документом, регламентирующим порядок проведения инвентаризации, является приказ Минфина России от 13 июня 1995 г. № 49 «Об утверждении Методических указаний по инвентаризации имущества и финансовых обязательств».

**Инвентаризация** представляет собой проверку соответствия данных бухгалтерского учета фактическому наличию имущества и финансовых обязательств организации на определенную дату.

Основными целями инвентаризации являются:

- выявление фактического наличия имущества и обязательств организаций;
- сопоставление фактического наличия имущества и обязательств с данными бухгалтерского учета;
- проверка полноты отражения в учете имущества и обязательств.

Для обеспечения достоверности данных бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности организации обязаны проводить инвентаризацию имущества и обязательств, в ходе которой проверяются и документально подтверждаются их наличие, состояние и оценка.

Инвентаризации подлежат все имущество организации независимо от его местонахождения и все виды финансовых обязательств.

Кроме того, инвентаризации подлежат производственные запасы и другие виды имущества, не принадлежащие организации, но числящиеся в бухгалтерском учете (находящихся на ответственном хранении, арендованные, полученные для переработки), а также имущество, не учтенное по каким-либо причинам.

Инвентаризация имущества производится по его местонахождению и материально-ответственному лицу – сотруднику организации, несущему материальную ответственность за учет и сохранность имущества.

## Классификация инвентаризаций

В зависимости от полноты охвата объектов инвентаризация бывает *полная* и *частичная*.

При *полной* инвентаризации проводится инвентаризация всего без исключения имущества и обязательств, принадлежащих организации.

*Частичная* инвентаризация охватывает только часть имущества или конкретный вид обязательства.

По характеру проведения инвентаризации подразделяются на *плановые* и *внезапные*.

*Плановые* инвентаризации проводятся в установленные сроки, которые определены либо нормативными документами, либо учетной политикой организации. Ответственные лица заранее знают о таких инвентаризациях и специально к ним готовятся.

*Внезапные* инвентаризации проводятся с целью контроля над сохранностью активов у материально ответственных лиц. Сроки проведения *внезапных* инвентаризаций заранее не известны. Решение о проведении *внезапных* инвентаризаций принимает руководитель или ревизор.

По цели проведения инвентаризации бывают *вступительные*, *текущие*, *ликвидационные*.

*Вступительные* инвентаризации проводят в момент начала хозяйственной деятельности, сразу после создания организации. Целесообразность проведения таких инвентаризаций заключается в получении обоснования начальных данных бухгалтерского учета, которые в последствии будут отправной точкой всей информационной базы.

*Текущие* инвентаризации проводятся в зависимости от принятых руководителем решений или складывающихся в организации обстоятельств:

- по утвержденному графику инвентаризаций;
- при чрезвычайных обстоятельствах;

- при переоценке материальных ценностей;
- при передаче имущества в аренду или иного выбытия;
- при смене материально ответственных лиц.

Ликвидационные инвентаризации проводят в случаи реорганизации или ликвидации организации.

## Порядок проведения инвентаризации

Количество инвентаризаций в отчетном году, дата их проведения, перечень имущества и финансовых обязательств, проверяемых при каждой из них, устанавливаются руководителем организации.

Для проведения инвентаризации в организации создается постоянно действующая инвентаризационная комиссия.

Персональный состав постоянно действующих, рабочих инвентаризационных комиссий утверждает руководитель организации. Документ о составе комиссии (приказ, постановление, распоряжение) регистрируют в книге контроля за выполнением приказов о проведении инвентаризации.

В состав инвентаризационной комиссии включаются представители администрации организации, работники бухгалтерской службы, другие специалисты (инженеры, экономисты, техники и т.д.). В состав инвентаризационной комиссии можно включать представителей службы внутреннего аудита организации, независимых аудиторских организаций.

Приказ №  
(постановление, распоряжение)

по \_\_\_\_\_  
(наименование организации)

от «\_\_» \_\_\_\_\_ 200\_\_ г.

Для проведения инвентаризации в \_\_\_\_\_  
назначается инвентаризационная комиссия (постоянно действующая, рабочая)  
в составе:

1. Председатель (должность, фамилия, имя, отчество) \_\_\_\_\_

2. Члены комиссии (должность, фамилия, имя, отчество) \_\_\_\_\_

Инвентаризации подлежат \_\_\_\_\_  
(имущество и финансовые обязательства)

к инвентаризации приступить \_\_\_\_\_  
(дата)

и окончить \_\_\_\_\_  
(дата)

Причина инвентаризации \_\_\_\_\_  
(контрольная проверка, смена  
материально ответственных лиц, переоценка и т.д.)

Материалы по инвентаризации сдать в бухгалтерию  
не позднее \_\_\_\_\_ 200\_\_ г.

Руководитель \_\_\_\_\_ подпись

До начала проверки фактического наличия имущества инвентаризационной комиссии надлежит 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 или доверенности на получение имущества.

Для оформления инвентаризации необходимо применять формы первичной учетной документации по инвентаризации имущества и финансовых обязательств согласно Методическим указаниям по инвентаризации имущества и финансовых обязательств, утвержденным Приказом Министерства Финансов РФ № 49 от 13 июня 1995 г., либо формы, разработанные министерствами, ведомствами. Например, при инвентаризации рабочего скота и продуктивных животных, многолетних насаждений, питомников применяются формы, утвержденные Министерством сельского хозяйства и продовольствия Российской Федерации для сельскохозяйственных организаций.

Сведения о фактическом наличии имущества и реальности учтенных финансовых обязательств записываются в инвентаризационные описи или акты инвентаризации не менее чем в двух экземплярах.

### *Пример расписки и инвентаризационной описи основных средств*

#### *Расписка*

*К началу проведения инвентаризации все расходные и приходные документы по основным средствам сданы в бухгалтерию и все основные средства, поступившие на мою (нашу) ответственность, оприходованы, а выбывшие списаны в расход*

*Лицо, ответственное за сохранность основных средств*

\_\_\_\_\_  
должность, подпись, расшифровка подписи

№ п/п	Наименование объекта инвентаризации	Год выпуска (постройки)	Номер			Фактическое наличие		По данным бухгалтерского учета	
			инвентарный	заводской	по паспорту	количество	стоимость (руб.)	количество	стоимость (руб.)
	2	3	4	5	6	7	8	9	1
				Итого					

Председатель комиссии (должность) (подпись)

Члены комиссии (должность) (подпись)

Инваризационная комиссия обеспечивает полноту и точность внесения в описи данных о фактических остатках основных средств, запасов, товаров, денежных средств, другого имущества и финансовых обязательств, правильность и своевременность оформления материалов инвентаризации.

Фактическое наличие имущества при инвентаризации определяют путем обязательного подсчета, взвешивания, обмера.

Руководитель организации должен создать условия, обеспечивающие полную и точную проверку фактического наличия имущества в установленные сроки (обеспечить рабочей силой для перевешивания и перемещения грузов, технически исправным весовым хозяйством, измерительными и контрольными приборами, мерной тарой).

По материалам и товарам, хранящимся в неповрежденной упаковке поставщика, количество этих ценностей может определяться на основании документов при обязательной проверке в натуре (на выборку) части этих ценностей. Определение веса (или объема) навалочных материалов допускается производить на основании обмеров и технических расчетов.

Проверка фактического наличия имущества производится при обязательном участии материально ответственных лиц.

Инвентаризационные описи могут быть заполнены как с использованием средств вычислительной техники, так и ручным способом. Описи заполняются чернилами или шариковой ручкой четко и ясно, без помарок и подчисток. Наименования инвентаризируемых ценностей и объектов, их количество указывают в описях по номенклатуре и в единицах измерения, принятых в учете. Исправление ошибок производится во всех экземплярах описей путем зачеркивания неправильных записей и проставлением над зачеркнутыми правильных записей. Исправления должны быть оговорены и подписаны всеми членами инвентаризационной комиссии и материально ответственными лицами. В описях не допускается оставлять незаполненные строки, на последних страницах незаполненные строки прочеркиваются. На последней странице описи должна быть сделана отметка о проверке цен, таксировке и подсчете итогов за подписями лиц, производивших эту проверку.

Описи подписывают все члены инвентаризационной комиссии и материально ответственные лица. В конце 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 принявший имущество расписывается в описи в получении, а сдавший — в сдаче этого имущества.

На имущество, находящееся на ответственном хранении, арендованное или полученное для переработки, составляются отдельные описи.

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 обеденный перерыв, в ночное время, по другим причинам) описи должны храниться в ящике (шкафу, сейфе) в закрытом помещении, где проводится инвентаризация.

В тех случаях, когда 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.

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

В бухгалтерии данные инвентаризационных описей сверяют с остатками, показанными в бухгалтерском учете. При сравнении могут быть обнаружены расхождения в большую или меньшую сторону. Превышение фактического наличия (по данным инвен-

таризационной описи) над данными бухгалтерского учета называется *излишком*. Отрицательная разница называется *недостачей*.

По ценностям, по которым выявлены расхождения (излишки или недостачи), составляются сличительные ведомости.

**Пример сличительной ведомости результатов инвентаризации основных средств №**

№ п/п	Наименование и краткая характеристика объекта	Год выпуска или постройки	Номер			Результат инвентаризации			
			Инвентарный	заводской	по паспорту	излишек		недостача	
						количество	стоимость	количество	стоимость

Бухгалтер \_\_\_\_\_  
подпись

С результатами инвентаризации согласен:  
Материально ответственное лицо \_\_\_\_\_  
подпись

Взаимный зачет излишков и недостач может быть допущен только за один и тот же проверяемый период, у одного и того же проверяемого материально-ответственного лица, в отношении имущества одного и того же наименования и в тождественных количествах. Окончательное решение о взаимозачете принимает руководитель организации.

Данные результатов проведенных инвентаризаций обобщаются в ведомости учета результатов, выявленных инвентаризацией:

**Ведомость учета результатов, выявленных инвентаризацией**

№ п/п	Наименование счета	Номер счета	Результаты, выявленные инвентаризацией, сумма (руб. коп.)		Установлена порча имущества, сумма (руб. коп.)	Из общей суммы недостач и потерь от порчи имущества (руб. коп.)			
			излишки	недостача		зачтено по пересортице	списано в пределах норм естественной убыли	отнесено на виновных лиц	списано сверх норм естественной убыли
Итого									

Руководитель \_\_\_\_\_  
должность, подпись

Главный бухгалтер \_\_\_\_\_ подпись

Председатель  
инвентаризационной  
комиссии \_\_\_\_\_  
должность, подпись

Результаты инвентаризации должны быть отражены в учете и отчетности того месяца, в котором была закончена инвентаризация.

## ГЛАВА 2.

---

### Организация учета отдельных объектов

#### 2.1. Учет основных средств

Основные средства бюджетного учреждения – это материальные объекты, которые независимо от их стоимости удовлетворяют следующим критериям:

- используются в процессе деятельности учреждения при выполнении работ или оказании услуг либо для управленческих нужд;
- срок полезного использования этих объектов превышает 12 месяцев.

Кроме того, в составе своих основных средств бюджетные учреждения учитывают:

- законченные капитальные вложения арендатора в арендованные им здания, сооружения, оборудование и другие объекты основных средств, если иное не предусмотрено договором аренды;
- капитальные вложения в многолетние насаждения, относящиеся к принятым в эксплуатацию площадям, независимо от окончания всего комплекса работ.

Единицей бюджетного 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 функционирование двух и более зданий, они считаются самостоятельными инвентарными объектами.

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

Каждому объекту основных средств (кроме объектов стоимостью до 1000 руб. включительно, а также мягкого инвентаря и посуды) присваивают уникальный инвентарный порядковый номер. Это делают вне зависимости от того, находится ли соответствующий объект в эксплуатации, в запасе или на консервации.

Когда инвентарный 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 инвентарного объекта несколько частей, имеющих разные сроки полезного использования и учитывающихся как самостоятельные объекты, каждой части присваивается отдельный инвентарный номер.

Инвентарный номер, присвоенный объекту основных средств, сохраняется за ним на все то время, пока он находится в данном учреждении. Инвентарные номера списанных объектов основных средств вновь принятым к бюджетному учету объектам не присваиваются.

Предметы мягкого инвентаря маркируются специальным штампом несмываемой краской без порчи внешнего вида предмета, с указанием наименования учреждения. При передаче предметов в эксплуатацию производится дополнительная маркировка с указанием года и месяца выдачи их со склада. Маркировочные штампы должны храниться у руководителя учреждения или его заместителя.

Пункт 23 Инструкции по бюджетному учету, утвержденной приказом Минфина России от 26 августа 2004 г. № 70н, определяет, что учет основных средств ведется в соответствии с классификацией, установленной Общероссийским классификатором основных фондов, на следующих счетах Плана счетов бюджетного учета:

- 0 101 01 000 «Жилые помещения»;
- 0 101 02 000 «Нежилые помещения»;
- 0 101 03 000 «Сооружения»;
- 0 101 04 000 «Машины и оборудование»;
- 0 101 05 000 «Транспортные средства»;
- 0 101 06 000 «Производственный и хозяйственный инвентарь»;
- 0 101 07 000 «Библиотечный фонд»;
- 0 101 08 000 «Мягкий инвентарь»;
- 0 101 09 000 «Драгоценности и ювелирные изделия»;
- 0 101 10 000 «Прочие основные средства».

Обратите внимание: в Инструкции № 70н отсутствует информация о субсчетах второго, третьего и четвертого порядков. Поэтому, чтобы сформировать систему субсчетов по основным средствам, бухгалтеру необходимо обратиться к Общероссийскому классификатору основных фондов (ОКОФ) (утвержден постановлением Госстандарта России от 26 декабря 1994 г. № 359).

Группировку объектов в ОКОФ можно представить в виде следующей схемы:



Например, счет 0 101 05 000 «Транспортные средства» соответствует подразделу «Транспорт». К этому счету открываются следующие субсчета 2-го порядка (соответствуют классам транспортных средств):

- автомобили;
- прицепы и полуприцепы;
- суда;
- средства транспортные железнодорожные;
- аппараты летательные воздушные;
- мотоциклы, мотороллеры, мопеды и прицепы к ним.

К субсчету 2-го порядка «Автомобили» открывают такие субсчета 3-го порядка (соответствуют подклассам автомобилей):

- легковые;
- автомобили грузовые, дорожные тягачи для полуприцепов (автомобили общего назначения: бортовые, фургоны, автомобили-тягачи, автомобили-самосвалы);
- автобусы и троллейбусы.

К субсчету 3-го порядка «Легковые автомобили» открывается большое количество субсчетов 4-го порядка (соответствуют видам транспортных средств), например:

- автомобили легковые особо малого класса с рабочим объемом двигателя до 1,2 л;
- автомобили легковые особо малого класса для индивидуального и служебного пользования;
- автомобили легковые особо малого класса с кузовом «универсал».

Аналитический учет основных средств ведут в инвентарных карточках двух видов:

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

В общем случае на каждый объект заводят инвентарную карточку учета основных средств. Инвентарная карточка группового учета основных средств предназначена для учета объектов мягкого, производственного и хозяйственного инвентаря, а также библиотечных фондов.

Инвентарные карточки регистрируют в описи инвентарных карточек по учету основных средств.

- Поступление основных средств оформляют следующими первичными документами:
- Акт о приеме-передаче объекта основных средств (кроме зданий, сооружений) (ф. 0306001);
- Акт о приеме-передаче здания (сооружения) (ф. 0306030);
- Акт о приеме-передаче групп объектов основных средств (кроме зданий, сооружений) (ф. 0306031).

Основные средства принимаются к бухгалтерскому учету по первоначальной стоимости, которая формируется на счете 0 106 01 000 «Капитальные вложения на основные средства».

Первоначальной стоимостью основных средств признается сумма фактических вложений учреждения в их приобретение, сооружение и изготовление. Такими вложениями являются:

- суммы, уплачиваемые в соответствии с договором поставщику (продавцу), в том числе налог на добавленную стоимость (кроме случая, когда имущество приобретается за счет средств от предпринимательской и иной деятельности, приносящей доход, – в этой ситуации уплаченный поставщику НДС можно принять к вычету);

- суммы, уплачиваемые организациям за осуществление работ по договору строительного подряда и иным договорам;
- суммы, уплачиваемые организациям за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением основных средств;
- регистрационные сборы, государственные пошлины и другие аналогичные платежи, произведенные в связи с приобретением (получением) прав на объект основных средств;
- таможенные пошлины;
- вознаграждения, уплачиваемые посреднической организации, через которую приобретен объект основных средств;
- затраты по доставке объектов основных средств до места их использования, включая расходы по страхованию доставки;
- иные затраты, непосредственно связанные с приобретением, сооружением и изготовлением объекта основных средств.

Учет основных средств ведут в полных рублях. Суммы копеек относят на счет 0 401 01 280 «Прочие расходы».

### Ведомость учета результатов, выявленных инвентаризацией

№ п/п	Наименование счета	Номер счета	Результаты, выявленные инвентаризацией, сумма (руб. коп.)		Установлена порча имущества, сумма (руб. коп.)	Из общей суммы недостат и потерь от порчи имущества (руб. коп.)			
			излишки	недостача		зачтено по пересортице	списано в пределах норм естественной убыли	отнесено на виновных лиц	списано сверх норм естественной убыли
Итого									

Руководитель \_\_\_\_\_  
должность, подпись

Главный бухгалтер \_\_\_\_\_ подпись

Председатель  
инвентаризационной  
комиссии \_\_\_\_\_  
должность, подпись

### Покупка основных средств

Учреждение может приобрести основные средства как за счет средств бюджета, так и за счет средств от предпринимательской деятельности. Проводки, которые должен сделать бухгалтер учреждения, для каждого из этих случаев будут различными.

Покупка объекта основных средств за счет средств бюджета

Операция	Дебет	Кредит
Поступило оборудование	1 106 01 310 «Увеличение капитальных вложений в основные средства»	1 302 17 730 «Увеличение кредиторской задолженности по приобретению основных средств»
Отражены затраты по доставке оборудования	1 106 01 310 «Увеличение капитальных вложений в основные средства»	1 302 03 730 «Увеличение кредиторской задолженности по расчетам с поставщиками и подрядчиками по оплате транспортных услуг»
Оборудование введено в эксплуатацию	1 101 04 310 «Увеличение стоимости машин и оборудования»	1 106 01 410 «Уменьшение капитальных вложений в основные средства»

Покупка объекта основных средств за счет средств от предпринимательской деятельности

Операция	Дебет	Кредит
Поступило оборудование	2 106 01 310 «Увеличение капитальных вложений в основные средства»	2 302 17 730 «Увеличение кредиторской задолженности по приобретению основных средств»
Учтен НДС по приобретенному оборудованию	2 210 01 560 «Увеличение дебиторской задолженности по НДС по приобретенным материальным ценностям, работам, услугам»	2 302 03 730 «Увеличение кредиторской задолженности по приобретению основных средств»
Отражены затраты по доставке оборудования	2 106 01 310 «Увеличение капитальных вложений в основные средства»	2 302 03 730 «Увеличение кредиторской задолженности по расчетам с поставщиками и подрядчиками по оплате транспортных услуг»
Учтен НДС по транспортной услуге	2 210 01 560 «Увеличение дебиторской задолженности по НДС по приобретенным материальным ценностям, работам, услугам»	2 302 03 7304 «Увеличение кредиторской задолженности по расчетам с поставщиками и подрядчиками по оплате транспортных услуг»
Оборудование введено в эксплуатацию	2 101 04 310 «Увеличение стоимости машин и оборудования»	2 106 01 410 «Уменьшение капитальных вложений в основные средства»
Произведены расчеты с поставщиком оборудования	2 302 17 830 «Уменьшение кредиторской задолженности по приобретению основных средств»	2 201 01 610 «Выбытие денежных средств учреждения с банковских счетов»
Произведены расчеты транспортной организацией	2 302 03 830 «Уменьшение кредиторской организацией задолженности с поставщиками и подрядчиками по оплате транспортных услуг»	2 201 01 610 «Выбытие денежных средств по расчетам учреждения с банковских счетов»
Принят к вычету НДС	2 303 04 830 «Уменьшение кредиторской задолженности по налогу на добавленную стоимость»	2 210 01 660 «Уменьшение дебиторской задолженности по НДС по приобретенным материальным ценностям, работам, услугам»

## Амортизация основных средств

Учет начисленной амортизации по основным средствам ведется на следующих счетах:

- 0 104 01 000 «Амортизация жилых помещений»;
- 0 104 02 000 «Амортизация нежилых помещений»;
- 0 104 03 000 «Амортизация сооружений»;
- 0 104 04 000 «Амортизация машин и оборудования»;
- 0 104 05 000 «Амортизация транспортных средств»;
- 0 104 06 000 «Амортизация производственного и хозяйственного инвентаря».

Отсутствие счетов по учету амортизации по следующим группам основных средств: «Библиотечный фонд», «Мягкий инвентарь», «Драгоценности и ювелирные изделия», «Прочие основные средства» – говорит о том, что по этим основным средствам амортизация не начисляется (хотя прямо об этом в Инструкции N 70н и не сказано).

Аналитический учет по счету 0 104 00 000 «Амортизация» ведется в оборотной ведомости по основным средствам. Общая сумма амортизации, начисленная за отчетный месяц по основным средствам, отражается в журнале операций по прочим операциям.

## Расчет суммы амортизации

Амортизация по основным средствам в бюджетных учреждениях начисляется линейным способом. Этот способ предполагает равномерное начисление амортизации в течение срока полезного использования объекта основных средств.

При начислении амортизации линейным способом используют такие формулы:

$$\begin{array}{l}
 \boxed{\text{Норма амортизации}} = \boxed{100\%} : \boxed{\begin{array}{l} \text{Срок полезного использования} \\ \text{основного средства} \\ \text{(в годах)} \end{array}} \\
 \\
 \boxed{\begin{array}{l} \text{Годовая сумма} \\ \text{амортизационных} \\ \text{отчислений} \end{array}} = \boxed{\begin{array}{l} \text{Первоначальная} \\ \text{стоимость основного} \\ \text{средства} \end{array}} \times \boxed{\begin{array}{l} \text{Норма} \\ \text{амортизации} \end{array}}
 \end{array}$$

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

## Порядок проведения переоценки в бюджетном учреждении

Результаты проведенной по состоянию на 1-е число отчетного года переоценки отражают в бухгалтерском учете обособленно. Последняя переоценка в бюджетных учреждениях проводилась на основании совместного приказа Минэкономразвития России, Минфина России, Минимущества России и Госкомстата России от 25 января 2003 г. № 25/6н/14/7.

В пункте 17 этого приказа определено условие, при наступлении которого будет проводиться очередная переоценка: «...очередная переоценка основных средств и нематериальных активов бюджетных учреждений проводится по достижении «порогового»

(предельного) уровня роста цен производителей в строительстве. За «пороговое» значение принимается 35-процентный рост цен производителей в строительстве с момента предшествующей переоценки».

### Отражения переоценки в бухгалтерском учете

Операция	Дебет	Кредит
Увеличена первоначальная стоимость основного средства	1 106 01 310 «Увеличение стоимости сооружений»	1 401 03 000 «Финансовый результат прошлых отчетных периодов»
Увеличена сумма начисленной амортизации	1 401 03 000 «Финансовый результат прошлых отчетных периодов»	1 302 03 730 «Уменьшение стоимости сооружений за счет амортизации»

### Порядок проведения инвентаризации основных средств в бюджетном учреждении

До начала инвентаризации основных средств рекомендуется проверить:

- инвентарные карточки, инвентарные книги, описи и другие регистры аналитического учета;
- технические паспорта и другую техническую документацию;
- документы на основные средства, сданные или принятые организацией в аренду и на хранение.

Если документы отсутствуют, необходимо обеспечить их получение или оформление.

При инвентаризации основных средств комиссия осматривает объекты и заносит в описи их наименование, назначение, инвентарные номера и основные технические или эксплуатационные показатели.

Если выявлены объекты, не принятые на учет, а также объекты, по которым в регистрах бухгалтерского учета отсутствуют или указаны неверные данные, комиссия должна включить в опись правильные сведения.

Например, по зданиям указать их назначение, основные материалы, из которых они построены, объем (по наружному или внутреннему обмеру), площадь, число этажей, год постройки и другие необходимые сведения, характеризующие данный объект.

Выявленные инвентаризацией неучтенные объекты должны быть оценены с учетом рыночных цен, а износ определен по действительному техническому состоянию с оформлением соответствующего акта.

Основные средства вносятся в описи по наименованиям в соответствии с их основным назначением. Если объект подвергся восстановлению, реконструкции, расширению или переоборудованию и вследствие этого изменилось его основное назначение, он вносится в опись под наименованием, соответствующим новому назначению.

Если комиссией установлено, что работы капитального характера (надстройка этажей, пристройка новых помещений и др.) или частичная ликвидация строений и сооружений (слом отдельных конструктивных элементов) не отражены в бухгалтерском учете, необходимо по соответствующим документам определить сумму увеличения или

снижения балансовой стоимости объекта и привести в описи данные о произведенных изменениях.

Машины, оборудование и транспортные средства заносятся в описи индивидуально с указанием заводского инвентарного номера, организации-изготовителя, года выпуска, назначения, мощности и т.д.

Однотипные предметы хозяйственного инвентаря, инструменты, станки и т.п. одинаковой стоимости, поступившие одновременно в одно из структурных подразделений организации и учитываемые на инвентарной карточке группового учета, в описях приводятся по наименованиям с указанием количества этих предметов.

На основные средства, непригодные к эксплуатации и не подлежащие восстановлению, инвентаризационная комиссия составляет отдельную опись с указанием времени ввода в эксплуатацию и причин, приведших эти объекты к непригодности (порча, полный износ и т.п.).

Одновременно с инвентаризацией собственных основных средств проверяются основные средства, находящиеся на ответственном хранении и арендованные. По указанным объектам составляется отдельная опись.

### Бухгалтерский учет результатов инвентаризации

Результатом инвентаризации может быть соответствие фактических данных и данных бухгалтерского учета, обнаружение излишков основных средств или недостачи.

#### Учет выявленных при инвентаризации излишков основных средств

Операция	Дебет	Кредит
Оприходовано оборудование	1 101 04 310 «Увеличение стоимости машин и оборудования»	1 401 01 180 «Прочие доходы»

Если обнаружена недостача основных средств, руководство определяет виновных и принимает меры для взыскания с них рыночной стоимости недостающего имущества.

#### Учет выявленной при инвентаризации недостачи основных средств

Операция	Дебет	Кредит
Списана начисленная амортизация	1 104 06 410 «Уменьшение стоимости производственного и хозяйственного инвентаря за счет амортизации»	1 101 06 410 «Уменьшение стоимости производственного и хозяйственного инвентаря»
Списана остаточная стоимость инвентаря	1 401 01 172 «Доходы от реализации активов»	1 101 06 410 «Уменьшение стоимости производственного и хозяйственного инвентаря»
Отражена задолженность виновного лица	1 209 01 560 «Увеличение дебиторской задолженности по недостачам основных средств»	1 401 01 172 «Доходы от реализации активов»

## Выбытие основных средств

Если основные средства списывают с баланса учреждения, необходимо оформить соответствующие первичные документы.

### Документальное оформление выбытия основных средств

Выбытие основных средств оформляют следующими первичными документами (в зависимости от ситуации):

- Акт о списании объекта основных средств (кроме автотранспортных средств) (ф. 0306003);
- Акт о списании групп объектов основных средств (кроме автотранспортных средств) (ф. 0306033);
- Акт о списании автотранспортных средств (ф. 0306004).

Акт составляют в двух экземплярах.

Его подписывают члены комиссии, назначенной руководителем организации, и утверждает руководитель или уполномоченное им лицо.

Первый экземпляр передают в бухгалтерию, второй остается у лица, ответственного за сохранность объектов основных средств, и является основанием для сдачи на склад материальных ценностей и металлолома, оставшихся после списания.

При списании автотранспортного средства в бухгалтерию вместе с актом также передают документ, подтверждающий снятие автомобиля с учета в ГИБДД.

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

Для списания мягкого инвентаря (независимо от стоимости) и однородных предметов хозяйственного инвентаря стоимостью от 1000 до 10 000 руб. применяют Акт о списании мягкого и хозяйственного инвентаря (ф. 0504143).

Акт составляет комиссия, назначенная руководителем учреждения. Списание производится при полной изношенности предметов. Акт оформляют в двух экземплярах.

Первый экземпляр сдают в бухгалтерию, второй остается у материально ответственного лица.

При списании книг из библиотечного фонда используют Акт о списании исключенной из библиотеки литературы (ф. 0504144).

Акт составляет постоянно действующая комиссия, назначаемая руководителем учреждения.

Акт оформляют в двух экземплярах. Первый экземпляр с приложением списка литературы с указанием причин исключения из библиотеки передают в бухгалтерию, второй остается у материально ответственного лица. Списание литературы с баланса производится на основании утвержденного акта и квитанции о сдаче ее в макулатуру.

### Порядок реализации отдельных видов федерального имущества

В ряде федеральных ведомств выбытие основных средств происходит в особом порядке. Так, постановлением Правительства РФ от 23 апреля 2003 г. № 231 утверждены Правила высвобождения и реализации движимого имущества, находящегося в оперативном управлении:

- органов внутренних дел, учреждений и казенных предприятий, входящих в систему МВД России;
- учреждений и органов уголовно-исполнительной системы Минюста России;
- органов по контролю за оборотом наркотических средств и психотропных веществ, таможенных органов;
- Государственной фельдъегерской службы России;
- Государственной противопожарной службы МЧС России.

Высвобождению и реализации подлежит морально устаревшее, не используемое по назначению, не нашедшее применения, а также снятое с эксплуатации движимое имущество.

### Бухгалтерский учет выбытия основных средств

Рассмотрим, как отразить в бухгалтерском учете учреждения выбытие основных средств в результате:

- продажи;
- безвозмездной передачи;
- ликвидации;
- списания вследствие чрезвычайной ситуации.

**Продажа основных средств.** Если учреждение продает имущество, числящееся на балансе по стоимости с учетом «входного» НДС, налог нужно заплатить, как того требует п. 3 ст. 154 Налогового кодекса РФ. Там записано, что «...при реализации имущества, подлежащего учету по стоимости с учетом уплаченного налога, налоговая база определяется как разница между ценой реализуемого имущества с учетом налога... и стоимостью реализуемого имущества (остаточной стоимостью с учетом переоценок)».

Сумма НДС будет рассчитана так:

$$\boxed{\text{Сумма НДС}} = \boxed{\text{Цена реализации - остаточная стоимость имущества}} \times \boxed{18\%} : \boxed{118\%}$$

### Пример продажи объекта основных средств

Операция	Дебет	Кредит
Списана сумма начисленной амортизации	1 104 04 410 «Уменьшение стоимости машин и оборудования за счет амортизации»	1 101 04 410 «Уменьшение стоимости машин и оборудования»
Списана остаточная стоимость основного средства	1 401 01 172 «Доходы от реализации активов»	1 101 04 410 «Уменьшение стоимости машин и оборудования»
Начислен НДС	1 401 01 172 «Доходы от реализации активов»	1 303 05 730 «Увеличение кредиторской задолженности по налогу на добавленную стоимость»
Отражена выручка от продажи основного средства	1 205 09 560 «Увеличение дебиторской задолженности по доходам от реализации активов»	1 401 01 172 «Доходы от реализации активов»

**Безвозмездная передача основных средств.** При безвозмездной передаче основных средств нужно помнить, что не облагается НДС «передача на безвозмездной основе объектов основных средств органам государственной власти и управления и органам местного самоуправления, а также бюджетным учреждениям, государственным и муниципальным унитарным предприятиям» (подп. 5 п. 2 ст. 146 Налогового кодекса РФ). В других случаях, когда основные средства передаются безвозмездно, НДС заплатить придется.

Операция	Дебет	Кредит
Списана сумма начисленной амортизации	1 104 04 410 «Уменьшение стоимости машин и оборудования за счет амортизации»	1 101 04 410 «Уменьшение стоимости машин и оборудования»
Списана остаточная стоимость основного средства	1 401 01 241 «Расходы на субсидии государственным организациям»	1 101 04 410 «Уменьшение стоимости машин и оборудования»

### Ликвидация основных средств

Операция	Дебет	Кредит
Списана сумма начисленной амортизации	1 104 04 410 «Уменьшение стоимости машин и оборудования за счет амортизации»	1 101 04 410 «Уменьшение стоимости машин и оборудования»
Списана остаточная стоимость основного средства	1 401 01 172 «Доходы от реализации активов»	1 101 04 410 «Уменьшение стоимости машин и оборудования»
Оприходованы запасные части	1 105 05 340 «Увеличение стоимости прочих материальных запасов»	1 401 01 172 «Доходы от реализации активов»

## 2.2. Учет произведенных активов

**Непроизведенные активы** – природные объекты, которые не являются продуктами производства и права собственности на которые должны быть установлены и законодательно закреплены (земля, ресурсы недр и пр.).

Для учета этих активов предназначен счет 0 102 00 000 «Непроизведенные активы».

Отдельные объекты непроизведенных активов учитывают на следующих счетах:

- 0 102 01 000 «Земля»;
- 0 102 02 000 «Ресурсы недр»;
- 0 102 03 000 «Прочие непроизведенные активы».

Каждому объекту непроизведенных активов, независимо от того, находится он в эксплуатации, в запасе или на консервации, присваивают уникальный порядковый инвентарный номер. Этот номер используют в регистрах бюджетного учета, но на объекте не обозначают.

Аналитический учет объектов непроизведенных активов ведут в Инвентарных карточках учета основных средств.

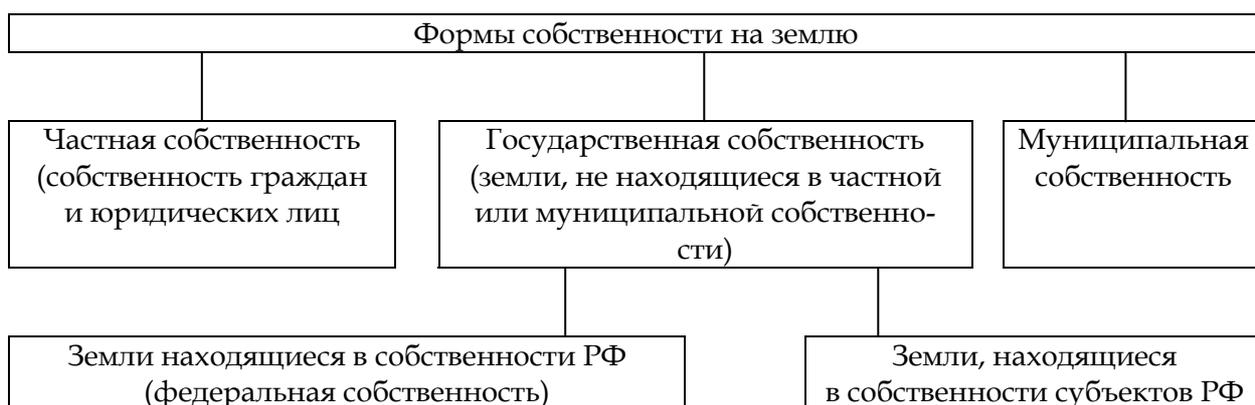
Пункт 4 приказа Минфина России от 26 августа 2004 г. № 70н «Об утверждении Инструкции по бюджетному учету» гласит: «...обеспечить бухгалтерский учет непроизведен-

ных активов в соответствии с требованиями Инструкции № 70н с 1 января 2006 года. С 1 января по 31 декабря 2005 года бухгалтерский учет поступающих в собственность и реализуемых земельных участков осуществлять по стоимости поступления и реализации».

## Юридические аспекты учета земельных участков

Государственной собственностью являются земли, не находящиеся в собственности граждан, юридических лиц или муниципальных образований (ст. 16 Земельного кодекса РФ).

Существующие формы собственности на землю показаны на схеме.



Разграничение государственной собственности на землю на собственность Российской Федерации (федеральную собственность), собственность субъектов РФ и собственность муниципальных образований (муниципальную собственность) осуществляется в соответствии с Федеральным законом от 17 июля 2001 г. N 101-ФЗ «О разграничении государственной собственности на землю».

Статья 20 Земельного кодекса РФ определяет: «...в постоянное (бессрочное) пользование земельные участки предоставляются государственным и муниципальным учреждениям, федеральным казенным предприятиям, а также органам государственной власти и органам местного самоуправления».

Права на постоянное (бессрочное) пользование земельными участками удостоверяются документами в соответствии с Федеральным законом «О государственной регистрации прав на недвижимое имущество и сделок с ним».

Лицо, обладающее правом постоянного пользования земельным участком, имеет право (ст. 269-270 Гражданского кодекса РФ):

- владеть и пользоваться участком в соответствии с законом и актом о предоставлении участка;
- самостоятельно использовать участок в целях, для которых он предоставлен, включая возведение зданий и сооружений для себя;
- передавать с согласия собственника участок в аренду или безвозмездное пользование.

Бюджетному учреждению земельный участок для строительства может быть выделен из земель, находящихся в государственной или муниципальной собственности.

Предоставление земельного участка для строительства с предварительным согласованием места размещения объекта происходит в следующем порядке:

- 1) выбор земельного участка и принятие решения о предварительном согласовании места размещения объекта;

- 2) проведение работ по формированию земельного участка;
- 3) государственный кадастровый учет земельного участка;
- 4) принятие решения о предоставлении земельного участка для строительства.

В ряде случаев земельный участок для бюджетного учреждения может быть изъят у собственника, в том числе путем выкупа, для государственных или муниципальных нужд.

Случаи изъятия, в том числе путем выкупа, земельных участков для государственных или муниципальных нужд определены в ст. 49 Земельного кодекса РФ. Такое возможно лишь в исключительных обстоятельствах.

Если помещения в здании, расположенном на неделимом земельном участке, закреплены за несколькими федеральными казенными предприятиями и государственными или муниципальными учреждениями, то данный земельный участок предоставляется одному из этих лиц на основании решения собственника земельного участка в постоянное (бессрочное) пользование.

Другие же из этих лиц обладают правом ограниченного пользования земельным участком для осуществления своих прав на закрепленные за ними помещения (п. 4 ст. 36 Земельного кодекса РФ).

### Приобретение произведенных активов

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

Первоначальной стоимостью объектов произведенных активов признаются фактические вложения учреждения в их приобретение.

Исключение – объекты, впервые вовлекаемые в экономический (хозяйственный) оборот. Их первоначальной стоимостью признается текущая рыночная стоимость на дату принятия к бухгалтерскому учету. Под текущей рыночной стоимостью понимается сумма денежных средств, которая может быть получена в результате продажи указанных активов.

Согласно ст. 66 Земельного кодекса РФ, рыночная стоимость земельного участка устанавливается в соответствии с Федеральным законом от 29 июля 1998 г. № 135-ФЗ «Об оценочной деятельности в Российской Федерации».

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

Первоначальную стоимость произведенных активов формируют на сч. 0 106 03 000 «Капитальные вложения в произведенные активы».

### Пример учета земельного участка

Операция	Дебет	Кредит
Принят к бухгалтерскому учету земельный участок	1 102 01 330 «Увеличение стоимости земли»	1 106 03 430 «Уменьшение капитальных вложений в произведенные активы»

Капитальные вложения по улучшению объектов произведенных активов увеличивают их первоначальную стоимость.

### Пример учета расходов бюджетного учреждения по улучшению земли

Операция	Дебет	Кредит
Отражены расходы капитального характера	1 106 03 330 «Увеличение капитальных вложений в непроизведенные активы»	1 302 07 730 «Увеличение кредиторской задолженности по расчетам с поставщиками и подрядчиками по оплате прочиху услуг»
Увеличена первоначальная стоимость земли	1 102 01 330 «Увеличение стоимости земли»	1 106 03 430 «Уменьшение капитальных вложений в непроизведенные активы»

Излишки объектов непроизведенных активов, выявленных при инвентаризации, отражаются по текущей рыночной стоимости на дату принятия их к бухгалтерскому учету.

Под текущей рыночной стоимостью понимается сумма денежных средств, которая может быть получена в результате продажи указанных активов.

### Переоценка непроизведенных активов

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

Результаты проведенной по состоянию на 1-е число отчетного года переоценки объектов непроизведенных активов подлежат отражению в бухгалтерском учете обособленно.

В бухгалтерском учете эта операция отражается следующим образом:

Операция	Дебет	Кредит
Отражена сумма дооценки земельного участка	1 102 01 330 «Увеличение стоимости земли»	1 401 03 000 «Финансовый результат прошлых отчетных периодов»

Результатом переоценки земельного участка может быть не только дооценка, как это было показано в предыдущем примере, но и уценка.

### Учет уценки земельного участка

Операция	Дебет	Кредит
Отражена сумма уценки земельного участка	1 401 01 330 «Финансовый результат прошлых отчетных периодов»	1 102 01 430 «Уменьшение стоимости земли»

### Выбытие непроизведенных активов

Учет операций по выбытию и перемещению объектов непроизведенных активов ведут в Журнале операций по выбытию и перемещению нефинансовых активов. Выбытие объектов непроизведенных активов, находящихся на учете в учреждении, производится на основании Акта о списании объекта основных средств (кроме автотранспортных средств) (ф. 0306003) или Акта о списании групп объектов основных средств (кроме автотранспортных средств) (ф. 0306033).

К выбытию объектов непроизведенных активов приводят следующие операции:

- продажа;
- безвозмездная передача;
- списание объектов непроизведенных активов, пришедших в негодность;
- списание объектов непроизведенных активов, пришедших в негодность вследствие чрезвычайной ситуации.

#### Учет продажи непроизведенного актива

Операция	Дебет	Кредит
Списана балансовая стоимость земельного участка	1 401 01 172 «Доходы от реализации активов»	1 102 01 430 «Уменьшение стоимости земли»

#### Учет безвозмездной передачи не произведенного актива

Операция	Дебет	Кредит
Отражена безвозмездная передача земельного участка	1 401 01 242 «Расходы на субсидии негосударственным организациям»	1 102 01 430 «Уменьшение стоимости земли»

#### Учет списания непроизведенного актива

Операция	Дебет	Кредит
Списан непроизведенный актив	1 401 01 172 «Доходы от реализации активов»	1 102 01 430 «Уменьшение стоимости земли»

### 2.3. Учет нематериальных активов

К нематериальным активам относят исключительные права на объекты интеллектуальной собственности (изобретения, товарные знаки, компьютерные программы и т.п.), если они удовлетворяют следующим требованиям:

- не имеют материально-вещественной (физической) структуры;
- могут быть идентифицированы (выделены, отделены) от другого имущества учреждения;
- используются в производстве продукции, при выполнении работ или оказании услуг либо для управленческих нужд учреждения в течение длительного времени (свыше 12 месяцев);
- учреждением не предполагается последующая перепродажа этих активов;
- у учреждения имеются надлежаще оформленные документы, подтверждающие существование самого актива и исключительных прав на него (патенты, свидетельства, другие охранные документы, договор уступки (приобретения) патента, товарного знака и т.п.).

В состав объектов нематериальных активов не включают:

- не давшие положительного результата научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы;
- незаконченные и не оформленные в установленном законодательством порядке научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы;
- материальные объекты (материальные носители), в которых выражены произведения науки, литературы, искусства, программы для ЭВМ и базы данных.

Группировка объектов нематериальных активов осуществляется в соответствии с Общероссийским классификатором основных фондов (ОКОФ) (утвержден постановлением Госстандарта России от 26 декабря 1994 г. № 359).

В соответствии с ОКОФ группировку нематериальных активов можно представить в виде следующей схемы:



К разделу «Нематериальные основные фонды» ОКОФ открыты следующие подразделы:

- геологоразведочные работы;
- геологические изыскания и разведка недр;
- компьютерное программное обеспечение;
- системные и прикладные программные средства;
- оригинальные произведения развлекательного жанра, литературы или искусства;
- наукоемкие промышленные технологии;
- нематериальные основные фонды прочие.

Далее классификация детализируется. Например, в подразделе «Системные и прикладные программные средства» существуют такие классы, как:

- системные программные средства;
- прикладные программные средства;
- программные средства обслуживания вычислительной техники;
- программные средства прочие.

В классе «Системные программные средства» существуют подклассы:

- операционные системы и средства их расширения;
- программные средства управления базами данных;
- средства создания и преобразования программ и т.д.

В соответствии с данной группировкой для учета объектов нематериальных активов в бюджетном учреждении открывают соответствующие субсчета по аналогии с тем, как это делают для основных средств.

Каждому объекту нематериальных активов присваивают уникальный инвентарный порядковый номер, который используется при заполнении регистров бюджетного учета. На объектах нематериальных активов инвентарный номер не обозначается.

Аналитический учет объектов нематериальных активов ведут в Инвентарных карточках учета основных средств.

## Учет поступления и оценка нематериальных активов

Поступление нематериальных активов оформляют теми же первичными документами, что и поступление основных средств.

Передачу нематериального актива внутри учреждения отражают в регистрах аналитического учета путем изменения материально ответственного лица на основании требования-накладной (ф. 0315006), составленного в двух экземплярах.

Нематериальные активы принимают к учету по первоначальной стоимости. Первоначальную стоимость объекта нематериальных активов формируют на счете 0 106 02 000 «Капитальные вложения в нематериальные активы».

Таковыми вложениями являются:

- суммы, уплачиваемые в соответствии с договором уступки (приобретения) прав правообладателю (продавцу), в том числе налог на добавленную стоимость (кроме случая, когда имущество приобретается за счет средств от предпринимательской и иной деятельности, приносящей доход, – в этой ситуации уплаченный поставщику НДС можно принять к вычету);
- суммы, уплачиваемые организациям за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением объектов нематериальных активов;
- таможенные пошлины, регистрационные сборы, патентные пошлины и иные аналогичные платежи, связанные с уступкой (приобретением) исключительных прав правообладателя;
- вознаграждения, уплачиваемые посреднической организации, через которую приобретены объекты нематериальных активов, в соответствии с условиями договора;
- иные расходы, непосредственно связанные с приобретением объектов нематериальных активов и доведением их до состояния, пригодного к использованию в установленных целях;
- расходы по изготовлению (израсходованные учреждением материалы, оплата труда и начисления на оплату труда, услуги сторонних организаций и т.д.).

## Покупка нематериальных активов

Операция	Дебет	Кредит
Отражены затраты, связанные с приобретением исключительных прав у правообладателя	1 106 02 320 «Увеличение капитальных вложений в нематериальные активы»	1 302 18 730 «Увеличение кредиторской задолженности по приобретению нематериальных активов»
Отражены затраты, связанные с юридическим оформлением	1 106 02 320 «Увеличение капитальных вложений в нематериальные активы»	1 302 07 730 «Увеличение кредиторской задолженности по расчетам с поставщиками и подрядчиками по оплате прочих услуг»
Принят к бухгалтерскому учету нематериальный актив	1 103 01 320 «Увеличение стоимости нематериальных активов»	1 106 02 420 «Уменьшение капитальных вложений в нематериальные активы»

### Создание нематериальных активов собственными силами учреждения

Начислена заработная плата работникам	1 106 02 320 «Увеличение капитальных вложений в нематериальные активы»	1 302 18 730 «Увеличение кредиторской задолженности по оплате труда»
Начислен единый социальный налог	1 106 02 320 «Увеличение капитальных вложений в нематериальные активы»	1 303 02 730 «Увеличение кредиторской задолженности по единому социальному налогу и страховым взносам на обязательное пенсионное страхование в Российской Федерации»
Отражены затраты, связанные с услугами патентного поверенного	1 106 02 320 «Увеличение капитальных вложений в нематериальные активы»	1 302 07 730 «Увеличение кредиторской задолженности по расчетам с поставщиками и подрядчиками по оплате прочих услуг»
Принят к бухгалтерскому учету нематериальный актив	1 103 01 320 «Увеличение стоимости нематериальных активов»	1 106 02 420 «Уменьшение капитальных вложений в нематериальные активы»

### Безвозмездное получение нематериальных активов

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

Операция	Дебет	Кредит
Отражено безвозмездное получение нематериального актива	1 106 02 320 «Увеличение капитальных вложений в нематериальные активы»	1 401 01 180 «Прочие доходы»
Принят к бухгалтерскому учету нематериальный актив	1 103 01 320 «Увеличение стоимости нематериальных активов»	1 106 02 420 «Уменьшение капитальных вложений в нематериальные активы»

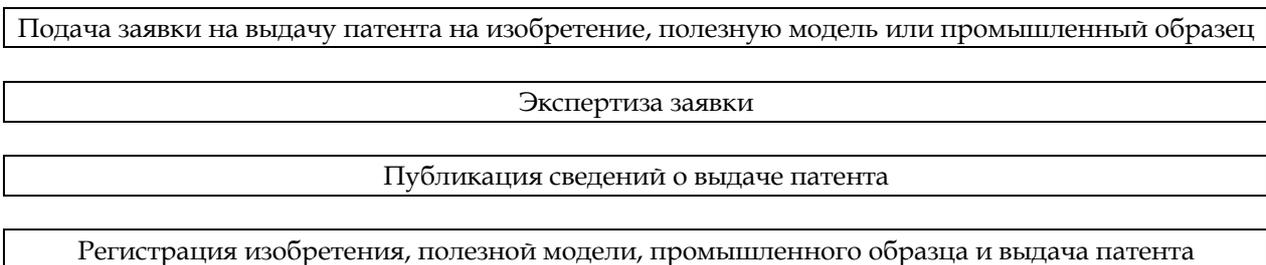
### Регистрация исключительных прав на объекты нематериальных активов

При регистрации изобретения, полезной модели, промышленного образца необходимо, чтобы они соответствовали условиям патентоспособности, определенным в статьях 4-6 Патентного закона РФ от 23 сентября 1992 г. № 3517-1. Например, изобретению предоставляется правовая охрана, если оно является новым, имеет изобретательский уровень и промышленно применимо. Права на изобретение, полезную модель, промышленный образец охраняются законом и подтверждаются соответственно патентом на изобретение, патентом на полезную модель и патентом на промышленный образец.

Патент на селекционное достижение выдается в том случае, если оно отвечает критериям охраноспособности и относится к ботаническим и зоологическим родам и видам, перечень которых устанавливается Госкомиссией с учетом международных обязательств Российской Федерации (ст. 4 Закона РФ от 6 августа 1993 г. № 5605-1 «О селекционных достижениях»). Порядок выдачи патентов определен в Патентном законе РФ. Заявка на выдачу патента на изобретение, полезную модель или промышленный образец подается в федеральный орган исполнительной власти по интеллектуальной собственности лицом, обладающим правом на получение патента (заявителем).

Ведение дел с федеральным органом исполнительной власти по интеллектуальной собственности заявитель может осуществлять самостоятельно либо через патентного поверенного.

Схема получения патента выглядит следующим образом.



## Регистрация передачи прав на объект нематериальных активов

В соответствии с п. 5 ст.10 Патентного закона РФ и ст. 9 Закона РФ «О правовой охране топологий интегральных микросхем» подлежат регистрации в федеральном органе исполнительной власти по интеллектуальной собственности и без такой регистрации считаются недействительными:

- договор о передаче исключительного права (уступке патента) на запатентованное изобретение, полезную модель, промышленный образец;
- договор о передаче исключительного права на зарегистрированную топологию интегральных микросхем.

Правила регистрации определены приказом Роспатента от 29 апреля 2003 г. № 64.

Указом Президента РФ от 9 марта 2004 г. № 314 Российское агентство по патентам и товарным знакам преобразовано в Федеральную службу по интеллектуальной собственности, патентам и товарным знакам.

Для регистрации договора нужно представить такие документы:

- заявление о регистрации, относящееся к одному договору, с указанием адреса для переписки;
- договор, листы которого должны быть прошиты и пронумерованы, или выписку из договора, содержащую его существенные условия и заверенную в установленном порядке (в трех экземплярах);
- документ, подтверждающий уплату пошлины;
- документ, подтверждающий правопреемство или право на наследование (в случае необходимости);
- доверенность, удостоверяющую полномочия представителя;
- иные документы, предусмотренные приказом Роспатента от 29 апреля 2003 г. № 64.

Проверка поданных документов осуществляется в двухмесячный срок. При положительном результате федеральный орган исполнительной власти по интеллектуальной собственности направляет в адреса сторон договора или по адресу для переписки, указанному в заявлении:

- уведомление о регистрации договора;
- экземпляр соответствующего договора с отметкой о регистрации;
- патент или свидетельство.

Один экземпляр зарегистрированного договора хранится в федеральном органе исполнительной власти по интеллектуальной собственности и является контрольным.

### Амортизация нематериальных активов

Амортизация по нематериальным активам в бюджетных учреждениях начисляется линейным способом. Этот способ предполагает равномерное начисление амортизации в течение срока полезного использования объекта нематериальных активов.

При начислении амортизации линейным способом используют такие формулы:

$$\boxed{\text{Норма амортизации}} = \boxed{100\%} : \boxed{\begin{array}{c} \text{Срок полезного использова-} \\ \text{ния основного средства} \\ \text{(в годах)} \end{array}}$$

$$\boxed{\begin{array}{c} \text{Годовая сумма} \\ \text{амортизационных} \\ \text{отчислений} \end{array}} = \boxed{\begin{array}{c} \text{Первоначальная} \\ \text{стоимость основного} \\ \text{средства} \end{array}} \times \boxed{\text{Норма} \\ \text{амортизации}}$$

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

Операция	Дебет	Кредит
Начислена амортизация	1 401 01 271 «Расходы на амортизацию основных средств и нематериальных активов»	1 104 07 420 «Уменьшение стоимости нематериальных активов за счет амортизации»

### Сроки полезного использования объектов нематериальных активов

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

Сроки действия патента на изобретение, патента на полезную модель, патента на промышленный образец определены в ст. 3 Патентного закона РФ.

Срок действия патента на изобретение – двадцать лет. Начало срока действия патента – дата подачи заявки в федеральный орган исполнительной власти по интеллектуальной собственности.

Срок действия патента на изобретение, относящееся к лекарственному средству, пестициду или агрохимикату, для применения которых требуется получение в установленном законом порядке разрешения, продлевается по ходатайству патентообладателя

на срок, исчисляемый с даты подачи заявки на изобретение до даты получения первого такого разрешения на применение, за вычетом пяти лет. При этом срок, на который продлевается действие патента, не может превышать пять лет.

Срок действия патента на полезную модель – пять лет. Начало срока действия патента – дата подачи заявки в федеральный орган исполнительной власти по интеллектуальной собственности. Срок действия патента на полезную модель может быть продлен по ходатайству патентообладателя, но не более чем на три года.

Срок действия патента на промышленный образец – десять лет. Начало срока действия патента – дата подачи заявки в федеральный орган исполнительной власти по интеллектуальной собственности. Срок действия патента на промышленный образец может быть продлен по ходатайству патентообладателя, но не более чем на пять лет.

### Особенности начисления амортизации в зависимости от стоимости нематериальных активов

Амортизация начисляется в зависимости от стоимости объектов нематериальных активов в следующем порядке:

- на объекты нематериальных активов стоимостью до 1000 руб. включительно амортизация не начисляется – стоимость таких объектов списывают единовременно при вводе в эксплуатацию;
- на объекты нематериальных активов стоимостью от 1000 до 10 000 руб. включительно амортизация начисляется в размере 100 процентов балансовой стоимости при передаче объекта в эксплуатацию;
- на объекты нематериальных активов стоимостью свыше 10 000 руб. амортизация начисляется в соответствии с рассчитанными в установленном порядке нормами.

Аналитический учет по сч. 0 104 07 000 «Амортизация нематериальных активов» ведут в Оборотной ведомости по основным средствам и нематериальным активам. Общая сумма амортизации, начисленная за отчетный месяц по основным средствам и нематериальным активам, отражается в Журнале операций по прочим операциям.

### Переоценка нематериальных активов

Учреждения проводят переоценку стоимости объектов нематериальных активов по состоянию на начало отчетного года. Результаты проведенной по состоянию на первое число отчетного года переоценки объектов нематериальных активов подлежат отражению в бухгалтерском учете обособленно.

В бюджетных учреждениях последняя переоценка нематериальных активов, как и основных средств, проводилась на основании приказа Минэкономразвития России, Минфина России, Минимущества России и Госкомстата России от 25 января 2003 г. № 25/бн/14/7 «Об утверждении Порядка проведения переоценки основных средств и нематериальных активов бюджетных учреждений».

В п. 17 этого приказа определено условие, при наступлении которого будет проводиться очередная переоценка: «...очередная переоценка основных средств и нематериальных активов бюджетных учреждений проводится по достижении «порогового» (предельного) уровня роста цен производителей в строительстве. За «пороговое» значение принимается 35-процентный рост цен производителей в строительстве с момента предшествующей переоценки основных средств и нематериальных активов бюджетных учреждений».

## Инвентаризация нематериальных активов

При инвентаризации нематериальных активов необходимо проверить:

- документы, подтверждающие права организации на их использование;
- правильность и своевременность отражения нематериальных активов в балансе.

Не учтенные ранее нематериальные активы, выявленные при инвентаризации, приносятся по рыночной стоимости.

## Учет выявленного при инвентаризации объекта нематериальных активов

Операция	Дебет	Кредит
Принят к бухгалтерскому учету объект нематериальных активов	1 103 01 320 «Увеличение стоимости нематериальных активов»	1 401 01 180 «Прочие доходы»

## Выбытие нематериальных активов

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

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

## Продажа нематериальных активов

Если бюджетное учреждение продает имущество, числящееся на балансе, по стоимости с учетом входного НДС, налог на добавленную стоимость нужно заплатить, как того требует п. 3 ст. 154 Налогового кодекса РФ.

Там записано, что «...при реализации имущества, подлежащего учету по стоимости с учетом уплаченного налога, налоговая база определяется как разница между ценой реализуемого имущества с учетом налога... и стоимостью реализуемого имущества (остаточной стоимостью с учетом переоценок)».

Сумма НДС будет рассчитана так:

Сумма НДС	=	Цена реализации - остаточная стоимость имущества	x	18%	:	118%
-----------	---	--	---	-----	---	------

## Учет продажи объекта нематериальных активов

Операция	Дебет	Кредит
Списана сумма начисленной амортизации	1 104 07 420 «Уменьшение стоимости нематериальных активов за счет амортизации»	1 103 01 420 «Уменьшение стоимости нематериальных активов»
Списана остаточная стоимость основного средства	1 401 01 172 «Доходы от реализации активов»	1 103 01 420 «Уменьшение нематериальных активов»

Начислен НДС	1 401 01 172 «Доходы от реализации активов»	1 303 04 730 «Увеличение кредиторской задолженности по налогу на добавленную стоимость»
Отражена выручка от продажи основного средства	1 205 09 560 «Увеличение дебиторской задолженности по доходам от реализации активов»	1 401 01 172 «Доходы от реализации активов»

### Безвозмездная передача нематериальных активов

Согласно подп. 5 п. 2 ст. 146 Налогового кодекса РФ, «...не признается реализацией товаров (работ, услуг) передача на безвозмездной основе объектов основных средств органам государственной власти и управления и органам местного самоуправления, а также бюджетным учреждениям, государственным и муниципальным унитарным предприятиям».

Однако обратите внимание: на нематериальные активы данная норма не распространяется.

Таким образом, операции по передаче на безвозмездной основе нематериальных активов облагаются НДС.

Операция	Дебет	Кредит
Списана сумма начисленной амортизации	1 104 07 420 «Уменьшение стоимости нематериальных активов за счет амортизации»	1 103 01 420 «Уменьшение стоимости нематериальных активов»
Списана остаточная стоимость нематериального актива	1 401 01 241 «Расходы на субсидии государственным организациям»	1 103 01 420 «Уменьшение стоимости нематериальных активов»
Начислен НДС к уплате в бюджет	1 401 01 241 «Расходы на субсидии государственным организациям»	1 303 04 730 «Увеличение кредиторской задолженности по налогу на добавленную стоимость»

## 2.4. Учет материальных запасов

Согласно Инструкции № 70н, к материальным запасам относят:

- предметы (независимо от их стоимости), используемые в деятельности учреждения в течение периода, не превышающего 12 месяцев;
- предметы, используемые в деятельности учреждения в течение периода, превышающего 12 месяцев, но не относящиеся к основным средствам в соответствии с Общероссийским классификатором основных фондов (утвержден постановлением Госстандарта России от 26 декабря 1994 г. N 359).

Учет материальных запасов ведут на синтетическом счете 0 105 00 000 «Материальные запасы». К нему открывают счета:

- 0 105 01 000 «Медикаменты и перевязочные средства»;
- 0 105 02 000 «Продукты питания»;

- 0 105 03 000 «Горюче-смазочные материалы»;
- 0 105 04 000 «Строительные материалы»;
- 0 105 05 000 «Прочие материальные запасы»;
- 0 105 06 000 «Готовая продукция».

Перечень субсчетов и аналитических счетов по учету материалов учреждение определяет самостоятельно в зависимости от специфики своей деятельности. Перечень используемых синтетических и аналитических счетов должен быть указан в рабочем Плане счетов бюджетного учреждения. Эту информацию следует представить в виде приложения к учетной политике.

Используя информацию рабочего Плана счетов, внешние пользователи смогут получить сведения:

- о структуре нефинансовых активов (в том числе и составе материальных запасов) учреждения;
- о составе дебиторов и кредиторов.

### Учет поступления и оценка материальных запасов

Оприходование материальных запасов отражают в регистрах бюджетного учета на основании сопроводительных документов поставщика (накладных и т.п.).

В тех случаях, когда с документами поставщика имеются расхождения по количеству, качеству или ассортименту, составляют Акт о приемке материалов (ф. 0315004). Его также составляют, если материалы поступили без документов. Акт является юридическим основанием для предъявления претензии поставщику (отправителю).

Акт (в двух экземплярах) составляют члены приемной комиссии с обязательным участием материально ответственного лица и представителя поставщика (отправителя) или незаинтересованной организации.

После приемки ценностей акты вместе с документами (транспортными накладными и т.д.) передают: один экземпляр – в бухгалтерию учреждения для учета движения материальных ценностей, другой – отделу снабжения или бухгалтерии для направления претензионного письма поставщику.

Материальные запасы принимают к бухгалтерскому учету по фактической стоимости. Фактической стоимостью материальных запасов, приобретенных за плату, признаются:

- суммы, уплачиваемые в соответствии с договором поставщику (продавцу), в том числе налог на добавленную стоимость (кроме случая, когда запасы приобретаются за счет средств от предпринимательской и иной деятельности, приносящей доход, – в этой ситуации уплаченный поставщику НДС можно принять к вычету);
- суммы, уплачиваемые организациям за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением материальных ценностей;
- таможенные пошлины и иные платежи, связанные с приобретением материальных запасов;
- вознаграждения, уплачиваемые посреднической организации, через которую приобретены материальные запасы, в соответствии с условиями договора;
- суммы, уплачиваемые за заготовку и доставку (транспортные услуги) материальных запасов до места их использования, включая страхование доставки;
- суммы, уплачиваемые за доведение материальных запасов до состояния, в котором они пригодны к использованию в запланированных целях (подработка, сортировка, фасовка и улучшение технических характеристик полученных запасов, не связанные с их использованием);
- иные платежи, непосредственно связанные с приобретением материальных запасов.

## Покупка материальных запасов

Учреждение может приобрести материальные запасы как за счет средств бюджета, так и за счет средств от предпринимательской деятельности. Проводки, которые должен сделать бухгалтер учреждения, для каждого из этих случаев будут различными.

### Покупка материальных запасов за счет средств бюджета

Операция	Дебет	Кредит
Оприходованы продукты питания	1 105 02 340 «Увеличение стоимости продуктов питания»	1 302 20 730 «Увеличение кредиторской задолженности по приобретению материальных запасов»
Отражены затраты, связанные с доставкой продуктов питания	1 105 02 340 «Увеличение стоимости продуктов питания»	1 302 03 730 «Увеличение кредиторской задолженности по расчетам с поставщиками и подрядчиками по оплате транспортных услуг»

### Покупка материальных запасов за счет средств от предпринимательской деятельности

В этой ситуации возникает вопрос, как учесть сумму НДС, уплаченную поставщику. Действовать надо так.

Если учреждение в рамках предпринимательской деятельности осуществляет операции, не подлежащие налогообложению (в соответствии со ст. 149 Налогового кодекса РФ), или освобождено от обязанностей налогоплательщика (в соответствии со ст. 145 Налогового кодекса РФ), то НДС, уплаченный поставщику, учитывается в стоимости материальных запасов. Это значит, что при оприходовании ценностей бухгалтер бюджетного учреждения должен сделать те же проводки, что и в предыдущем примере.

Если же учреждение осуществляет операции, облагаемые НДС, то налог, уплаченный поставщику в составе стоимости материальных ценностей, используемых в предпринимательской деятельности, можно принять к вычету. Правда, при этом должны быть выполнены условия, прописанные в статьях 171 и 172 Налогового кодекса РФ.

Операция	Дебет	Кредит
Оприходованы прочие материальные запасы	1 105 02 340 «Увеличение стоимости прочих материальных запасов»	1 302 20 730 «Увеличение кредиторской задолженности по приобретению материальных запасов»
Отражен НДС по приобретенным материальным запасам	2 210 01 560 «Увеличение дебиторской задолженности по НДС по приобретенным материальным ценностям, работам, услугам»	1 302 20 730 «Увеличение кредиторской задолженности по приобретению материальных запасов»
Произведены расчеты с поставщиком	2 302 20 830 «Уменьшение кредиторской задолженности по приобретению материальных запасов»	2 201 01 610 «Выбытие денежных средств учреждения с банковских счетов»
Принят к вычету НДС	2 303 04 830 «Уменьшение кредиторской задолженности по налогу на добавленную стоимость»	2 210 01 660 «Уменьшение дебиторской задолженности по НДС по приобретенным материальным ценностям, работам, услугам»

## Безвозмездное получение материальных запасов

Фактической стоимостью материальных запасов, полученных учреждением по договору дарения (безвозмездно), а также остающихся от выбытия основных средств и другого имущества, признается их текущая рыночная стоимость на дату принятия к бухгалтерскому учету, а также стоимость услуг, связанных с их доставкой и приведением в состояние, пригодное для использования.

Операция	Дебет	Кредит
Оприходованы безвозмездно полученные материальные ценности	3 105 04 340 «Увеличение стоимости строительных материалов»	3 401 01 180 «Прочие доходы»

Пригодные для использования запасные части могут быть оприходованы при ликвидации объекта основных средств.

## Оприходования материальных запасов при ликвидации объекта основных средств

Операция	Дебет	Кредит
Оприходованы запасные части	1 105 05 340 «Увеличение стоимости прочих материальных запасов»	1 401 01 172 «Доходы от реализации активов»

## Учет материальных запасов, не принадлежащих учреждению на праве собственности

Материальные запасы, не принадлежащие учреждению, но находящиеся в его пользовании или распоряжении, принимаются к учету в размере стоимости, предусмотренной в договоре. Такое возможно, если:

- материальные запасы приняты в переработку (давальческое сырье);
- бюджетное учреждение выступает посредником при реализации данных материальных запасов;
- приобретено спецоборудование для выполнения научно-исследовательских и конструкторских работ по договору с другой организацией.

Учет таких материальных запасов ведут на забалансовом счете 02 «Материальные ценности, принятые на ответственное хранение» по простой схеме. При поступлении материальных запасов их стоимость отражают по дебету счета 02, а при выбытии – по кредиту счета 02.

## Особенности учета отдельных групп материальных запасов

Для некоторых материальных запасов, кроме Инструкции № 70н, существуют и другие нормативные документы, регулирующие их учет.

Так, на счете 0 105 01 000 «Медикаменты и перевязочные средства» учитывают медикаменты, бактериальные препараты, сыворотки, вакцины, перевязочные средства и т.п. в больницах, лечебно-профилактических, лечебно-ветеринарных и других учреждениях. Учет ведут в соответствии с Инструкцией по учету медикаментов, перевязочных средств

и изделий медицинского назначения в лечебно-профилактических учреждениях здравоохранения, состоящих на Государственном бюджете СССР (утверждена приказом Минздрава СССР от 2 июня 1987 г. № 747).

Учет ядовитых и сильнодействующих лекарственных препаратов регламентируется приказом Минздрава СССР от 3 июля 1968 г. № 523 «О порядке хранения, учета, прописывания, отпуска и применения ядовитых, наркотических и сильнодействующих лекарственных средств».

При учете наркотических лекарственных средств необходимо руководствоваться приказом Минздрава России от 12 ноября 1997 г. № 330 «О мерах по улучшению учета, хранения, выписывания и использования наркотических средств и психотропных веществ».

На счете 0 105 02 000 «Продукты питания» учитывают продукты питания, продовольственные пайки, молочные смеси, лечебно-профилактическое питание и т.п. Нормативными документами, которые регламентируют учет продуктов питания, кроме Инструкции 70н, являются:

- приказ Минздрава СССР от 5 мая 1983 г. № 530 «Об утверждении Инструкции по учету продуктов питания в лечебно-профилактических и других учреждениях здравоохранения, состоящих на Государственном бюджете СССР»;
- Методика учета сырья, товаров и производства в предприятиях массового питания различных форм собственности (утверждена Отраслевым центром повышения квалификации работников торговли Комитета РФ по торговле 12 августа 1994 г. № 1-1098/32-2).

На счете 0 105 03 000 «Горюче-смазочные материалы» учитывают все виды топлива, горючего и смазочных материалов: дрова, уголь, торф, бензин, керосин, мазут и т.п.

Документом, определяющим нормы расхода топлива, являются «Нормы расхода топлив и смазочных материалов на автомобильном транспорте» (утверждены Минтрансом России 29 апреля 2003 г.).

## Аналитический учет материальных запасов

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

Аналитический учет продуктов питания ведут в Оборотной ведомости по нефинансовым активам. Записи в Оборотную ведомость делают на основании данных Накопительной ведомости по приходу продуктов питания и Накопительной ведомости по расходу продуктов питания. Ежемесячно в Оборотной ведомости подсчитывают обороты и выводят остатки на конец месяца.

Аналитический учет молодняка животных и животных на откорме ведут по видам и возрастным группам (животных на откорме – только по видам) в Книге учета животных.

Материально ответственные лица ведут учет материальных запасов в книгах (карточках) по наименованиям, сортам и количеству.

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

## Инвентаризация материальных запасов

Документом, регламентирующим порядок проведения инвентаризации, является приказ Минфина России от 13 июня 1995 г. № 49 «Об утверждении Методических указаний по инвентаризации имущества и финансовых обязательств».

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

Если материальные запасы хранятся у одного материально ответственного лица, но в разных изолированных помещениях, инвентаризацию проводят последовательно по местам хранения. После проверки ценностей вход в помещение опломбировывается, и комиссия переходит в следующее помещение.

Комиссия в присутствии заведующего складом и других материально ответственных лиц проверяет фактическое наличие материальных запасов.

Вносить в описи данные об остатках ценностей со слов материально ответственных лиц или по данным учета без проверки не допускается.

Материальные запасы, поступающие во время инвентаризации, принимаются материально ответственными лицами в присутствии членов инвентаризационной комиссии. Эти материальные ценности заносят в отдельную опись «Товарно-материальные ценности, поступившие во время инвентаризации» и прикладываются по реестру или товарному отчету после инвентаризации. Одновременно на приходном документе за подписью председателя инвентаризационной комиссии (или по его поручению – члена комиссии) делают отметку «После инвентаризации» со ссылкой на дату описи, в которую записаны эти ценности.

В исключительных случаях (если инвентаризация проводится длительное время) и только с письменного разрешения руководителя и главного бухгалтера организации материальные ценности могут отпускаться материально ответственными лицами в присутствии членов инвентаризационной комиссии. Эти ценности заносят в отдельную опись «Товарно-материальные ценности, отпущенные во время инвентаризации».

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

Тару заносят в описи по видам, целевому назначению и качественному состоянию (новая, бывшая в употреблении, требующая ремонта и т.д.). По таре, пришедшей в негодность, инвентаризационная комиссия составляет акт на списание с указанием причин порчи.

## Бухгалтерский учет результатов инвентаризации

Результатом инвентаризации может быть соответствие фактических данных и данных бухгалтерского учета, обнаружение излишков материальных запасов или недостачи.

### Учет выявленных при инвентаризации излишков материальных запасов

Операция	Дебет	Кредит
Оприходованы излишки материальных запасов	1 105 02 340 «Увеличение стоимости прочих материальных запасов»	1 401 01 180 «Прочие доходы»

Для некоторых материальных запасов существуют нормы естественной убыли. Например, для лекарств они установлены приказом Минздрава России от 20 июля 2001 г. N 284 «Об утверждении норм естественной убыли лекарственных средств и изделий медицинского назначения в аптечных организациях независимо от организационно-правовой формы и формы собственности».

#### Учета выявленной при инвентаризации недостачи материальных запасов

Операция	Дебет	Кредит
Отражена недостача в пределах норм естественной убыли	1 401 01 272 «Расходование материальных запасов»	1 105 02 440 «Уменьшение стоимости продуктов питания»
Отражена недостача сверх норм естественной убыли	1 401 01 172 «Доходы от реализации активов!»	1 105 02 440 «Уменьшение стоимости продуктов питания»
Отражена задолженность материально ответственного лица по недостаче	1 209 04 560 «Увеличение дебиторской задолженности по недостачам материальных запасов»	1 401 01 172 «Доходы от реализации активов»

#### Выбытие материальных запасов

##### Документальное оформление выбытия материальных запасов

Списание материалов и продуктов питания производят на основании следующих документов (в зависимости от ситуации):

- Требование-накладная (ф. 0315006);
- Меню-требование на выдачу продуктов питания (ф. 0504202);
- Ведомость на выдачу кормов и фуража (ф. 0504203);
- Ведомость выдачи материальных ценностей на нужды учреждения (ф. 0504210);
- Акт о списании материальных запасов (ф. 0504230).

Требование-накладная применяется для учета движения материальных ценностей внутри организации – между структурными подразделениями или материально ответственными лицами. Накладную в двух экземплярах составляет материально ответственное лицо структурного подразделения, сдающего материальные ценности. Первый экземпляр служит основанием сдающему склад для списания ценностей, второй – принимающему склад для их оприходования.

Этими же накладными оформляют операции по сдаче на склад или в кладовую остатков из производства неизрасходованных материалов, если ранее они были получены по требованию, а также сдачу отходов и брака.

Накладную подписывают материально ответственные лица сдатчика и получателя и сдают в бухгалтерию для учета движения материалов.

Меню-требование на выдачу продуктов питания применяют для оформления отпуска продуктов. Этот документ составляют ежедневно в соответствии с нормами раскладки продуктов питания и данными о количестве довольствующихся лиц.

Меню-требование, заверенное подписями лиц, ответственных за получение, выдачу и использование продуктов, утверждается руководителем учреждения и передается в бухгалтерию. Сведения из меню-требования после проверки заносят в ежемесячную накопительную ведомость по расходу продуктов питания.

Ведомость на выдачу кормов и фуража применяется для выдачи в течение месяца материальных запасов, предназначенных для кормления рабочего скота и других животных. Каждая выдача подтверждается подписью получателя. Ведомость утверждается руководителем учреждения и служит основанием для списания выданных кормов и фуража в расход.

Ведомость выдачи материальных ценностей на нужды учреждения применяют для оформления передачи в эксплуатацию материальных ценностей на хозяйственные, научные и учебные цели, а также предметов основных средств стоимостью до 1000 руб. за единицу. Записи производят по каждому материально ответственному лицу с указанием выдаваемых материальных ценностей. Ведомость служит основанием для списания указанных ценностей с баланса учреждения.

Акт о списании материальных запасов применяется для списания с баланса материалов на основании документов, подтверждающих их количественный расход. Акт составляет комиссия, назначаемая приказом руководителя учреждения.

Списание топлива и горюче-смазочных материалов производят на основании путевых листов:

- Путевой лист строительной машины (ф. 0340002);
- Путевой лист легкового автомобиля (ф. 0345001);
- Путевой лист специального автомобиля (ф. 0345002);
- Путевые листы грузового автомобиля (ф. 0345004, ф. 0345005);
- Путевой лист автобуса необщего пользования (ф.0345007).

### Расчет стоимости списания материальных запасов

Материальные запасы списывают (отпускают в производство) по средней фактической стоимости. Оценка материальных запасов по средней фактической стоимости производится по каждой группе (виду) запасов.

### Учет списания материальных запасов по средней фактической стоимости

Проводка при списании хозяйственных материалов будет выглядеть так:

Операция	Дебет	Кредит
Списаны материальные запасы	1 401 01 272 «Расходование материальных запасов»	1 105 05 440 «Уменьшение стоимости прочих материальных запасов»

### Списание материальных запасов на затраты по изготовлению других активов

Материальные запасы могут использоваться в учреждении для изготовления хозяйственным способом основных средств и нематериальных активов.

Операция	Дебет	Кредит
Переданы материальные запасы для изготовления основного средства	1 106 01 310 «Увеличение капитальных вложений в основные средства»	1 105 05 440 «Уменьшение стоимости прочих материальных запасов»

## Продажа материальных запасов

При продаже материальных запасов, приобретенных за счет бюджетных и целевых средств, следует помнить о требованиях п. 3 ст. 154 Налогового кодекса РФ. Там записано, что «...при реализации имущества, подлежащего учету по стоимости с учетом уплаченного налога, налоговая база определяется как разница между ценой реализуемого имущества с учетом налога... и стоимостью реализуемого имущества (остаточной стоимостью с учетом переоценок)».

Сумма НДС будет рассчитана так:

$$\boxed{\text{Сумма НДС}} = \boxed{\frac{\text{Цена реализации} - \text{остаточная стоимость имущества}}{\text{}}} \times \boxed{18\%} : \boxed{118\%}$$

При продаже материалов и продуктов питания, облагаемых по ставке 10 процентов, сумма НДС будет определена так:

$$\boxed{\text{Сумма НДС}} = \boxed{\frac{\text{Цена реализации} - \text{остаточная стоимость имущества}}{\text{}}} \times \boxed{10\%} : \boxed{110\%}$$

Если же проданные запасы были приобретены за счет средств от предпринимательской деятельности (а «входной» налог по ним в установленном порядке был принят к вычету), НДС начисляют со всей суммы реализации.

## Учет продажи материальных запасов

Операция	Дебет	Кредит
Отражена выручка от реализации материальных запасов	2 205 09 560 «Увеличение дебиторской задолженности по доходам от реализации активов»	2 401 01 172 «Доходы от реализации активов»
Списана стоимость материальных активов	2 401 01 172 «Доходы от реализации активов»	2 105 05 440 «Уменьшение стоимости прочих материальных активов»
Начислен НДС к уплате в бюджет	2 401 01 172 «Доходы от реализации активов»	2 303 04 730 «Увеличение кредиторской задолженности по налогу на добавленную стоимость»

## 2.5. Учет готовой продукции

Если бюджетное учреждение в рамках предпринимательской деятельности изготавливает продукцию, для ее учета используют счет 0 105 06 000 «Готовая продукция». Готовую продукцию принимают к учету по фактической себестоимости на основании Требования-накладной (ф. 0315006). Этот документ применяют для учета движения материальных ценностей внутри организации между структурными подразделениями или материально ответственными лицами.

Накладную в двух экземплярах составляет материально ответственное лицо структурного подразделения, сдающего материальные ценности. Один экземпляр служит сдающему склад основанием для списания ценностей, второй – принимающему склад для их оприходования.

Этими же накладными 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. Накладную подписывают материально ответственные лица сдатчика и получателя, а затем передают в бухгалтерию.

Списание готовой продукции при ее отпуске заказчику отражается по фактической себестоимости также на основании Требования-накладной.

Если же на основании договора другой организации отпускают материалы, то используют Накладную на отпуск материалов на сторону (ф. 0315007).

Накладную выписывают в двух экземплярах на основании договоров (контрактов) и других соответствующих документов по предъявлении получателем доверенности на получение ценностей. Первый экземпляр передают складу как основание для отпуска материалов, второй – получателю материалов.

### Учет отгрузки готовой продукции

Операция	Дебет	Кредит
Оприходована готовая продукция на склад	2 105 06 340 «Увеличение стоимости готовой продукции»	2 106 04 440 «Уменьшение стоимости изготовления материалов, готовой продукции (работ, услуг)»
Отгружена готовая продукция покупателям	2 401 01 172 «Доходы от реализации активов»	2 105 06 440 «Уменьшение стоимости готовой продукции»

## 2.6. Учет денежных средств

### Операции по банковскому счету

Операции по счету 0 201 01 000 «Денежные средства учреждения на банковских счетах» можно разделить на две группы:

- 1) операции по движению денежных средств, когда у учреждения отсутствует лицевой счет в казначействе, а финансирование осуществляется путем перечисления денег на банковский счет;
- 2) операции со средствами, полученными от предпринимательской и иной приносящей доход деятельности.

Из текста Инструкции № 70н следует, что на счете 0 201 01 000 учитывают операции со средствами, полученными от предпринимательской деятельности, даже если у учреждения есть специальный лицевой счет в казначействе.

### Учет денежных средств при отсутствии у учреждения лицевого счета в казначействе

Учет операций по движению средств на счете 0 201 01 000 ведут в Журнале операций по банковскому счету на основании документов, приложенных к банковским выпискам.

**Поступление денежных средств.** Поступление денежных средств главному распорядителю, распорядителю, получателю для осуществления платежей в соответствии с бюджетной росписью отражается по дебету сч. 0 201 01 510 «Поступления денежных средств учреждения на банковские счета» и кредиту соответствующих счетов счета 0 304 04 000 «Внутренние расчеты между главными распорядителями (распорядителями) и получателями средств».

#### Учет денежных средств, полученных от главного распорядителя

Операция	Дебет	Кредит
Поступили денежные средства для оплаты услуг связи	1 201 01 510 «Поступления денежных средств учреждения на банковские счета»	1 304 04 221 «Внутренние расчеты между главными распорядителями (распорядителями) и получателями средств по услугам связи»
Поступили денежные средства для оплаты коммунальных платежей	1 201 01 510 «Поступления денежных средств учреждения на банковские счета»	1 304 04 222 «Внутренние расчеты между главными распорядителями (распорядителями) и получателями средств по коммунальным платежам»

#### Учет денежных средств, полученных от предпринимательской деятельности

Операция	Дебет	Кредит
Поступили денежные средства за оказанные услуги учреждения	2 201 01 510 «Поступления денежных средств учреждения на банковские счета»	2 205 03 660 «Уменьшение дебиторской задолженности по доходам от рыночных продаж товаров, работ, услуг»

Порядок получения разрешений на открытие лицевых счетов для учета средств от предпринимательской деятельности. Он регламентируется приказом Минфина России от 21 июня 2001 г. № 46н. Основанием для открытия таких лицевых счетов являются:

- генеральные разрешения на открытие лицевых счетов в территориальных органах Федерального казначейства главному распорядителю средств федерального бюджета и подведомственным ему учреждениям, выдаваемые Федеральным казначейством главным распорядителям средств федерального бюджета;
- разрешения на открытие лицевых счетов в территориальных органах Федерального казначейства, выдаваемые в соответствии с генеральными разрешениями главными распорядителями и распорядителями средств федерального бюджета получателям средств.

Оформление генерального разрешения происходит так, как показано на схеме:

<p>Главный распорядитель представляет поочередно в департаменты Минфина России курирующие расходы Федерального бюджета, относимые на соответствующие разделы функциональной классификации расходов бюджетов РФ, следующие документы:</p>		
<p>Заявление на выдачу Генерального разрешения, которое оформляется на бланке главного распорядителя средств</p>	<p>Заполненный бланк Генерального разрешения в двух экземплярах на бумаге (с визой руководителя юридической службы, подписями руководителя и главного бухгалтера (их заместителями) и оттиском печати главного руководителя средств) и, кроме того, в электронном виде (на дискете)</p>	<p>Копии законодательных актов, решений Президента РФ и Правительства РФ, в отдельных случаях – нормативных правовых актов федеральных органов исполнительной власти; учрежденных документов (уставов) получателей средств, а также гражданско-правовых договоров, являющихся основанием для образования и использования внебюджетных средств</p>

Соответствующие департаменты в течение пяти рабочих дней рассматривают указанные документы. Если замечаний нет, первый (визовый) экземпляр Генерального разрешения визируется директором Департамента в пределах его компетенции и передается главным распорядителем в следующий Департамент для рассмотрения и визирования

После согласования генерального разрешения в соответствующих департаментах главный распорядитель направляет документы в Правовой департамент Минфина России, который рассматривает их в течение семи рабочих дней. При отсутствии замечаний первый (визовый) экземпляр генерального разрешения визируется директором Правового департамента и передается главному распорядителю средств, который представляет экземпляры генерального разрешения (с приложением документов) в Федеральное казначейство

Федеральное казначейство в течение трех рабочих дней проверяет правильность оформления документов, представленных главным распорядителем. Если замечаний нет, экземпляры генерального разрешения подписываются руководителем Федерального казначейства (его заместителем) и заверяются гербовой печатью казначейства.

Первый (визовый) экземпляр генерального разрешения остается в Федеральном казначействе, второй возвращается главному распорядителю.

Главные распорядители самостоятельно доводят до распорядителей и получателей средств копии генеральных разрешений, выданных Федеральным казначейством.

На основании генеральных разрешений главные распорядители и распорядители средств оформляют и доводят до находящихся в их ведении получателей средств разрешения.

Главный распорядитель (распорядитель) оформляет разрешение в двух экземплярах. Один экземпляр разрешения остается у главного распорядителя (распорядителя), второй направляется получателю средств для представления разрешения в орган Федерального казначейства.

Порядок открытия и обслуживания лицевого счета по учету внебюджетных средств. Лицевой счет по учету внебюджетных средств открывается учреждению в том же органе Федерального казначейства, где открыт лицевой счет для учета операций со средствами федерального бюджета.

Каждому учреждению может быть открыт только один лицевой счет по учету внебюджетных средств.

Чтобы открыть лицевой счет по учету внебюджетных средств, учреждение представляет в орган Федерального казначейства следующие документы:

- подлинник разрешения на открытие в территориальном органе Федерального казначейства лицевого счета по учету средств, полученных от предпринимательской и иной приносящей доход деятельности;
- заявление на открытие лицевого счета;
- карточку с образцами подписей.

Кроме того, учреждение должно представить в орган Федерального казначейства смету доходов и расходов по внебюджетным средствам на текущий финансовый год. Утвержденная смета доходов и расходов по внебюджетным средствам в течение финансового года может уточняться в порядке, установленном главным распорядителем средств.

Если учреждение составляет отдельные сметы доходов и расходов по видам внебюджетной деятельности, в орган Федерального казначейства представляется сводная смета доходов и расходов по внебюджетным средствам.

Внебюджетные средства, поступившие на счет органа Федерального казначейства на основании расчетных и кассовых документов плательщиков, отражаются на лицевых счетах клиентов в соответствии с классификацией доходов бюджетов РФ.

Орган Федерального казначейства принимает от клиента платежные документы на осуществление кассового расхода только в пределах свободного остатка средств, отраженного на его лицевом счете по учету внебюджетных средств. Уполномоченный работник казначейства проверяет, правильно ли оформлены представленные клиентом платежные документы и соответствуют ли указанные в них коды экономической классификации расходов бюджетов РФ содержанию операции и смете доходов и расходов по внебюджетным средствам.

Если все в порядке, орган Федерального казначейства представляет в учреждение банка расчетные документы для осуществления платежа и отражает кассовый расход на лицевом счете по учету внебюджетных средств в соответствии с показателями экономической классификации расходов бюджетов РФ, указанными клиентом в расчетном документе.

Не позднее следующего рабочего дня после поступления выписки банка из своего счета с приложением расчетных и кассовых документов, на основании которых были осуществлены операции с внебюджетными средствами, орган Федерального казначейства отражает эти операции на лицевом счете по учету внебюджетных средств клиента.

Клиент получает выписку из лицевого счета по учету внебюджетных средств с приложением по каждой записи копий расчетных, кассовых и платежных документов с отметкой органа Федерального казначейства.

### Кассовые операции бюджетного учреждения

Для учета наличных денег в кассе учреждения предназначен счет 0 201 04 000 «Касса». Учет соответствующих операций ведут в Журнале операций по счету «Касса» на основании кассовых отчетов.

### Порядок ведения кассовых операций в бюджетном учреждении

При оформлении и учете операций по кассе учреждения руководствуются Порядком ведения кассовых операций в Российской Федерации (утвержден решением совета директоров Центрального банка РФ от 22 сентября 1993 г. № 40) с учетом следующих особенностей.

Наличные деньги принимают в кассу с использованием следующих документов:

- Квитанция (ф. 0504510);
- Приходный кассовый ордер (ф. 0310001).

Квитанции используют в том случае, когда наличные деньги принимают в установленном порядке от физических лиц без применения контрольно-кассовых машин. Если это делают уполномоченные учреждением лица, они ежедневно должны сдавать в кассу полученные деньги, оформленные Реестром сдачи документов, с приложением квитанций (копий).

Если кассир выдает из кассы наличные деньги раздатчикам, с которыми заключены договоры о полной материальной ответственности, он делает записи в Книге учета выданных раздатчикам денег на выплату заработной платы, денежного довольствия военнослужащих и стипендий.

Если деньги выдают из кассы под отчет нескольким лицам, вместо индивидуальных Расходных кассовых ордеров (ф. 0310002) применяют Ведомость на выдачу денег из кассы подотчетным лицам (ф. 0504501). Такие ведомости могут составляться отдельно на заработную плату, хозяйственные расходы и другие нужды. Каждая законченная ведомость оформляется как расходный кассовый ордер.

Учет кассовых операций ведут в Кассовой книге (ф. 0504514). Она применяется для учета наличных денег как в рублях, так и в иностранной валюте. При этом поступление и расходование наличной иностранной валюты ведут на отдельных листах кассовой книги по видам валют.

Если в учреждении кассовые операции автоматизированы, правила ведения кассовой книги также должны соблюдаться.

## Учет операций по поступлению наличных денег в кассу

Порядок получения наличных денег в банке. Наличные деньги, полученные учреждениями в банке, расходуются на цели, указанные в чеке.

Порядок получения и оформления чековых книжек для бюджетных учреждений утвержден приказом Минфина России от 21 сентября 2004 г. № 85н «О порядке обеспечения наличными деньгами получателей средств бюджетов бюджетной системы Российской Федерации».

Чековая книжка выдается учреждению органом Федерального казначейства бесплатно по его заявлению.

Перед выдачей чековой книжки работник Федерального казначейства проверяет наличие в ней всех денежных чеков и проставляет штампом на оборотной стороне каждого денежного чека наименование получателя средств. Исключение делается лишь для получателей средств, которым в соответствии с законодательством предоставлено право не указывать в расчетных и кассовых документах свое наименование.

Учреждение в установленные органом Федерального казначейства сроки представляет ему кассовую заявку на предстоящий квартал в одном экземпляре.

Накануне дня получения наличных денег учреждение представляет в орган Федерального казначейства заявку на получение наличных денег в двух экземплярах.

В заявке на получение наличных денег указывают такие сведения:

- серию, номер и дату денежного чека;
- номер лицевого счета получателя средств (номер лицевого счета по дополнительному бюджетному финансированию, номер лицевого счета по учету внебюджетных средств);
- должность, фамилию, имя и отчество представителя учреждения, на которого вы-

- писан чек, данные паспорта или иного удостоверяющего личность документа;
- показатели бюджетной классификации РФ, соответствующие целям получения наличных денег по данному чеку.

Одновременно с заявкой учреждение представляет в орган Федерального казначейства заполненный денежный чек.

Уполномоченный работник Федерального казначейства проверяет правильность заполнения заявки и чека. На лицевой стороне чека ставятся печать и подписи лиц, включенных в карточку с образцами подписей органа Федерального казначейства. После этого чек возвращают получателю средств.

По этому чеку уполномоченный работник бюджетного учреждения получает наличные деньги из кассы банка.

Бухгалтерский учет поступления наличных денег в кассу. Наличные деньги могут поступать со счета в кассу учреждения следующими способами:

- с банковского счета учреждения;
- с лицевого счета учреждения, открытого в органе, осуществляющем кассовое обслуживание исполнения бюджетов (казначейство);
- от подотчетного лица.

#### Учет поступления наличных денег с банковского счета

Операция	Дебет	Кредит
Поступили наличные денежные средства	2 201 04 510 «Поступления в кассу»	1 201 01 610 «Выбытие денежных средств учреждения с банковских счетов»

#### Учет возврата наличных денег подотчетным лицом

Операция	Дебет	Кредит
Поступили наличные денежные средства	2 201 04 510 «Поступления в кассу»	1 208 14 660 «Уменьшение дебиторской задолженности подотчетных лиц по приобретению материалов»

#### Учет операций по расходованию наличных денег бюджетного учреждения

Наличные деньги могут расходоваться из кассы учреждения следующими способами:

- внесение наличных денег на счет учреждения в банке;
- внесение наличных денег учреждением, имеющим лицевой счет в органе, осуществляющем кассовое обслуживание исполнения бюджетов (казначейство);
- выдача наличных денежных средств под отчет;
- выдача заработной платы и денежного довольствия;
- выдача стипендий;
- выдача сумм оплаты труда лицам, не состоящим в штате учреждения, по договорам гражданско-правового характера;
- выдача депонентской задолженности.

Наличные деньги в кассу банка учреждение вносит на основании Объявления на взнос наличными (приказ Минфина России от 21 сентября 2004 г. № 85н).

В поле «Получатель» указывают наименование органа Федерального казначейства, в скобках – наименование получателя средств, внесшего наличные деньги, а также номер его лицевого счета (лицевого счета по дополнительному бюджетному финансированию, лицевого счета по учету внебюджетных средств).

В поле «Источник вноса» учреждение указывает показатели бюджетной классификации РФ, по которым вносимые средства подлежат отражению на лицевом счете получателя средств (лицевом счете по дополнительному бюджетному финансированию, лицевом счете по учету внебюджетных средств).

Ответственность за достоверность указанных показателей несет учреждение.

Принятые банком наличные деньги зачисляются на счет органа Федерального казначейства, а учреждению выдают квитанцию к Объявлению на взнос наличными.

Обратите внимание: в соответствии с Указанием Центрального банка РФ от 14 ноября 2001 г. № 1050-У предельный размер расчетов наличными деньгами между юридическими лицами по одной сделке – 60 000 руб.

## Аккредитивы

Движение денежных средств по аккредитивным расчетам учитывают на счете 0 201 06 000 «Аккредитивы». Аналитический учет ведут по каждому выставленному аккредитиву на Карточке учета средств и расчетов.

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

Расчеты с применением аккредитивов регламентируются Положением Центрального банка РФ от 3 октября 2002 г. № 2-П «О безналичных расчетах в Российской Федерации».

## Открытие аккредитива

Проводки, которые необходимо сделать при открытии аккредитива

Операция	Дебет	Кредит
Перечислены денежные средства за аккредитивный счет с банковского счета	1 201 06 510 «Поступления денежных средств на аккредитивный счет»	1 201 01 610 «Выбытие денежных средств учреждения с банковских счетов»

Если же денежные средства перечисляются на аккредитивный счет учреждением, имеющим лицевой счет в казначействе, проводка имеет следующий вид:

Операция	Дебет	Кредит
Перечислены денежные средства на аккредитивный счет	1 201 06 510 «Поступления денежных средств на аккредитивный счет»	1 304 05 310 «Расчеты по платежам из бюджета с органами, организующими исполнение бюджетов, по приобретению основных средств»

## Использование аккредитивов при приобретении нефинансовых активов

Проводки, отражающие использование аккредитива, открытого для покупки нефинансовых активов, зависят от момента перехода права собственности на приобретаемое имущество.

Обычно согласно договору право собственности на имущество переходит в момент его получения бюджетным учреждением.

## Денежные документы

Денежные документы – оплаченные талоны на бензин, на питание и т.п., оплаченные путевки в дома отдыха, санатории, турбазы, полученные извещения на почтовые переводы, почтовые марки и марки государственной пошлины и т.п. – учитывают на счете 0 201 05 000 «Денежные документы». Хранят денежные документы в кассе учреждения.

Прием в кассу и выдача из кассы таких документов оформляют приходными и расходными кассовыми ордерами. Их регистрируют в Журнале регистрации приходных и расходных кассовых документов (ф. 0310003) отдельно от операций по денежным средствам.

Аналитический учет денежных документов ведут по их видам в Карточке учета средств и расчетов. Учет операций с денежными документами ведут в Журнале по прочим операциям.

## Учет денежных документов

Операция	Дебет	Кредит
Приобретен авиабилет	1 201 05 510 «Поступления денежных документов»	1 302 23 730 «Увеличение кредиторской задолженности по приобретению денежных документов»
Оплачен авиабилет	1 302 23 830 «Уменьшение кредиторской задолженности по приобретению денежных документов»	1 304 05 222 «Расчеты по платежам из бюджета с органами, организующими исполнение бюджетов, по оплате транспортных услуг»

## 2.7. Учет расчетов по оплате труда

Как записано в ст. 143 Трудового кодекса РФ, бюджетные организации при определении размера заработной платы работников руководствуются Единой тарифной сеткой (ЕТС). Она позволяет рассчитать размер тарифной ставки (оклада) для оплаты труда работников в зависимости от их квалификации и сложности выполняемых работ.

Сложность выполняемых работ определяется на основе их тарификации. Тарификация работ и присвоение тарифных разрядов работникам производятся с учетом Единого тарифно-квалификационного справочника работ и профессий рабочих, Единого квалификационного справочника должностей руководителей, специалистов и служащих. ЕТС состоит из 18 разрядов. Тарифные ставки 2-го и последующих разрядов определяются путем умножения тарифной ставки 1-го разряда на соответствующий данному разряду тарифный коэффициент.

Обратите внимание: с 1 января 2005 года порядок определения тарифной ставки 1-го разряда изменился:

- утратил силу Федеральный закон от 25.10.01 г. № 139-ФЗ «О тарифной ставке (окладе) первого разряда Единой тарифной сетки по оплате труда работников организаций бюджетной сферы»;
- внесены изменения в Федеральный закон от 4 февраля 1999 г. № 22-ФЗ «Об упорядочении оплаты труда работников организаций бюджетной сферы»: с 1 января 2005 года данный закон регламентирует только оплату труда работников федеральных государственных учреждений;
- внесены изменения в ст. 143 Трудового кодекса РФ: теперь тарифную систему оплаты труда работников государственных учреждений субъектов РФ и порядок ее применения устанавливают органы государственной власти соответствующих регионов.

Примером может служить Закон г. Москвы от 15 декабря 2004 г. № 86 «Об оплате труда работников государственных учреждений г. Москвы». В нем установлено, что тарифная ставка (оклад) 1-го разряда тарифной сетки по оплате труда работников государственных учреждений города Москвы не может быть ниже 1100 руб. в месяц.

Кроме нормативных документов, общих для всех бюджетных учреждений, существуют и ведомственные акты, устанавливающие различные надбавки, доплаты и вознаграждения отдельным категориям бюджетников. Например, в бюджетных медицинских учреждениях оплата труда регламентируется приказом Минздрава России от 15 октября 1999 г. № 377 «Об утверждении Положения об оплате труда работников здравоохранения».

### Учет начисления заработной платы

Операция	Дебет	Кредит
Начислена заработная плата	1 401 01 211 «Расходы по оплате труда»	1 302 01 730 «Увеличение кредиторской задолженности по оплате труда»

Суммы начисленной оплаты по договорам гражданско-правового характера лицам, не состоящим в штате учреждения, отражаются по кредиту счета 0 302 07 730 «Увеличение кредиторской задолженности по расчетам с поставщиками и подрядчиками по оплате прочих услуг» и дебету счета 0 401 01 226 «Расходы на прочие услуги».

Суммы начисленных стипендий отражают по кредиту счета 0 302 16 730 «Увеличение кредиторской задолженности по прочим расходам» и дебету счета 0 401 01 280 «Прочие расходы».

Аналитический учет расчетов по заработной плате ведут в Журнале операций расчетов по заработной плате, денежному довольствию и стипендиям. Аналитический учет расчетов по оплате пенсий, пособий и иных социальных выплат ведут в Журнале по прочим операциям, Карточке учета средств и расчетов.

### Расчеты по платежам в бюджеты

Расчеты по налоговым платежам учитывают на счете 0 303 00 000 «Расчеты по платежам в бюджеты». Аналитический учет по счету ведут в разрезе видов расчетов в Многографной карточке или в Карточке учета средств и расчетов.

Порядок исчисления налогов и сборов регламентирует Налоговый кодекс РФ. Поэтому здесь мы рассмотрим только порядок начисления и перечисления налогов и сборов на счетах бухгалтерского учета.

### Учет налога на доходы физических лиц

Операция	Дебет	Кредит
Удержан налог на доходы физических лиц	1 301 01 830 «Уменьшение кредиторской задолженности по оплате труда»	1 303 01 730 «Увеличение кредиторской задолженности по налогу на доходы физических лиц»
Перечислен в бюджет налог на доходы физических лиц	1 303 01 830 «Уменьшение кредиторской задолженности по налогу на доходы физических лиц»	1 304 05 211 «Расчеты по платежам из бюджета с органами, организующими исполнение бюджетов, по оплате труда»

По предпринимательской деятельности перечисление налога на доходы физических лиц будет отражаться проводкой:

Операция	Дебет	Кредит
Перечислен в бюджет налог на доходы физических лиц	2 303 01 830 «Уменьшение кредиторской задолженности по налогу на доходы физических лиц»	2 201 01 610 «Выбытие денежных средств учреждения с банковских счетов»

Одновременно сумму платежа отражают на забалансовом счете 18 «Выбытия денежных средств с банковских счетов учреждений» с указанием кода бюджетной классификации.

### Единый социальный налог и страховые взносы на обязательное пенсионное страхование

Порядок уплаты страховых взносов на обязательное пенсионное страхование регламентируется Федеральным законом от 15.12.01 г. № 167-ФЗ «Об обязательном пенсионном страховании в Российской Федерации».

Операция	Дебет	Кредит
Начислены ЕСН и страховые взносы на обязательное пенсионное страхование	1 401 01 212 «Расходы на начисления на выплаты по оплате труда учреждения»	1 303 02 730 «Увеличение кредиторской задолженности по единому социальному налогу и страховым взносам на обязательное пенсионное страхование в Российской Федерации»
Перечислен в бюджет ЕСН и страховые взносы на обязательное пенсионное страхование	1 303 02 830 «Уменьшение кредиторской задолженности по единому социальному налогу и страховым взносам на обязательное пенсионное страхование в Российской Федерации»	1 304 05 212 «Расчеты по платежам из бюджета с органами, организующими исполнение бюджетов, по начислениям на выплаты по оплате труда»

По предпринимательской деятельности начисление ЕСН и страховых взносов на обязательное пенсионное страхование будет отражаться следующей проводкой:

Операция	Дебет	Кредит
Начислены ЕСН и страховые взносы на обязательное пенсионное страхование	2 106 04 340 «Увеличение стоимости изготовления материалов, готовой продукции (работ, услуг)»	2 303 02 730 «Увеличение кредиторской задолженности по единому социальному налогу и страховым взносам на обязательное пенсионное страхование в Российской Федерации»

Некоторые выплаты работникам учреждение может производить за счет средств Фонда социального страхования РФ (ФСС России). Так, за счет средств ФСС России оплачиваются:

- пособия по временной нетрудоспособности;
- пособия по беременности и родам;
- государственные пособия гражданам, имеющим детей;
- пособие на погребение;
- оплата дополнительных выходных дней для ухода за ребенком-инвалидом;
- санаторно-курортное лечение и оздоровление работников и членов их семей.

## 2.8. Учет финансовых результатов

Чтобы отразить по методу начисления результат финансовой деятельности учреждения, на счете 0 401 00 000 «Финансовый результат учреждения» сопоставляют суммы начисленных доходов учреждения с суммами начисленных расходов.

Кредитовый остаток по счету отражает положительный результат деятельности учреждения, дебетовый остаток – отрицательный результат.

Рассмотрим отдельно группу счетов, связанную с доходами, и отдельно группу счетов, связанную с расходами учреждения.

### Доходы учреждения

На счете 0 401 01 100 «Доходы учреждения» доходы представлены в разрезе экономической классификации. Чтобы определить, какие доходы отражаются на счете 0 401 01 100 «Доходы учреждения», нужно обратиться к приказу Минфина России от 10 декабря 2004 г. № 114н «Об утверждении указаний о порядке применения бюджетной классификации Российской Федерации».

Учреждения, использующие счета доходов, можно разделить на три группы:

- администраторы поступлений в бюджет;
- бюджетные учреждения, занимающиеся предпринимательской деятельностью;
- учреждения, не занимающиеся предпринимательской деятельностью и не являющиеся администраторами по доходам.

Учет доходов у администраторов поступлений в бюджет. Администраторами поступлений в бюджет являются:

- налоговые органы;

- иные органы государственной власти;
- органы управления государственных внебюджетных фондов;
- органы местного самоуправления;
- юридические лица, уполномоченные указанными органами государственной власти, а также созданные этими органами государственные (муниципальные) учреждения, осуществляющие в соответствии с законодательством контроль за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью уплаты платежей в бюджет, пеней и штрафов по ним.

### Учет доходов у администратора поступлений в бюджет

В соответствии с Классификацией доходов бюджетов Российской Федерации код таможенных сборов – 000 1 10 02000 01 0000 180.

По коду 180 экономической классификации доходов отражаются прочие доходы. В учете будут сделаны проводки:

Операция	Дебет	Кредит
Начислены таможенные сборы	1 205 10 560 «Увеличение дебиторской задолженности по прочим доходам»	1 401 01 180 «Прочие доходы»
Перечислены таможенные сборы плательщикам	1 210 02 180 «Расчеты с органами, организующими исполнение бюджетов по поступившим в бюджет прочим доходам»	1 205 10 660 «Уменьшение дебиторской задолженности по прочим доходам»

### Учет доходов у бюджетных учреждений, занимающихся предпринимательской деятельностью

Существенное изменение в учете операций по предпринимательской деятельности – отказ от кассового метода отражения доходов от реализации и определения финансового результата. В соответствии с Инструкцией № 70н доходы от реализации учитываются по методу начисления.

Для отражения доходов от предпринимательской деятельности используют различные счета. Так, доходы, полученные учреждением от выполненных работ и оказанных услуг, отражают на счете 0 401 01 130 «Доходы от рыночных продаж товаров, работ, услуг».

### Учет доходов от оказания услуг

Операция	Дебет	Кредит
Отражена задолженность заказчика	2 205 03 560 «Увеличение дебиторской задолженности по доходам от рыночных продаж товаров, работ, услуг»	2 401 01 130 «Доходы от рыночных продаж товаров, работ, услуг»
Начислен налог на добавленную стоимость	2 401 01 130 «Доходы от рыночных продаж товаров, работ, услуг»	2 303 04 730 «Увеличение кредиторской задолженности по налогу на добавленную стоимость»

Списана себестоимость услуги	2 401 01 130 «Доходы от рыночных продаж товаров, работ, услуг»	2 106 04 440 «Уменьшение стоимости изготовления материалов, готовой продукции (работ, услуг)»
Поступили денежные средства от заказчика	2 201 01 510 «Поступления денежных средств учреждения на банковские счета»	2 205 03 660 «Уменьшение дебиторской задолженности по доходам от рыночных продаж товаров, работ, услуг»

При реализации готовой продукции доходы отражают на счете 0 401 01 172 «Доходы от реализации активов».

### Учет доходов от реализации готовой продукции

Операция	Дебет	Кредит
Отражена задолженность покупателя	2 205 09 560 «Увеличение дебиторской задолженности по доходам от реализации активов»	2 401 01 172 «Доходы от реализации активов»
Начислен налог на добавленную стоимость	2 401 01 172 «Доходы от реализации активов»	2 303 04 730 «Увеличение кредиторской задолженности по налогу на добавленную стоимость»
Списана себестоимость готовой продукции	2 401 01 172 «Доходы от реализации активов»	2 105 06 440 «Уменьшение стоимости готовой продукции»
Поступили денежные средства от покупателя	2 201 01 510 «Поступления денежных средств учреждения на банковские счета»	2 205 09 660 «Погашение дебиторской задолженности по доходам от реализации активов»

Учет доходов у учреждений, не занимающихся предпринимательской деятельностью и не являющихся администраторами по доходам. На счете 0 401 01 172 «Доходы от реализации активов» отражается информация о следующих операциях:

- передача в эксплуатацию основных средств стоимостью до 1000 руб.;
- продажа или списание основных средств, нематериальных активов, материальных запасов;
- недостача основных средств, нематериальных активов, материальных запасов.

### Расходы учреждения

Расходы учреждения отражают на счете 0 401 01 200 «Расходы учреждения» в разрезе экономической классификации расходов бюджетов РФ.

Обратите внимание: на данном счете расходы по предпринимательской деятельности бюджетного учреждения не отражаются. Для этого используют счет 0 106 04 000 «Изготовление материалов, продукции (работ, услуг)».

В конце года по дебету счета 0 401 01 200 «Расходы учреждения» формируется сумма произведенных (начисленных) расходов и счет закрывается. Закрытие счета оформляется проводками:

Дебет 0 401 03 000 «Финансовый результат прошлых отчетных периодов»

Кредит 0 401 01 200 «Расходы учреждения» соответствующие аналитические счета.



## Глоссарий

- Аккредитив** - это поручение отделения банка покупателя отделению банка поставщика об открытии специального аккредитивного счета для немедленной оплаты платежных документов поставщика на условиях, предусмотренных в аккредитивном заявлении, и в пределах указанной в данном заявлении суммы.
- Внутренние расчеты** - это расчеты производимые внутри учреждения, возникающие в процессе финансово-хозяйственной деятельности.
- Внутриведомственные расчеты** - это расчеты между учреждениями и вышестоящей организацией.
- Внутрихозяйственные расчеты** - это расчеты между структурными подразделениями учреждения.
- Главный распорядитель** - это орган государственной власти Российской Федерации, орган государственной власти субъекта Российской Федерации, орган местного самоуправления или иной прямой получатель средств бюджета, определенный соответствующим законом о бюджете на очередной финансовый год и имеющий право распределять ассигнования по направлениям, установленным этим законом по распорядителям и получателям средств бюджета, находящимся в его ведении.
- Кассовый расход** - это операция по списанию средств со счета органа казначейства или иной кредитной организации в оплату принятых денежных обязательств за счет средств бюджета.
- Контрировка (разметка)** - это определение и запись корреспондирующих счетов по каждой отраженной в первичном учетном документе операции.
- Лимиты бюджетных обязательств** - это предельный объем прав получателя бюджетных ассигнований на принятие им денежных обязательств с возможностью оплаты их за счет средств соответствующего бюджета.
- Межхозяйственные расчеты** - это расчеты между учреждениями и иными хозяйствующими субъектами за поставки материальных ценностей, выполненные работы и оказанные услуги.

- Объемы финансирования расходов** - это объем прав получателя бюджетных средств на оплату принятых в установленном порядке денежных и иных обязательств за счет средств бюджета, в пределах которых органы, исполняющие соответствующие бюджеты, осуществляют кассовые расходы по поручению получателя ассигнований.
- Принятые денежные обязательства за счет средств бюджета** - это заключение получателем бюджетных ассигнований договоров (контрактов) на выполнение работ (услуг) с исполнителями работ (услуг) в пределах установленных лимитов бюджетных обязательств
- Распорядитель** - это орган государственной власти Российской Федерации, орган государственной власти субъекта Российской Федерации или орган местного самоуправления, а также бюджетное учреждение, получающее ассигнования бюджета от главного распорядителя для их распределения между получателями средств бюджета, находящимися в его ведении.
- Расчетный чек** - это письменное поручение владельца счета (чекодержателя) обслуживающему его банку на перечисление указанной в чеке суммы средств с его счета на счет получателя средств (чекополучателя).
- Таксировка (расценка)** - это денежная оценка, указанных в первичных учетных документах, ценностей.
- Фактическая стоимость материальных запасов** - это сумма фактических расходов бюджетного учреждения на их приобретение.



## Литература

1. Бюджетный кодекс Российской Федерации.
2. Гражданский кодекс Российской Федерации. Часть I и II.
3. Федеральный закон «О бухгалтерском учете» от 21.11.96 г. № 129-ФЗ.
4. Инструкция по бюджетному учету. Утверждена приказом Министерства финансов Российской Федерации от 26 августа 2004 года № 70н.